



2021/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Vergi Tekniği
30 Mayıs 2021 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

Uyarı : Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı 2 (iki) sayfadan oluşmaktadır.)

Sorular

Soru 1 : 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda “şikayet yolu ile müracaat” müessesini açıklayarak (**5 Puan**), aşağıdaki olayların şikayet yolu ile müracaat istemine konu olup olamayacağını söz konusu düzenleme kapsamında değerlendiriniz.

a) Gelir vergisi mükellefi olan Bayan (A) 2019 yılı Mart vergilendirme dönemi katma değer vergisi beyannamesini süresinde vermemiştir. Bunun üzerine vergi dairesi tarafından 01.10.2019 tarihinde ilgili dönem matrahı takdir edilmek üzere takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu tarafından 2019 yılı Ekim dönemi katma değer vergisi matrahı 100.000 TL olarak takdir edilmiş ve takdir edilen matrah dikkate alınarak düzenlenen vergi ceza ihbarnamesi Bayan (A)'ya tebliğ edilmiştir. (**5 Puan**)

b) Vergi dairesi tarafından (B) Ltd. Şti adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamesinde 10.000 TL vergi tarh edilirken, tekerrür hükümleri göz önüne alınarak 15.000 TL de vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ancak (B) Ltd. Şti adına geçmiş dönemlerde herhangi bir vergi ziyai cezası kesilmediği anlaşılmıştır. (**5 Puan**)

c) (C) A.Ş hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda bir kısım satışlarını kayıt ve beyan etmediği tespit edilmiştir. Bu tespit istinaden mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları dayanak gösterilerek vergi ceza ihbarnameleri düzenlenmiştir. Mükellef tarafından, inceleme esnasında vergi inceleme elemanının karşı tespit ve üretim tesisinde yeterli araştırmanın yapılmadığı iddiasıyla bağlı olduğu vergi dairesine müracaat etmiştir. (**5 Puan**)

d) Gelir vergisi mükellefi Bay (D) hakkında re'sen tarh edilmesi gereken bir vergi, vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilmiştir. (**5 Puan**)

Soru 2 : PRS Ltd.Şti.'nin 2018 ve 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin istisna ve indirim tutarları ile bazı mali verileri aşağıdaki gibidir.

	2018	2019
Ticari Bilanço Kârı	180.000	250.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	80.000	100.000
İştirak Kazançları İstisnası	20.000	20.000
Geçmiş Yıl Zararı 2013	10.000	0
Dönem Sonu Öz Sermaye	230.000	250.000
Ayrılan Girişim Sermayesi Fonu	20.000	?

a) Şirket, 2018 hesap döneminde 20.000 TL girişim sermayesi fonu ayırmış ve indirim konusu yapmıştır. Söz konusu tutarın 2018 hesap dönemi kurum kazancından indirebilmesi için gerckli şartlar nelerdir? (**10 Puan**)

b) Şirketin, 2019 hesap döneminde girişim sermayesi fonu olarak ayıabilecegi azami tutarı hesaplayınız. **(10 Puan)**

Soru 3: Kavaklıdere Vergi Dairesi mükellefi olan Bay (A) aşağıda yazılı vergi borçlarını vadesinde ödememiştir.

Vergi Türü	Vade	Tutarı
2019 Ocak Dönemi Katma Değer Vergisi	26.02.2019	80.000,00
2019 Ocak KDV Gecikme Zammı		7.881,12
2019 Ocak Dönemi Gelir Stopaj Vergisi	26.02.2019	50.000,00
2019 Ocak Gelir Stopaj Vergisi Gecikme Zammı		4.925,70
2019 Şubat Dönemi Katma Değer Vergisi	26.03.2019	20.000,00
2019 Şubat KDV Gecikme Zammı		1.570,28
TOPLAM		164.377,10

Vergi dairesi tarafından yukarıda yazılı ödenmeyen borçlar için cebri takibe geçilmiş ve mükellefin taşıtı haczedilmiştir. Haczedilen taşıt 19.07.2019 tarihinde 150.000 TL' ye satılarak satış bedeli aynı gün tahsil edilmiştir. Vergi dairesince satış işlemi gerçekleşinceye kadar 150 TL takip gideri yapılmıştır.

İstenen: Tahsil olunan 150.000 TL' nin mükellefin vergi borçlarına mahsubunun hangi sırayla ve hangi tutarlarda olacağını yasal dayanağıyla birlikte açıklayınız. **(20 Puan)**

Soru 4: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre amme alacaklarında zamanaşımı işlemeyen halleri yazınız. **(10 Puan)**

Soru 5: 2577 sayılı Danıştay Kanununa göre Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu hangi davaları incelemeye görevlidir? **(10 Puan)**

Soru 6: Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan denetimlerde kullanılan “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” ilkelerini kısaca açıklayınız. **(15 Puan)**

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 : Şikayet yolu ile müracaat müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun Şikayet Yolu İle Müracaat" başlıklı 124' üncü maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebileceği zikredilmiştir. **(5 Puan)**

Mezcur Kanun' un "Düzeltme Talebi" başlıklı 122' nci maddesindeki "*Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.*" şeklindeki hükmüle vergi muamelelerindeki hataların düzeltme taleplerine konu olduğu açıklanmıştır.

a- Mükellefin 2019 Mart dönemi katma değer vergisi beyannamesini süresinde vermemiş olmasından dolayı takdir komisyonuna sevk edilmesine rağmen takdir komisyonunca 2019 Ekim dönemi KDV matrahı takdir edilmiştir ve buna göre vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmiştir. Bu hata Vergi Usul Kanunu' nun "Vergilendirme Hataları" başlıklı 118' inci maddesinde "Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata" olarak tanımlanmıştır. Mükellef, idari işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurabileceği gibi dava açma süresinin geçmiş olması ve idareden hatanın düzeltilmesi talebi reddolunması durumunda söz konusu hatanın düzeltilmesi için şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilecektir. **(5 Puan)**

b- Vergi Usul Kanunu' nun 339' uncu maddesine göre tekerrür hükümleri kapsamında vergi zayıf veya usulsüzlük ceza kesilebilmesi için daha önce kesilen bir vergi zayıf veya usulsüzlük cezası bulunması gerekmektedir. Vergi cezalarının kesilmesinde yapılan bu hatanın nasıl düzeltileceğine yönelik açıklamalar Vergi Usul Kanunu' nun 375' inci maddesinde şu şekilde yapılmaktadır:

"Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar

Madde 375

Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzelttilir."

Buna göre, mükellef idari işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurabileceği gibi dava açma süresinin geçmiş olması ve idareden hatanın düzeltilmesi talebi reddolunması durumunda söz konusu hatanın düzeltilmesi için şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilecektir. **(5 Puan)**

c- Örnek olayda tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporuna yönelik eksiklik iddiası Vergi Usul Kanunu' nun 117 ve 118' inci maddelerindeki hesap ve vergilendirme hatalarına girmediginden söz konusu durum şikayet ve müracaat uygulamasına konu olamayacaktır. **(5 Puan)**

d- Örnek olayda tarhiyatın şecline ilişkin bir hata söz konusu olduğundan söz konusu husus Vergi Usul Kanunu' nun 117 ve 118' inci maddelerindeki hesap ve vergilendirme hataları kapsamında değerlendirilemeyecek olup şikayet ve müracaat uygulamasına konu olamayacaktır. **(5 Puan)**

Cevap 2:

a) 6322 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayıratılmamak imkânı getirilmiştir. Mezkat maddenin birinci fikası şu şekildedir; "Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklılarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönemde kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz."

Yine aynı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmının kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükmü altına alınmıştır. Bahse konu indirim müessesesinin usul ve esasları ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.4 Numaralı bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre;

"10.4. Girişim sermayesi fonu

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklılarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönemde kazancından girişim sermayesi fonu ayıratılmamak imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

"10.4.1. İndirim şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklılarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

10.4.2. İndirim tutarının hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacagından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımin yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve düzenlemeler göz önüne alındığında 2018 yılında mükellef kurumun İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak, ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderleri eklemek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

2018 Beyan Edilen Gelir= 180.000+80.000-10.000-20.000=230.000 TL

Beyan Edilen Gelirin %10' u : $230.000 * 0,1 = 23.000$ TL

Dönem Sonu Öz Sermayenin %20' si : $230.000 * 0,20 = 46.000$ TL

Göründüğü üzere girişim sermayesi fonu olarak ayrılan 20.000 TL yukarıda hesaplanan tutarları aşmadığından diğer şartların da sağlanması halinde kurum kazancı üzerinden indirim konusu yapılabilir. (**10 Puan**)

b)

	2018	2019
Ticari Bilanço Kârı	180.000	250.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	80.000	100.000
İştirak Kazançları İstisnası	20.000	20.000
Geçmiş Yıl Zararı 2013	10.000	0
Dönem Sonu Öz Sermaye	230.000	250.000
Ayrılan Girişim Sermayesi Fonu	20.000	?
Beyan Edilen Gelirin %10' u	23.000	33.000
Öz sermayenin %20' si	46.000	50.000

6322 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırmayı imkânı getirilmiştir. Mezkat maddenin birinci fikası şu şekildedir; “Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.”

Yine aynı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmının kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükmü altına alınmıştır. Bahse konu indirim müessesesinin usul ve esasları ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.4 Numaralı bölümünde düzenlenmiştir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

Şirketin, 20.000 TL'yi 2018 hesap dönemi karından ayırarak girişim sermayesi fonlarına yatırım yapmak suretiyle kurum kazancından indirim konusu yapmasının ardından 2019 hesap döneminde ayırabileceği azami girişim sermayesi fonu tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

2019 Beyan Edilen Gelir: $250.000 + 100.000 - 20.000 = 330.000$ TL

Beyan Edilen Gelirin %10' u: $330.000 * 0,1 = 33.000$ TL

Dönem Sonu öz sermayenin %20' si : $250.000 * 0,20 = 50.000$ TL

Her ne kadar 2019 hesap dönemi içim beyan edilen gelirin %10' u 33.000 TL olsa da toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacağından 2019 dönem sonu öz sermaye tutarının %20' si olan 50.000 TL' den 2018 hesap döneminde fon olarak ayrılan 20.000 TL çıkarıldığından ($50.000 - 20.000 = 30.000$) 2019 hesap döneminde ayrılabilcek girişim sermayesi fon tutarının en fazla 30.000 TL olacağı sonucuna ulaşmaktadır. **(10 Puan)**

Cevap 3-6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun “Ödemenin mahsup edileceği alacaklar” başlıklı aşağıda belirtilen 47’nci maddesi ile amme alacağının cebren tahsilinde amme alacağının mahsubunun nasıl yapılacağı huküm altına alınmıştır. (20 Puan)

“Amme alacağına karşılık rizaen yapılan ödemeler sırasıyla; ödeme süresi başlamış henüz vadesi geçmemiş, içinde bulunulan takvim yılı sonunda zaman aşımına uğrayacak, aynı tarihte zaman aşımına uğrayacak alacaklarda her birine orantılı olarak, vadesi önce gelen ve teminatsız veya az teminatlı olana mahsup edilir. Ödemenin, alacak aslı ile fer'ilerinin tamamını karşılamaması halinde mahsup alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak yapılır.

Amme alacağına karşılık cebren tahsil olunan paralar; önce parayı tahsil eden dairenin, artarsa aynı amme idaresinin takibe iştirak etmiş olan diğer alacaklı tahsil dairelerinin takip konusu alacak aslı ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edilir.”

Amme alacağının cebren tahsili sonrasında mahsubu gereken vergi ve gecikme zammı tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tahsilat İtibarıyla Amme Alacağının	Tarihi Amme			Tahsilatin Mahsubu
Türü	Vadesi	Tutarı		Mahsup
Takip Gideri	----	150,00		150,00
2019/Ocak KDV	26.02.2019	80.000,00		80.000,00
Gecikme Zammı	----	7.881,12		7.881,12
2019/Ocak Gelir Stp.	26.02.2019	50.000,00		50.000,00
Gecikme Zammı	----	4.925,70		4.925,70
2019/Şubat KDV	26.03.2019	20.000,00		6.530,45
Gecikme Zammı	----	1.570,28		512,73
TOPLAM		164.527,10		150.000,00

Tabloda görüldüğü gibi, tahsil olunan 150.000,00 TL’den Kanun’ un 74’üncü maddesi gereği öncelikle 150,00 TL takip gideri düşüldükten sonra kalan tutar mükellefin vadesi önce gelen 26.02.2019 vadeli katma değer vergisi, 26.02.2019 gelir stopaj vergisi ve bu vergilere ilişkin gecikme zammı borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuplardan sonra yapılan tahsilattan 7.043,18 TL kalacaktır. Ancak, kalan tutar 26.03.2019 vadeli Katma Değer Vergisi ve gecikme zamminin tamamını karşılamadığından mahsup alacak aslı ve gecikme zamminin orantılı olarak yapılacaktır. Bunun için öncelikle borca uygulanacak gecikme zammı ile bu alacağın asıl ve fer'i toplamı hesaplanacaktır. Alacak aslı ve gecikme zamminin yapılacak mahsup tutarlarının tespitinde aşağıdaki formül kullanılacaktır.

Her bir alacak için yapılacak mahsup tutarı = Her bir alacak tutarı x Yapılan ödeme/Toplam Alacak tutarı

Buna göre 7.043,18 TL’nin;

Alacak aslina mahsup edilecek tutarı = $20.000 \times 7.043,18 / 21.570,28 = 6.530,45$ TL

Gecikme zammına mahsup edilecek tutarı = $1.570,28 \times 7.043,18 / 21.570,28 = 512,73$ TL olacaktır.

Cevap 4: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 104' üncü maddesinde amme alacağının tahsilinde zamanaşımının işlemeyeceği haller aşağıdaki şekilde sayılmış ve bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemeyeceği huküm altına alınmıştır. **(10 Puan)**

- 1- Borçlunun yabancı memlekette bulunması
- 2- Borçlunun Hileli iflas etmesi
- 3- Borçlunun terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân bulunmaması

Cevap 5- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurullarının görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 38' inci maddesinde aşağıdaki gibi huküm altına alınmıştır: **(10 Puan)**

“2. Vergi Dava Daireleri Kurulu;
a) Vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını,
b) Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, Temyizen inceler.”

Cevap 6:

Anayasa Mahkemesi tarafından uygunluk denetimi yapılırken, denetimi yapılan normun elverişlilik, gereklilik ve orantılılık ilkelerine uyulup uyulmadığına da bakılır.

“Elverişlilik”, başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvurulan önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, “orantılılık” ise başvurulan önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. **(15 Puan)**