



2025/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Vergi Tekniği
 14 Eylül 2025 Pazar – 16.00 – 18.00 (2 Saat)

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerekliginde sınav görevlilerine başvurunuz.
 - [2] Cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
 - [3] **Bu sınav 1 sorudan oluşmaktadır.**

Açıklama: Sorularda ad, isim ve unvan olarak örneklenirilen gerçek ve tüzel kişi şahıs ve şirketler, tamamıyla hayal ürünü olarak örneklenirme amaçlı kullanılmış olup herhangi bir kişiyi ve şirketi ifade edecek mana ve anlamda kullanılmamıştır.

Sorular

Soru 1- 30 Milyon TL sermayeli iki ortaklı (paylarının %60'ı Hasan KESKİN'e, %40'si ise Avni YILMAZ'a ait) Bursa Defterdarlığı İnegöl Vergi Dairesi Müdürlüğü Mükellefi olan Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) ev dekorasyonu veya mobilya üretiminde kullanılmak üzere üretimi yaptığı yonga levhadan ahşap panel (MDF, Sunta) üretimi yapmakta olup hesap yılı takvim yılı olarak bilanço usulünde defter tutmakta ve bu kapsamında zorunlu ve/veya ihtiyacı olarak e-defter ve e-belge kullanıcısı kapsamında bulunmaktadır. Mükellefin yonga levha üretiminde hammadde olarak kullandığı ana girdi kalemi ağaç/odun/tomruk ile tutkal (formaldehit) dır.

Düzenleme ve Belirlemeler

1-Geçici vergi ve dolayısıyla geçici vergi vergilendirme dönemleri dikkate alınmayacağı, geçici vergilendirme dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmadığı kabul edilecektir.

2-İstenenler kapsamında her bir bent soruya bağlantılı münferit olarak değerlendirilecek/dikkate alınacaktır.

3-T.C. Merkez Bankasında 31/12/2024 tarihi yılsonu itibarıyle belirlenen kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı %49,25 olarak kabul edilecektir.

4-Yurt içi üretici fiyat endeks değerlerinin aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

Yurt İçi Üretici Fiyat Endeks Değerleri												
Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2023	2105,17	2138,04	2147,44	2164,94	2179,02	2320,72	2511,75	2659,60	2749,98	2803,29	2882,04	2915,02
2024	3035,59	3149,03	3252,79	3369,98	3435,96	3483,25	3550,88	3610,51	3659,84	3707,10	3731,43	3746,52
2025	3861,33	3943,01	4017,30	4128,19	4230,69	4334,94	4409,73					

5-İstenenlerin cevaplanması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler dikkate alınacaktır.

İstenenler

a-Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) üretiminde kullanılmak üzere ağaç/odun/tomruk alımı için 4-20 Ağustos 2024 döneminde, Bursa Orman Bölge Müdürlüğü İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü'nün yaptığı ihaleye katılmış ve yapılan ihaleyi kazanarak toplam 2 Milyon TL ihale bedelini ödemek suretiyle ağaç/odun/tomruk alımını gerçekleştirmiştir. Yine Mükellef Ağustos döneminde 100 üyesi Yukarıyayla Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifinden 1,4 Milyon TL, tabiattan istifade ederek sahiplendiği ve/veya yetiştirdiği ağaç/odun/tomruk satan gerçek usulde vergilendirilmeyen köylü Ahmet ÇELİK'ten ise 1 Milyon TL ağaç/odun/tomruk alımı yapmıştır. Bu işlemlere ilişkin olarak KDV hesaplanmamış, KDV ve gelir vergisi tevkifi yapılmamış ve beyan edilmemiştir. Mükellef tarafından ağaç/odun/tomruğun üretimi verilmesi sonucu üretilen yonga levha

ve akabinde üretilen ahşap panel olan MDF'den, Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş. mobilya üretiminde kullanmak üzere 6 Eylül 2024 tarihinde KDV dahil (1,3 Milyon+1,3 Milyon*%20=)1,56 Milyon TL tutarında alım yapmıştır. Bu işlemde ise KDV beyan edilmesine rağmen, Mükellef tarafından kullanılan sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanlıltıcı belge dolayısıyla beyan edilen KDV ödenmemiştir. Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş. ise nihai tüketici Tahsin YAYLA'ya 5 Ekim 2024 döneminde KDV dahil (700 Bin+700 Bin*%10=)770 Bin TL mobilya satışı yapmış, bu işlemle alakalı olarak MDF alımına ilişkin doğrudan yüklenimine bağlı indirimli orandan teslimler nedeniyle 30 Bin TL mahsuben iade almıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" na ilişkin genel usul ve esasları ve ilgili Kanunlar kapsamındaki bununla bağlantılı müteselsil sorumluluğa, vergilendirmeye ve vergi tevkifatına ilişkin hükümleri ve işlemlerde hesaplanması/aranması gereken vergiyi dikkate alarak, işlemlere taraf olanların verginin, cezanın ve bunlara bağlı ferilerin beyan edilmesi ve ödenmesi ile ilgili sorumluluğunu ve/veya müteselsil sorumluluğunu, bu doğrultuda yapılacak uygulamayı açıklayınız/anlatınız/belirleyiniz (*Not: İşlemlerde usulsüzlüğe ve usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümler ihmali edilecektir. Yine işlemlerde mevzuatsal olarak gerekmesi halinde, gelir ve/veya kurumlar vergisi tevkifatı oranı %4, katma değer vergisi oranı mobilya teslimlerinde %10, diğerlerinde %20, katma değer vergisi tevkifat oranı ise 5/10 olarak dikkate alınacaktır.* (30 puan))

b-Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) yonga levha üretiminde ana girdilerden biri olarak kullanılan 70.000 Kg tutkal alımı (formaldehit) için yapılan sözleşme çerçevesinde 20/10/2024 tarihinde, Güneş Kimya San. A.Ş.'ye sipariş vermiş ve bunun için 30/11/2024 tarihli toplam 6 Milyon TL, 30/1/2025 tarihli ise toplam 2 Milyon TL tutarında çek düzenlemek ve/veya ciro etmek suretiyle avans ödemesinde bulunmuştur. Güneş Kimya San. A.Ş. 01/12/2024 tarihinde 30.000 Kg formaldehit karşılığı KDV dahil (3,45 Milyon +3,45 Milyon*%20=)4,14 Milyon TL tutarlı faturayı düzenlemiştir. Mükellef söz konusu fatura karşılığını verdiği sipariş avanslarından mahsup etmek suretiyle ilk madde ve malzeme olarak aktifine kaydetmiş, KDV'leri ise indirim konusu yapmıştır. Güneş Kimya San. A.Ş. 15/12/2024 tarihinde borca batılkık nedeniyle doğrudan iflas talebi olarak Bursa 4. Ticaret Mahkemesine başvurmuş olup kalan siparişleri yerine getirememiştir. Ticaret Mahkemesi yaptığı inceleme sonucu 25/2/2025 tarihinde Güneş Kimya San. A.Ş.'nin hakkında iflas kararı (iflasın açılması) vermiş, kararı iflas dairesine bildirmiştir. Bu doğrultuda iflas masası oluşturulmuş, iflasın tasfiyesi için iflas idaresi ve memurları belirlenmiş, Mükellefin talebi üzerine alacağı da iflas masasına kaydedilmiştir. Mükellef, Güneş Kimya San. A.Ş.'nin iflas başvurusu yapmış olmasına istinaden 31/12/2024 tarihi itibarıylc bu firmadan olan (8 Milyon-4,14 Milyon=) 3,86 Milyon TL tutarlı alacağı için şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle gider yazmış, 30/1/2025 tarihli vadeli çekini ise reeskonta tabi tutmuş ve 50 Bin TL gider yazmak suretiyle dönem kar ve zararının tespitinde dikkate almıştır. Mükellefin iflas masasına kayıtlı alacağını 1,86 Milyon TL'si iflası yürüten memurlar tarafından 10/6/2025 tarihinde ödenmiş olup kalan tutar için ise 15/8/2025 tarihli iflasın kapanması kararı ile ödenme (Mükellef açısından tahsil edilme) imkanı kalmadığı belirlenmiştir. Mükellef ise Mahkemenin bu kararını bir üst mahkemedc istinafa götürmüşt ve/veya temyiz etmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Değersiz alacaklar", "Şüpheli alacaklar", "Vazgeçilen alacaklar" ile alacak ve borçların değerlemesi ve enflasyon düzeltmesi hükümleri doğrultusunda, Mükellef Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin yaptığı işlemin/işlemlerin doğru olup olmadığını değerlendiniz, yapılması/olması gerekenleri açıklayınız/anlatınız/hesaplayınız. (20 puan)

c-Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) 2024 hesap dönemine ilişkin olarak Yeminli Mali Müşavir (YMM) Serhat YÖRÜK ile yapmış olduğu tam tasdik sözleşmesi doğrultusunda tam tasdik hizmeti almakta ve bu doğrultuda YMM tarafından tam tasdik raporu düzenlenmektedir.

YMM Serhat YÖRÜK 01/01/2024-31/12/2024 hesap dönemine ilişkin yapacağı randıman hesaplaması ile Mükellefin beyanlarının doğruluğunu teyit edecek veya düzeltme isteyecektir. Mükellef üretimi iki aşamalı olarak gerçekleştirmektedir. Birinci olarak ağaçın/odunun/tomruğun üretime verilmesi sonucu cipsler (küçük parçacıklar) üretilmekte olup bunların tutkal (formaldehit) ile karıştırılması sonucu yonga levha üretilmekte, ikinci aşama olarak yonga levhadan ahşap panel (MDF, Sunta) üretimi yapılmaktadır. Bu kapsamında hesaplamaya esas olmak üzere Mükellefin ana girdi maliyetinde olan ilk madde ve malzeme miktar ve fiyat bilgileri ile üretime ilişkin maliyet bilgileri ve dönembaşı mamul ve dönemsonu stok bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu kabul edilmektedir.

İlk Madde ve Malzeme Bilgileri-(1/1/2024-31/12/2024 dönemi)	Ağaç/Odun/Tomruk		Tutkal (Formaldehit)	
	Miktar (m ³)	Tutar (TL)	Miktar (Kg)	Tutar (TL)
Dönembaşı İlk Madde ve Malzeme Stok (A)	420	2.940.000	25.000	3.500.000
Dönemiçi İlk Madde ve Malzeme Alış (B)	2.200	17.600.000	140.000	21.000.000
Dönemiçi İlk Madde ve Malzeme Satış (C)	0	0	0	0

Üretim Maliyetinc İlişkin Diğer Bilgiler-(1/1/2024-31/12/2024 dönemi)	Tutar (TL)
Direkt İşçilik Maliyeti	12.000.000
Genel İmalat Gideri (<i>amortisman, yakıt, su, elektrik ve yardımcı malzeme vb.</i>)	4.000.000

Dönembaşı Mamul Mal Stok Bilgileri-(01/01/2024 Tarihi)	Miktar (m ²)	Tutar (TL)
Ahşap Panel (MDF, Sunta)	11.000	2.970.000

Dönemsonu Stok Bilgileri-(31/12/2024 Tarihi)	Miktar
Ahşap Panel (MDF, Sunta) (m ²)	9.000
Ağaç/Odun/Tomruk (m ³)	320
Tutkal (Formaldehit) (Kg)	10.000
Firer Artığı (Kirpıntı ve/veya Talaş) (Kg)	20.000

Üretime ve Satışa İlişkin Veriler ve Belirlemeler

1-Ağaç/Odun/Tomruğun taşıma ve depolanma aşamasında %2, üretime verilip cipsler (küçük parçacıklar) üretilmesinde %20, tutkalın (formaldehit) taşıma ve depolama aşamasında ise %2, firer oluşmaktadır. Ağaç/odun/tomruğun üretime verilmesinde firer artığı olarak kirpıntı ve/veya talaş meydana gelmektedir.

2-Yonga levhanın üretim sürecinde %10, yonga levhanın üretil dikten sonra tekrar üretime verilmesinde %6 üretim firesi oluşmakta, üretilen mamul ahşap panelin (MDF, Sunta) depolama aşamasında %1, pazarlama aşamasında ise %1 firer oluşmaktadır.

3-1 m³ (metreküp) yonga levha üretimi için 60 Kg (kilogram) tutkal (formaldehit) ihtiyacı söz konusu olup 1 Kg tutkal, yonga levha içerisinde 0,0017 m³'e tekabül etmektedir.

4-Üretilen ahşap panellerin (MDF, Sunta) ortalama kalınlığı 19 mm (milimetre-1 metre=1000 milimetre) olup (m³ olarak üretim miktarı/metre olarak kalınlık=m²) olarak mamul mal miktarını vermektedir.

5-1 m² ahşap panelin (MDF, Sunta) ortalama satış fiyatı KDV hariç 630 TL'dir.

6-Mükellef satılan malın maliyetinin tespiti ve stokların değerlendirmesinde ağırlıklı ortalama yöntemini kullanmaktadır. Enflasyon düzeltmesinde ise stoklar toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemi ile düzeltilmektedir.

7-Dönembaşı ve dönemsonu stokları 213 sayılı VUK'un 186 ncı maddesi hükümleri doğrultusunda doğru olarak tespit edilmiş olup mal alışlarında iade bulunmamaktadır.

8-Mükellefin tutkal (formaldehit) alışları kayıtlı olup, tutkalın kayıtdışı alışı ve satışı bulunmamaktadır. Hesaplamalarda gerektiğinde tutar olarak iç emsal dikkate alınacaktır.

İstenen

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186, 191, 192, 258, 274, 275, mükerrer 298 inci maddeleri hükümleri doğrultusunda tam tasdik raporuna esas olmak üzere randıman hesaplamasını yaparak, enflasyon düzeltme hükümlerini de dikkate almak suretiyle satılan malın maliyetini, dönemsonu stok tutarlarını ve brüt satış tutarı ve karını belirleyiniz, yapılması gerekenleri açıklayınız/hesaplayınız/anlatınız. (38 puan)

d-Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Şirket)'ne genel müdür olarak dışardan Hakan DİNÇ atanmıştır. Şirketin iş ve işlemlerinde imzaya yetkili olarak şirketin ortağı Avni YILMAZ ile dışardan genel müdür olarak atanmış Hakan DİNÇ, müşterek imza ile şirketi müdür sıfatı ile temsil etmektedirler. Ortaklardan Avni YILMAZ paylarını 30/6/2024 tarihinde noter tasdikli sözleşme ile Seçil GÜRBÜZ hanımfendiye devretmiş ve devir 5/7/2024 tarihinde ticaret sicilinde tescil edilmiş ve yayımlanmıştır. Seçil GÜRBÜZ hanımfendi payları devralmakla birlikte aynı zamanda şirketin müdüru olarak münferit imzayla temsille yetkilendirilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca, yukarıda yapılan işlemlerin tahsil zamanaşımı içerisinde yapılan tek işlem olduğunu kabul ederek vergi borçları, cezalar, gecikme faizi ve gecikme zammı için "*Limited şirketlerin amme borçları*" ile "*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*" hükümleri doğrultusunda takip için yapılması gerekenleri belirterek, ortakların ve/veya kanuni temsilcilerin sorumluluklarını açıklayınız/anlatınız. (12 Puan)

2025/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Vergi Tekniği
14 Eylül 2025 Pazar – 16.00 - 18.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1-Yonga levha ve bundan ahşap panel üretimi faaliyetinde bulunan Mükellefle ilintili veriler verilerek ve belirlemeler yapılarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bunlara ilişkin alt mevzuatsal düzenlemeler çerçevesinde, bentler halinde sorulanların cevaplanması istenmiştir.

a-Örneğe göre yapılan işlemlerle ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” na ilişkin genel usul ve esasların ve ilgili Kanunlar kapsamındaki bununla bağlantılı müteselsil sorumluluğa, vergilendirmeye ve vergi tevkifatına ilişkin hükümlerin ve işlemlerde hesaplanması/aranması gereken verginin dikkate alınarak, işlemlere taraf olanların verginin, cezanın ve bunlara bağlı ferilerin beyan edilmesi ve ödenmesi ile ilgili sorumluluğunun ve/veya müteselsil sorumluluğunun, bu doğrultuda yapılacak uygulamanın açıklanması/anlatılması/belirlenmesi istenmiştir. (*Not: İşlemlerde usulsüzlüğe ve usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümler ihmal edilecektir. Yine işlemlerde mevzuatsal olarak gerekmesi halinde, gelir ve/veya kurumlar vergisi tevkifatı oranı %64, katma değer vergisi oranı mobilya teslimlerinde %10, diğerlerinde %20, katma değer vergisi tevkifat oranı ise 5/10 olarak dikkate alınacaktır.*)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*” başlıklı 8inci maddesinde, mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusunun ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi, olduğu hükmeye bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı 11inci maddesinde

“*Yatıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırır.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satımı taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hissilik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fikrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Maliye ve Gümruk Bakanlığı ziraî ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullenin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi

tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemeyen konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiş, buna ilişkin usul ve esaslar 230-232 nci maddelerde açıklanmıştır. Fatura, aksi öngörülümediği müddetçe malın teslimi ve hizmetin yapılmasıından itibaren azami yedi gün içerisinde düzenlenmelidir. Faturayı, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, mal ve hizmet sunumlarına ilişkin olarak kullanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 235inci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldığı malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecbur oldukları hükmü altına almıştır. Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilmelidir.

509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde e-belge düzenlenmesine ilişkin hükümler açıklanmış olup, e-Fatura, e-Arşiv Fatura ve e-Müstahsil Makbuzu'un fiziki kağıt olarak düzenlenen fatura ve müstahsil makbuzu hükmünde olduğu kararlaştırılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52inci maddesinde zirai faaliyetlere ilişkin açıklamalar yapılmış ve bunun kapsamı belirlenmiştir. Buna göre tabiatlı yararlanarak üretilen ve/veya çeşitli şekillerde elde edilen ürünlerin zirai faaliyet kapsamında olduğu, bunların satışından elde edilen kazancın ise zirai kazanç olduğu belirlenmiştir. Yine aynı madde hükümlerine göre, söz konusu madde kapsamında belirtilen faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi, bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denileceği, ifade edilmiştir. Aynı Kanunun "Zirai Kazançta Vergileme" başlıklı 53uncu maddesinde ise çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, bir biscedövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler ile 54uncu madde de belirtilen işletme büyülüüğü ölçülerini aşan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirileceği, bunun dışında gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin beyanname vermeyeceği, bunlar için Kanunun 94uncu maddesi kapsamında hasılatları üzerinden yapılan tevkifatın nihai vergi olacağı açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıklarları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbâbı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. 94 üncü maddenin birinci fıkrasının 11 inci bendinde, alt bentler itibariyle çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden belirlenen oranlarda tevkifat yapılmakla açıklanmıştır.

164, 175, 185, 188, 202 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile de yapılacak tevkifata ve müteselsil sorumluluğa ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

Örnek olayda ticaret borsasında tescil edilen bir ürün söz konusu olmayıp, ürünün destekleme alımı yapan veya zirai ürünü işleyen kamu kurumlarından alındığına ilişkin bir belirleme de yapılmamıştır. Buna göre ilgili tebliğlerin bu hususlardaki açıklamaları örneğe göre cari değildir.

164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 3 üncü kısmında;

"Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (A) fıkrasında, vergi tevkifati yapmak zorunda olanlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- Kooperatifler,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbâbı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler.

Aynı fıkranın 13 numaralı bendinde ise, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmakla一起去规定。

Bu hükümlere göre, yukarıda sayılan kurum, kuruluş ve kişiler; çiftçilerden satın aldığı zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftinden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki saflarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Diğer bir anlatımla, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirirlerse, gelir vergisi tevkifatını yapmayı ableceklerdir. Bu durumda, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ancak, mülkellefler müteselsil sorumluluğun dışında kalmayı tercih ettikleri takdirde, zirai ürünü kimden satın almış olursa olsunlar, gelir vergisi tevkifatı yaparak ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar" şeklinde belirleme yapılmıştır.

164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 8 inci "Müteselsil Sorumluluğun Belirlenmesi" başlıklı kısmında ise buna ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Buna göre;

"Ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zamminin müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi bir vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapmayacaktır.

Müteselsil sorumluluğa dayanarak işlem yapılması istenen vergi inceleme raporlarında, mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğu, niçin müteselsil sorumlu olduğu ve müteselsil sorumluluğu gerektiren olay, ayrıntılarıyla belirtilecektir.

Ayrıca, söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, ödenmemiş vergi dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulacak kişinin, çiftçilerden satın alınan zirai ürünün alış bedeli üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile buna bağlı ceza gecikme faizi ve gecikme zamından sorumlu olacağı açık bir şekilde ortaya konulacaktır.

Ancak, vergi incelemesi sırasında; satın alınan zirai ürünlerin, çiftçilerden satın alınması safhasındaki alış, bedelinin tespit edilememesi halinde, aşağıdaki işlem yapılacaktır:

a) *Vergi incelemesine konu olan ürünün satış fiyatı, resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunuyorsa inceleme dönemine ilişkin olarak ilan edilen fiyatlar esas alınacaktır (VUK Madde: 49).*

b) *Destekleme kapsamında olmayan ürünler için de inceleme döneminde o ürünün borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatları esas alınarak tevkif edilmesi gereken vergi hesaplanacaktır.* Şeklinde hükmü tesis edilmiştir.

Söz konusu tebliğin 9 uncu kısmında ise "Çiftçilerin, sattıkları zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, çiftçilerin müteselsil sorumlu tutulmalarını gerektirmez. Aynı şekilde nihai tüketicilerin de müteselsil sorumluluğu söz konusu değildir." Şeklinde açıklama yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar" başlıklı 96 ncı maddesinde;

"Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlari ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yükleniği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Dolayısıyla ücret dışında yapılan ödemelerde tevkifat brüt tutar üzerinden hesaplanacak, net tutar brüt tutara iblağ edilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun "Vergi tevkifatının mahsubu" başlıklı 121. Maddesinin bir, iki ve üçüncü fıkralarında;

“Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi’nden mahsub edilir.

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi’nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaati üzerine kendisine red ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlmeye yetkilidir.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçiler için yıllık beyanname verilmediğinden bunlar için yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır. GVK’nın 98inci maddesine göre tevkif edilen vergi ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar beyan edilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1inci maddesinde sermaye şirketlerinin, iktisadi kamu kuruluşlarının ve kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları, kooperatiflerin 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade edeceği, iktisadî kamu kuruluşlarının Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticârî, sınâî ve ziraî işletmelerin olduğu, iktisadî kamu kuruluşlarının, kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılaşacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyeceği, hukum altına alınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4üncü maddesinde muafiyete ilişkin hükümler, 5inci maddesinde ise istisnalar düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30uncu maddelerinde ise kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden yapılacak tevkifata ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Kanunun 15/1-ğ ve 30/1-d maddesinde, Vergi Usul Kanununun 11inci maddesinin yedinci fikrası kapsamındaki yani Cumhurbaşkanıca belirlenen hususlara ilişkin yapılan ödemelerden de ayrıca tevkifat yapılacak belirlenmiştir.

Buna göre özel bir belirleme yapılmadığı veya istisna ve muafiyet tanınmadığı sürece orman işletme müdürlükleri ile kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1inci maddesinde, Türkiye'de icra edilen ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olduğu, yine Kanunun 1/3-d maddesinde müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu, 1/3-g maddesinde ise genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlıklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticârî, sınâî, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu, söz konusu vergiye tabi faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği, hukum altına alınmıştır. Ayrıca

3065 sayılı KDV Kanunu'nun “*Vergi Sorumlusu*” başlıklı 9uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağına emniyet altına

alınması amacıyla, vergiye tabi işlemelere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirlenmiş ve buna ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği’nde açıklanmıştır.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 17/4-b maddesine göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna olduğu ve dolayısıyla KDV hesaplanmayacağı belirlenmiştir.

Diger taraftan orman işletme müdürlükleri ile kooperatifler yaptıkları ticari faaliyet nedeniyle KDV mükellefleri olup teslimleri üzerinden KDV hesaplamaları gerekmektedir (tarimsal kooperatiflerin KDV Kanununun 17/1-a ile 17/4-h kapsamındaki teslim ve hizmetleri hariç). Bunlarda 213 sayılı vergi Usul Kanunu kapsamında diğer mükellefler gibi defter tutma ve belge düzenleme hükümlerine tabi olacaklardır.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 29/2 maddesi hükümleri doğrultusunda, indirimli orandan yapılan teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV talep edilmesi halinde dönem içi mahsuben (2024 yılında bazı teslimlerde nakden) ertesi dönem ise mahsuben ve nakden mükelleflere iade edilmektedir. Buna ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği’nde açıklanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-2. Bölümünde KDV’de vergi sorumlusuna ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

KDV tevkifatı uygulamasının, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemelere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi olduğu, “*Tam tevkifat*”ın işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi, “*kısmi tevkifat*”ın ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesi olduğu, açıklanmıştır. Tevkif edilen KDV’nin, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödeneceği, ödenmesi halinde de 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabileceği belirlenmiştir. KDV mükellefleri KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24 üncü günü akşamına kadar vermekle ve 26inci günü akşamına kadar ödemekle yükümlüdür. Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar ise 2 No.lu KDV beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın 21inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verecekler, 23 üncü günü akşamına kadar ise ödeyeceklerdir.

Müteselsilen sorumluluk kapsamında, tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemmiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır.

Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler başlığı altında, ağaç ve orman ürünlerinin tesliminin de tevkifat kapsamında olduğu, buna göre ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun ile bunların önceden belirlenmiş ölçülerde biçilmesiyle elde edilen inşaatlık, doğramalık, marangozluk, mobilyalık ve benzeri kereste, mobilya ve kereste imalatı sonucu ortaya çıkan kırıntı, çita ve benzeri imalat artıkları ile odun artığı talaş teslimlerinin tevkifat uygulamasına tabi olduğu, KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcıların bu alımlarında satıcı tarafından hesaplanan KDV’nin kendilerince 5/10 oranında tevkifata tabi olacağı, ancak tomruk, odun, kereste, kırıntı, atık vb. mahiyetinde olmayan, mobilya, kapı-pencere doğraması, döşeme malzemesi, sunta, levha, mdf, rabita, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmayacağı,

belirtilmiştir. Söz konusu malların ithalatçıları veya bu malları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak genel hüküm olarak, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar ile Tebliğin belirlenmiş alıcılar olarak tanımladığı diğer kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımlarında, bu mal ve hizmet alımları kısmi tevkifat uygulaması kapsamında olsa bile bu teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Buna göre de orman işletmeleri müdürlüğünden yapılan ağaç/odun/tomruk alımları KDV tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yaptıkları teslimler ise KDV'den istisna olduğundan, bu teslimlerde KDV hesaplanmayacak ve KDV tevkifatı da söz konusu olmayacağındır. Ancak tarımsal kalkınma kooperatiflerinin ağaç/odun/tomruk satışlarında hesaplanan KDV, alıcı KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi olacaktır.

KDV açısından müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin VI/B-2 bölümünde açıklanmıştır. Buna göre 213 sayılı VUK'un 11inci maddesi hükümleri doğrultusunda, mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den yapılan belirlemeler doğrultusunda müteselsilen sorumlu olacaktır. Tebliğde yapılan açıklama aşağıdaki gibidir.

“2.1.1. İşleme Doğrudan Taraf Olanlar

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmedığının tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/E-3.2) bölümünde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak alıcılar, KDV dahil toplam işlem bedelini;

- 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adısoyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırılmaları,

- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla) halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırılmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış

ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gereklidir. Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmaz. Öte yandan 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin (% 51) veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaz. Buna göre;

- Yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin bu alışlarla ilgili

- Bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi, Hazine'ye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

2.1.2. İşleme Doğrudan Taraf Olmayanlar

Bir mükellefin, mal veya hizmet temin ettiği saflardan daha önceki saflarda, bu mal veya hizmetle ilgili KDV'nin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisimlik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

2.2. Uygulama

Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

a) Vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilir ve öncelikle mükelleften aranır.

b) Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammi ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

c) Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanır.

ç) Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyecek vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememesi veya

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de mali tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağının anlaşılması olması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammi için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.,

d) Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınır.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

- Bursa Orman Bölge Müdürlüğü İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü ilgili Kanunun ve ilgili yönetmeliğin verdiği yetki doğrultusunda, ormanların temizlenmesi, bakımı, ıslahı vb. sebepler doğrultusunda ağaç/odun/tomruk kesimi ve satışı yapmaktadır. Bu faaliyet iktisadi işletme olarak ticari faaliyet kapsamında olduğundan, yıllık vergiler yönyle kurumlar vergisi mükellefi olup ayrıca yaptığı teslim ve hizmetler için ise katma değer vergisi mükellefidir. İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü'nün ağaç/odun/tomruk teslimleri %20 oranında katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla söz konusu Müdürlüğün Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne yaptığı 2 Milyon TL ağaç/odun/tomruk teslimlerinde (2 Milyon*%20=)400 Bin TL KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu KDV hesaplanmamış ve dolayısıyla ödenmemiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11inci maddesi ve 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/1 maddesi hükümleri doğrultusunda ve KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan belirlemeler uyarınca, doğrudan taraf olunan işlemde Hazineye intikal etmeyen vergi için alıcıda doğrudan müteselsil sorumludur. Ancak yapılan açıklama uyarınca, 3065 sayılı Kanunun 17nci maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar ile sermayelerinin % 51 veya daha fazlası söz konusu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmayacaktır. Buna göre İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü bu sayılanlar arasındadır. Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü'nden yaptığı ağaç/odun/tomruk alımları için hesaplanmayan ve dolayısıyla Hazineye intikal etmeyen KDV tutarından sorumlu olmayacağıdır. **(2 puan)** Bu durumda KDV ve buna ilişkin ceza ve gecikme faizi İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü'nden aranacaktır. Söz konusu kurum ödemmiş olduğu vergiyi ve gecikme faizini özel hukuk hükümleri doğrultusunda Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne rücu edebilecektir. Ayrıca yine KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan belirlemeler uyarınca, ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun almısında hesaplanan KDV'nin alıcılar tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Ancak yine yapılan belirlemeler uyarınca, belirlenmiş alıcı olarak 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar ile bunların iktisadi işletmelerinden yapılan söz konusu alımlar için tevkifat uygulanmayacaktır. Buna göre Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin İnegöl Orman İşletme Müdürlüğü'nden yaptığı ağaç/odun/tomruk alımları için KDV tevkifatı sorumluluğu bulunmamaktadır. **(2 puan).** Not: Olayı müzayedede mahallinde satış olarak değerlendirip aynı şekilde cevap verenlerinde vermiş olduğu cevap doğru kabul edilmiştir.
- Yukarıyaya Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatif, yaptığı ticari (zirai faaliyet olsa bile ticari sayılacaktır) faaliyet kapsamında kurumlar vergisi, yaptığı teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisi mükellefidir. Söz konusu kooperatifin üyeleri çiftçilerden aldığı ağaç/odun/tomruk için GVK'nın 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma ve tevkif edilen vergiyi ödeme yükümlülüğü vardır. Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin bu kooperatiften almış olduğu ağaç/odun/tomruk

için önceki safhalarda yapılmayan tevkifattan ve/veya ödenmeyen vergiden müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır. Eğer bu sorumluluktan kurtulmak istiyorsa kendisinin bu alımında da tevkifat uygulaması ve tevkif edilen vergiyi vergi dairesine yatırması gerekmektedir. Aksi takdirde ve dolayısıyla herhangi bir tevkifat yapılmadığı için bu alıma bağlı önceki safhalarda yapılmayan ve/veya ödenmeyen tevkifattan dolayı, vergi, gecikme faizi veya gecikme zammından müteselsil sorumlu olacaktır. Teknik olarak cezalar sorumluluk kapsamında olamayacaktır. Bu sorumluluğun cari olması için olayın vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir. **(2 puan)** KDV yönüyle ise Tarımsal kooperatifler için 3065 sayılı KDV Kanununun 17/1-a ve 17/4-h maddeleri kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde istisna öngörülmüş olsa bile, kooperatiflerin ağaç/odun/tomruk teslimleri ticari faaliyet kapsamında olduğundan bu kapsamda girmemektedir. Dolayısıyla yapmış oldukları teslimler için KDV hesaplanması gerekmektedir. Mükellef Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne yapılan teslim tutarı 1,4 Milyon TL olup hesaplanması gereken KDV tutarı ($1,4\% \times 20 =$) 280 Bin TL dir. Ayrıca yine KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan belirlemeler uyarınca, ağaç işleme endüstrisinde kullanılan ve ilk madde-malzeme niteliğinde olan her türlü ağaç, tomruk, odun alımında hesaplanan KDV'nin alicilar tarafından 5/10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Ancak Mükellef Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından herhangi bir KDV tevkifi yapılmamıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11inci maddesi ve 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/1 maddesi hükümleri doğrultusunda KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan belirlemeler uyarınca, doğrudan taraf olunan işlemde Hazineye intikal etmeyen vergi için alıcıda doğrudan müteselsil sorumlu olmaktadır. Taraf olunan işlemde hesaplanması gereken vergi hesaplanmadığından ve dolayısıyla beyan edilip ödenmediğinden Yukarıyaya Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi ile birlikte ödenmeyen vergi ve buna ilişkin gecikme faizinden Mükellef Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. müteselsil sorumlu olacaktır. Cezalar için müteselsil sorumluluk öngörmemiş olup teknik olarak da cezalar sorumluluk kapsamında olamaz. Buna göre öncelikle tevkif edilmesi gereken KDV tutarı olan ($5/10 \times 280$ Bin TL) = 140 Bin TL KDV sorumlu sıfatı ile Mükellef Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'den vergi zayıf cezai olarak aranacaktır. Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. bu tutarı gecikme faizi ile birlikte ödemesi halinde verginin bu tutarı ve hesaplanacak gecikme faizi için sorumluluk kalmayacak, kalan (280 Bin - 140 Bin) = 140 Bin TL vergi ve hesaplanacak gecikme faizi için müteselsil sorumluluğu devam edecektir. Eğer verginin tamamı Yukarıyaya Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi'nden aranmış olsaydı yani 280 bin TL vergi ve uygulanacak vergi zayıf cezası ve hesaplanacak gecikme faizi bu kooperatiften aranmış olsaydı, Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. verginin tamamı ve hesaplanacak gecikme faizinden müteselsil sorumlu olacak, vergi zayıfından sorumlu olmayacağından emin olmaktadır. Ancak Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. KDV tevkifatına ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmeden dolayı 140 Bin TL verginin cezası kendisinden ayrıca aranacaktır. Yukarıyaya Köyü Tarımsal Kalkınma Kooperatifi ödeyeceği vergi için Yörüköğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne rücu edebilecektir. **(4 puan)**

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen köylü Ahmet ÇELİK'in faaliyeti 193 sayılı GVK açısından zirai faaliyet, kazancı ise zirai kazançtır. Ahmet ÇELİK'in yaptığı ağaç/odun/tomruk teslimleri 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-b maddesi doğrultusunda KDV'den istisnadır. Buna göre Ahmet ÇELİK'in teslimlerinde KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla KDV tevkifi da söz konusu olmayacağından emin olmaktadır. Ancak Ahmet ÇELİK'in ağaç/odun/tomruk teslimlerinde 193 sayılı GVK'nın 94/11inci maddesi hükümleri doğrultusunda gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. bu alımları için müstahsil makbuzu düzenlemesi ve bu makbuzda tevkif edilmesi gereken gelir vergisini göstermesi gerekmektedir. Gelir vergisi tevkifatı yapılmadığı için Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. vergiyi yüklenmiş olacak ve tevkifat brüt tutar üzerinden yapılacaktır. Brüt tutar $(1 \text{ Milyon}/0,96=)1.041.667 \text{ TL}$ ve tevkif edilecek vergi $(1.041.667 * \%4 =)41.667 \text{ TL}$ olacaktır. Bu tutarın tamamı Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'inden vergi zayıflı cezalı olarak aranacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11 inci maddesinde yapılan belirleme uyarınca, mal üreten çiftçilerin tarafından oldukları işlemlerde ödenmeyecek vergilerden dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır. Ancak Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ödediği vergiyi özel hukuk hükümleri doğrultusunda çiftçi Ahmet ÇELİK'e rücu edebilecektir. Bu sorumluluğun cari olması için olayın vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi gerekmektedir. Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ödenmeyecek vergi, vergi zayıflı cezası ve gecikme faizinden sorumlu olacaktır. **(4 puan)**

- Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş., Mükelleften mobilya üretiminde kullanmak üzere 6 Eylül 2024 tarihinde KDV dahil $(1,3 \text{ Milyon} + 1,3 \text{ Milyon} * \%20 =)1,56 \text{ Milyon TL}$ tutarında MDF alımı yapmıştır. Bu işlemde hesaplanan KDV Mükellef Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından beyan edilmesine rağmen kullanmış olduğu sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yaniltıcı belge dolayısıyla beyan edilen KDV ödenmemiştir. Söz konusu işlemde gelir vergisi veya kurumlar vergisi tevkifatı söz konusu değildir. Yine söz konusu işlemde KDV tevkifatı da bulunmamaktadır. Mükellef üretim sürecinde ilk madde ve malzeme olan ağaç/odun/tomruğu kullanarak farklı bir ürün elde etmiş olduğundan, Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş.'nin almış olduğu ahşap panel olan MDF için önceki dönemlerde gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır, ödenip ödenmediği ile ilgili bir sorumluluğu bulunmayacaktır. **(2 puan)** Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş., satın aldığı bu MDF leri kullanarak mobilya üretmiş olup ürettiği mobilyaları indirimli orandan teslim şeklinde nihai tüketici Tahsin YAYLA'ya 5 Ekim 2024 döneminde KDV dahil $(700 \text{ Bin} + 700 \text{ Bin} * \%10 =)770 \text{ Bin TL}$ ye satmıştır. Bu işleme ilişkin olarak MDF'ye ilişkin doğrudan yüklenimine bağlı indirimli orandan teslimler nedeniyle 30 Bin TL mahsuben iade almıştır. KDV yönüyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 11 inci maddesi ve 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9/1 maddesi hükümleri doğrultusunda ve KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan belirlemeler uyarınca, doğrudan taraf olunan işlemde Hazineye intikal etmeyen vergi için alıcıda doğrudan müteselsil sorumlu olacak ve dolayısıyla Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş., ödenmeyecek vergi ve gecikme zamından sorumlu olacaktır. Cezalar için sorumluluk öngörülümemiştir. Ayrıca doğrudan alımlara ilişkin olarak yüklenmiş olduğu KDV Hazineye intikal etmediği için bu KDV'nin iade alınması söz konusu değildir. Nihai tüketici olarak tüketici Tahsin YAYLA'nın Hazineye intikal etmeyen vergi yönüyle bir sorumluluğu bulunmamaktadır. **(2 puan)** Alıcı ile satıcı Mükellef arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hissilik, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edildiğine ilişkin bir belirleme olmadıkından, önceki dönemlerde Hazineye intikal etmeyen vergi dolayısıyla bir sorumluluğu bulunmamaktadır. **(1 puan)**

Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş.,'nın Mükellef Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ile yaptığı işlemden sorumluluktan kurtarması için ilk madde ve malzeme şeklinde MDF alımına ilişkin olarak yaptığı ödemedede;

- 5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasiyla ödediğini ispat etmesi ve banka aracılığıyla yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek dekontta satıcı Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin unvanının, banka hesap numarasının ve vergi kimlik numarasının doğru olarak yazdırılması, **(1 puan)**
 - Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında, Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. adına veya emrine düzenlenmiş olduğunun açık olması, **(1 puan)**
 - Ödemenin banka aracılığıyla Yeşim Mobilya Ür. Tic. A.Ş.,'ye ait olan kredi kartı ile yapılması, **(1 puan)**
 - Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek dekontta satıcı Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin unvanının, banka hesap numarasının ve vergi kimlik numarasının doğru olarak yazdırılması, **(1 puan)**
- halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap olmayacaktır.
- Müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.
- Tarhiyata bağlı Müteselsil sorumluluğa ilişkin hususların vergi inceleme raporlarıyla tespit edilmesi gerekmektedir. Ödemeye bağlı müteselsil sorumluluk için inceleme raporu aranmamakta, daha önce tarh edilen verginin kesinleşmiş olması gerekmektedir. **(1 puan)**
- KDV yönyle taraf olunan işlemlerde asıl mükellefin vergiyle muhatap olduğu durumlarda vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle asıl mükelleften aranacaktır. Bu durumda müteselsil sorumluluk, satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, varsa bunlara ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı olacak, cezalar sorumluluk kapsamı dışında kalacaktır. **(1 puan)**
- Asıl mükellefin vergiyle muhatap olmadığı (işleme taraf olan çiftçiler, nihai tüketiciler, vergiden muaf esnaf vb.) işlemlerde tarhiyat, sorumlular (gelir ve KDV tevkifatı yapmakla sorumlu olanlar) adına yapılacaktır. Vergi, vergi zayıfları ve gecikme faizi sorumlulardan alınacaktır. Gelir vergisi tevkifatında vergi için bunların özel hukuk hükümleri kapsamında rücu hakkı vardır. **(1 puan)**
- Asıl mükellef vergiye muhatap olsa bile işlemde sorumlularca tevkifat yapılmasıının öngörüldüğü durumlarda tarhiyat, sorumlular (gelir ve KDV tevkifatı yapmakla sorumlu olanlar) adına tevkif etmeleri gereken tutar itibariyle yapılabilecektir. Tevkif edilmesi gereken vergi, buna bağlı vergi zayıfları ve gecikme faizi bunlardan alınacaktır. Tevkif yaptıkları ve/veya ödedikleri tutarlar itibariyle sorumlulukları kalkacaktır. Ancak sorumlulara tarhiyat yapılmadan asıl mükellefe tarhiyat yapıldığı takdirde sorumlular, tarhiyat sonucu asıl mükellef tarafından ödenmeyecek verginin tamamından ve gecikme faizinden müteselsil olarak sorumlu olacaklar, ayrıca bunlar tevkifata bağlı vergi için vergi zayıfları cezasına muhatap tutulacaklardır. **(2 puan)**
- Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, müteselsil

sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır. Buna göre mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağının anlaşılmış olması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanacaktır. **(2 puan)**

b-Örnek olgu ve olay verilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Değersiz alacaklar”, “Şüpheli alacaklar”, “Vazgeçilen alacaklar” ile alacak ve borçların değerlemesi ve enflasyon düzeltmesi hükümleri doğrultusunda, Mükellef Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin yaptığı işlemin/islemlerin doğru olup olmadığıın değerlendirilmesi, yapılması/olması gerekenlerin açıklanması/anlatılması/hesaplanması istenmiştir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve/veya değersiz alacak yazılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Değerleme” başlıklı 258inci maddesinde, değerlemenin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu belirlenmiş, 259uncu maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Değersiz alacaklar” başlıklı 322inci maddesinde;

“Kazai bir hükmne veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Dolayısıyla ticari işletme ve ticari faaliyetle ilgili olan alacakların tahsil imkansızlığı durumunda, bunlar mukayyet değerleriyle zarara geçirilerek yok edilebilecektir. Bunun için yapılan işlemin muvazaalı olmaması ve gerçek mahiyete uygun olarak ispatı gerekmektedir. İspatta, belgeye dayalı delillendirme ve/veya mahkeme kararı şarttır. Mahkeme kararları ve/veya buna göre yapılan işlem sonucunda alacağın tahsil edilmesine imkan kalmadığının belirlenmesi, borçlunun mal varlığı olmadan ölümü veya mahkeme kararı ile gaybi halinde mirasın reddedilmiş olması, alacaktan vazgeçildiğine ilişkin mahkeme huzurunda yapılan anlaşmalar, konkordato sonucu alacaklarının feragat etmek zorunda kaldığı alacak tutarı, icra takibinin sonuksuz kalması, mahkeme tarafından borçlunun iflasına karar verilmesi ve iflasın tasfiyesi sonucu alacağın kesin olarak tahsil imkanının kalmaması gibi durumlar dahilinde, alacağın değersiz hale geldiği ispat edilebilecektir. Bu hususların varlığı halinde alacak kayıtlı değeri ile zarara geçirilerek yok edilecektir. Değersiz hale gelen alacak bu hüviyete girdiği dönemde zarara geçirilmelidir. Aksi takdirde sonraki dönemler için dönemsellik ilkesi gereği zarara geçirilmesi söz konusu olamayacaktır. Alacak değersiz hale gelmeden önce şüpheli hale gelmiş ve bunun için karşılık ayrılmışsa, alacak zaten gider yazılmış olduğu için sadece düzeltme kayıtları yapılacaktır. Bir alacağın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda, şüpheli veya değersiz alacak olarak kabul edilmesi halinde, 193 sayılı GVK'nın 40inci maddenin birinci fikrasının 7 numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumdaki bir işlem ticari işletmeler açısından zararla itfa edilmesi anlamına gelmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ““Şüpheli alacaklar” başlıklı 323 üncü maddesinde;

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını aşmayan alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününe tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktarla inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fikralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydedeler.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İdare şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı ayrımasına ve degersiz alacak yazılmasına ilişkin belirlemeleri, 17 Ağustos 1999 tarihli Marmara depremi nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 24 üncü madde kapsamında yapılan açıklamaların yer aldığı 284 No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği, hesaplanan KDV için ise şüpheli alacak karşılığı ayrımasına ilişkin 334 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği, 112 No.lu Sirküler ve verdiği özelgelerle açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine degmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Ayrıca şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık yapılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık yapılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için ise, mahkemeye dava, icraya takip için dilekçe verilmiş olması ve söz konusu başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir. Dava ve icra takibine degmeyecek derecede küçük alacaklara karşılık ayrılabilmesi için ise borçlunun noter vasıtasiyla protesto edilmesi veya borcun bir yazı ile istenmesi ve protestonun ya da yazının muhatabına ulaşmış olması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 24 üncü maddesi, Kanunun 322 ve 323 üncü maddeleri hükümlerinin uygulanmasına ilave usul ve esaslar belirlemekte, maddelerin uygulamasını usul yönyle genişletmektedir, esasa yönelik bir değişiklik öngörmemektedir. Geçici 24 üncü maddenin uygulamasına ilişkin 284 No.lu Vergi Usul Kanunu tebliği ile yapılan belirlemeler uyarınca, bir alacağın şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi veya degersiz alacak olarak doğrudan zarar yazılabilmesi için gerekli şartlardan birisi de, alacağın ilgili yılın kayıtlarına bir gelir unsuru olarak girmiş bir başka ifade ile hasılat kaydedilmiş ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmiş olması gerektidir. İdare son dönemlerde vermiş olduğu özelgelerde aynı minvalde açıklamalar yapmıştır. İstisnai olarak eski tarihli bir özelgede, şüpheli alacak karşılığı yapılmasını alacağın ticari faaliyetle ilgili olmasını yeterli görerek, verilen sipariş avanslarının da ticari faaliyetle ilgili olduğu ve dolayısıyla geri tahsil edilemeyen sipariş avansları içinde karşılık yapılması gerektiği şeklinde görüş vermiş olsa da, söz konusu özelge, özelge havuzundan kaldırılmış ve idarenin vermiş olduğu son özelgeler doğrultusunda görüşü kanunun gereklisine uygun olacak şekilde, şüpheli alacak

karşılığı ayrılması ve degersiz alacak yazılması için alacağın öncelikle hasılat olarak yazılmış olması gereği yönünde şekillenmiştir. Ancak güncel bazı yargı kararlarında da alacağın ticari faaliyetle ilgili olması yeterli görülmüş, şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve degersiz alacak yazılması için illaki alacağın öncelikle hasılat olarak yazılmış olmasının aranmayacağı yönünde kararlar verilmiştir.

Dolayısıyla idarenin açıklamaları ve vermiş olduğu son görüşler ve yine Kanunun 322 maddesinin gerekçesi doğrultusunda, bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması için işletme kayıtlarına hasılat olarak girmesi veya ticareti yapılacak mal veya hizmetin maliyetiyle (maliyeti artırıcı veya azaltıcı kur farkları vb.) ilgisi olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile şüpheli alacak ayrılmak istenen tahsil edilemeyen alacağın öncelikle işletmenin hasılat hesaplarına girmiş olması, sonuç hesaplarını etkilemiş olması gerekmektedir. Bu durumda işletmenin sonuç hesaplarını etkilememeyen, yani daha önce kârin teşekkülünü etkilememiş bir alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılması veya doğrudan degersiz alacak olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ancak istisnai olmuş olsa da idarenin vermiş olduğu eski tarihli özelgeler ve güncel yargı kararları doğrultusunda, ticari faaliyetle ilgili olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması için illaki hasılat yazılmış olma şartı aranmamakta, muvazaalı olmadığı sürece ticari faaliyetle ilgili olan verilen sipariş avansları da geri tahsil edilemediği durumda, kanunun aradığı diğer şartların mevcudiyeti halinde karşılık ayrılabilmektedir. Bu durumda her iki görüşte doğru olarak kabul edilecektir. Zaten normal koşullarda tahsil edilemeyen bir alacak ister hasılat yazılarak düzeltilsin isterse hasılat yazılmadan doğrudan karşılık ayrılarak giderleştirilsin, sonuç hesapları açısından değişen bir şey olmamaktadır. Hasılat yazılan alacağın düzeltilmesinde, mal ve hizmet satışına bağlı tahsil edilemeyen alacak şüpheli alacak karşılığı ayrılarak giderleştirilmektedir. Böylece hasılat düzeltilmekte, hasılatın sonuç hesaplarına etkisi sıfırlanmaktadır. Ancak hasılat düzelttilirken, mal ve hizmetin maliyetine dokunulmamakta ve bu maliyet sonuç hesaplarında yer almaktadır. Dolayısıyla satışı gelir yazılmayan mal ve hizmetin maliyet tutarı kadar, dönem zararı artmış olmaktadır. Hasılat yazılmadığı durumda ise tahsil edilemeyen alacak şüpheli alacak yoluyla doğrudan giderleştirilmekte ve dönem zararı bu kadar artmış olmaktadır. İlave bir maliyet söz konusu olmadığından karşılık ayrılan tutara bağlı zarar artmaktadır. Sonuç hesapları açısından hasılat yazılmış olsa da olmasa da değişen bir şey olmamaktadır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri doğrultusunda iflas yoluyla takip, iflasa tabi kişiler hakkında yürütülen külli bir takip yoludur. Borca batıklık halinde borçlunun mahkemeden kendisinin iflasını isteme mecburiyeti söz konusudur. Diğer taraftan alacaklılar da borçlunun iflasını isteyebilirler. İflasın açılması da kapanması da mahkeme kararıyla olmaktadır. Söz konusu Kanunu'nun 184 üncü maddesinde, iflas açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün malları hangi yerde bulunursa bulunsun bir masa teşkil edeceği ve alacakların ödenmesine tâhsis olunacağı, iflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine geçen malların masaya gireceği, 191inci maddesinde, borçlunun iflas açıldıkten sonra masaya ait mallar üzerinde her türlü tasarrufu alacaklılara karşı hükmüsüz kaldığı, 226ncı maddesinde ise masanın kanuni mümessili iflas idaresi olduğu, idare masanın menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükellef bulunduğu hükümlerine yer verilmiştir. Ticaret Mahkemesinin iflasa karar verdiği anda, borçlu (müflis) hakkında iflas açılmış olmaktadır. İflas halinde, borçlunun varlığı ve varsa gelirleri üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkmakta ve bütün varlığı ve gelirleri iflas masasına intikal etmektedir. İflas kararı, borçlu nezdinde yürütülen tüm takipleri durdurmakta ve borçlu için iflasın tasfiyesi yoluyla külli takip işlemi yapılmaktadır. Dolayısıyla alacaklılar açısından otomatikman alacak, borçlu için iflas kararı ile birlikte dava konusu edilmiş olmakta ve şüpheli hale gelmektedir. 2004 sayılı İcra İflas Kanununun 251inci maddesinde, alacağının tamamını alamamış olan her alacaklıya ödenmemiş miktar için aciz vesikası verileceği, vesikada müflisin alacağı kabul veya reddettiğinin yazılacağı, kabul halinde vesikanın belirlenen hükümler doğrultusunda borcun ikrarını içeren yazılı senet mahiyetinde olacağı, Müflisin yeni mal iktisabı halinde takip muamelesine devam edileceği ve borçluya karşı, aciz vesikasının

düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımıza uğrayacağı, borçlunun mirasçıları, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zamanaşımıza uğradığını ileri sürebileceği, huküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla mahkemenin iflas kararını vermiş olması, borçlu nezdinde yürütülen tüm takipleri durduracak ve borçlu için iflasın tasfiyesi yoluyla külli takip işlemi yapılacaktır. Bu durumda bir alacak iflas masasına yazdırılarak dava konusu edilmiş olacaktır. Yürüttelen tasfiye sonucunda iflasın kapanması kararında artık borçların ödenmesine imkan kalmadığının belirlenmesi durumunda, alacaklı açısından mevcut olacağı dezersiz alacak haline gelecektir. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 164 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda Ticaret mahkemelerince verilen kararlar istinafa götürülmekte, istinaf sonucu verilen kararlar ise temyiz edilebilmektedir. Parasal tutarı belirli bir haddin üzerinde olan davalar ise doğrudan temyiz edilebilmektedir. İflâs kararına karşı kanun yoluna başvurulması, iflâsin ilânına ve masanın teşkiline mâni bulunmamakta, birinci derece mahkemesinin verdiği kararı ortadan kaldırılmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Vazgeçilen alacaklar*” başlıklı 324 üncü maddesinde;

“Konkordato veya sulu yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla ifta edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.” Şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre alacaklı açısından dezersiz niteliğinde olan alacağıın borçlu açısından ne tür bir işleme tabi olacağına ilişkin bir belirlemedir. Ticari faaliyetine devam eden borçlu, alacaklarının vazgeçtiği alacağı kendisi için borcunu öz varlıklarının altında özel bir fona alacaktır. Bu fon takip eden üç yıl içinde zararla ifta edilecek, üç yılın sonunda kısmen veya tamamen zararla ifta edilmeyen kısım kara alınarak vergilendirilecektir.

Dolayısıyla vazgeçilen alacak, örneğimizde alacaklı konumunda olan Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. açısından bir anlam ifade etmemektedir. Borçlu Mükellef Güneş Kimya San. A.Ş. ise iflasa tabi olarak faaliyeti tasfiye sonuçlanıncaya kadar devam edecektir. Alacaklı açısından vazgeçilen bir alacak olmadığından, borçlu açısından da talep edilmesinden vazgeçilen bir borcu söz konusu değildir.

Örnek olayda Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. 20/10/2024 tarihinde, Güneş Kimya San. A.Ş.'ye sipariş vermiş ve bunun için 30/11/2024 tarihli toplam 6 Milyon TL, 30/1/2025 tarihli ise toplam 2 Milyon TL tutarında çek düzenlemek ve/veya ciro etmek suretiyle avans ödemesinde bulunmuştur. Yapılan avans ödemesine istinaden Güneş Kimya San. A.Ş. 1/12/2024 tarihinde 30.000 Kg formaldehit karşılığı KDV dahil ($3,45 \text{ Milyon} + 3,45 \text{ Milyon} * \% 20 = 4,14 \text{ Milyon TL}$) tutarlı faturayı düzenlemiştir. Dolayısıyla Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. 'nin sipariş verdiği 4,14 Milyon alacağının geri dönüşü olmuştur. Ancak Mükellef mal alamadığı ve geri tahsil edemeği kalan ($8 \text{ Milyon} - 4,14 \text{ Milyon} = 3,86 \text{ Milyon TL}$) tutarlı alacağı için borçlunun borca batıklık nedeniyle mahkemeye başvurması üzerine, dönemsonu işlemi olarak 31/12/2024 tarihinde şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle gider yazmıştır. Borçlunun borca batıklık nedeniyle mahkemeye başvurması alacaklı için dava açıldığı veya icra takibi yapıldığı anlamına gelmemektedir. Önceden dava konusu yapılmaması veya mahkemeye başvurulmamış olması halinde, Mahkemenin iflas kararı yani iflasın açılışına karar vermiş olması halinde iflas masasına kaydedilen alacaklar şüpheli hale ve şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir duruma gelmektedir.

Birinci görüş doğrultusunda, Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ticari faaliyeti kapsamında mal alımına bağlı sipariş vermiş olup, verdiği sipariş karşılığı hasılat ve/veya gelir yazdığı bir tutar bulunmamaktadır. Dolayısıyla sonuç hesaplarını intikal etmiş bir gelir olmadığından,

karşılık ayrılmak suretiyle düzeltme yapılacak bir durumda olusmamaktadır. Bunun için Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin verdiği ve geri tahsil edemediği avansı için borçlunun iflas öncesi ve iflas sonrası şüpheli alacak karşılığı ayırma ve/veya degersiz alacak olarak yazma imkanı bulunmamaktadır. Buna göre 31/12/2024 tarihi itibariyle ayrılan karşılık doğru değildir. Ayrılan karşılığın Mükellefin 2024 hesap dönemi vergi matrahının belirlenmesinde kazancına (mali karına) ilave edilmesi gerekmektedir. Karşılık ayrılp gider yazılamayacağı için 2025 hesap döneminde buna ilişkin yapılan tahsilatında gelir yazılması gibi bir durum olusmayacaktır. Dolayısıyla 31/12/2024 tarihi itibariyle ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olacak, 2025 hesap döneminde yapılan tahsilatta vergiye tabi olmayan gelir olarak kayıtlar düzeltilecektir. Bunun dışında şüpheli alacak ve degersiz alacak yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Vazgeçilen alacaklar borçlu durumda bulunan mükellefler açısından yapılacak işlemi belirlediği için alacaklı Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. için bu yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamakta, iflasa tabi borçlu için Mükellefin vazgeçtiği bir alacta söz konusu olmamaktadır.

veya

İkinci görüş doğrultusunda, Mükellef Yörüköglü Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. ticari faaliyeti kapsamında mal alımına bağlı sipariş vermiş olup bu işlem ticari faaliyeti ile ilişkilidir. İşlemde bir muvazaa olmadığından, verdiği sipariş avansının geri tahsil edilememesi halinde bunun karşılık ayrılmak suretiyle yok edilmesi gerekmektedir. Ancak borca batıklık nedeniyle borçlunun mahkemeye başvurması, alacaklı Mükellef açısından işlemin dava konusu edildiği veya icra takibi başlatıldığı anlamına gelmeyecektir. Mahkemenin iflasın açılma kararını verdiği ve alacağın iflas masasına kaydedildiği tarih itibariyle icra takibi başlatılmış olacağından, alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilicektir. Dolayısıyla 31/12/2024 tarihi itibariyle ayrılan karşılık doğru değildir. Ayrılan karşılığın Mükellefin 2024 hesap dönemi vergi matrahının belirlenmesinde kazancına (mali karına) ilave edilmesi gerekmektedir. Böylece iflasın açılması ile alacak için karşılık ayrılacağından, yapılan tahsilatı da dikkate aldığımızda 2025 döneminde vergi matrahını etkileyeyecek şekilde ayrılan karşılık tutarı (8 Milyon-4,14 Milyon=) 3,86 Milyon TL olacaktır. Mükellefin iflas masasına kayıtlı alacağının 1,86 Milyon TL'si iflası yürüten memurlar tarafından 10/6/2025 tarihinde ödendiğinden, daha öncesinden karşılık ayrılan bu tutar gelir olarak kayıtlara alınacaktır. İflas 2025 hesap döneminde kapanmış ve artık tahsilat imkansız hale gelmiş olduğundan, tahsilatı yapılamayan daha önce karşılık ayrılmış olan (3,86-1,86=)2 Milyon TL alacak degersiz hale gelecektir. Ancak söz konusu alacak için karşılık ayrılmış olacağından, degersiz hale geldiği dönemde tekrar giderleştirme söz konusu olmayacağı, düzeltme kayıtlarıyla şüpheli alacak karşılığı ve şüpheli alacak kapatılacaktır. Mükellefin istinafa ve/veya temyize gitmesi yapılan işlemi değiştirmeyecek, işlemlerde ilk derece mahkemesi kararı esas alınacaktır.

Vadeli Çeklere Reeskont Hesaplanması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme" başlıklı 258 inci maddesinde, değerlemenin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu belirlenmiş, 259 uncu maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesinde TL cinsinden alacakların, 285 inci maddesinde ise borçların değerlenmesi açıklanmış, genel mahiyette bunların mukayyet değeri ile yani defter kayıtlarında yer alan değeri ile değerlendireceği ifade edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Borçlar" başlıklı 285 inci maddesinde;

“Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerleme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. şeklinde belirleme yapılmıştır. Buna göre vadeli olan senetlerde vade tarihi dikkate alınarak değerleme yapılabilecek ve değerleme günündeki tasarruf değeri belirlenebilecektir. Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. Eğer mükellef alacak senetlerini değerlendirmemişse, borç senetlerini değerleyip değerlendirmek serbesttir. Örnek olayda Mükellef Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. 31/12/2024 tarihli itibarıyle ticari faaliyetine ilişkin olarak 30/1/2025 vade tarihli borç mahiyeti arz eden ve bir nevi borç senedi hüviyetinde olan vadeli çekini değerlendirmiştir ve reeskont yapmak suretiyle 50 Bin TL gider yazmıştır.

İdare, VUK-41/2009-3/ Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-1 başlıklı sirkülerinde yaptığı açıklamada vadeli çekleri senet olarak kabul etmemiş, reeskont uygulaması yapılmasına izin vermemiştir. Ancak idare VUK-64/2013-9/ Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2 başlıklı sirkülerin 2.2. bölümünde;

“213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükmeye göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.

Bu itibarla, 5941 sayılı Kanunun geçici hükümlerine göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2017 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, gerçek mahiyeti itibarıyle çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.” şeklinde açıklama yapılarak, 3. Sonuç bölümünde;

“Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerleme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

1993/1 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde vadeli satışlar için alınan alacak senetlerinin değerlendirmesinde, hali hazırda mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmayan ve dolayısıyla belge düzenlenmemiş ve gelir ve hasılat yazılmamış olan, ilerde yapılacak mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak vadeli şekilde alınan senetlerin, alınan sipariş avansı hüviyetinde olduğu ve bunlar için reeskont uygulaması yapılamayacağı şeklinde açıklama yapılmıştır. Söz konusu iç genelge çok eski tarihli olup mükellefleri de yönlendirerek ve tüm uygulamaya yön verecek mahiyet arz etmemektedir. Konunun tebliğ, sirküler ve özelgelerle belirlenmiş olması gerekmektedir. Birinci

olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun üçüncü kitap, birinci kısım ve "Değerleme Esasları" başlıklı birinci ve "İktisadi İşletmelere Dahil Kiyametleri Değerleme" başlıklı ikinci bölümlerine göre yapılan değerlendirme işlemleri için kaynağında bir işlemin illaki hasılat yazılmış olması gerekmektedir. Değerleme iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününde arz ettiği kıymetlerinin esas alınmasına yönelik düzeltme işlemleridir. Bu kaynağında gelir/hasılat yazılmış, iktisadi işletme için maliyet/gider oluşturmuş veya henüz sonuç doğurmayan işlem olmuş, olabilir. Burada önem arz eden husus işlemlerin ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olması, gerçek bir işlem mahiyet ve hüviyet taşımasıdır. Değerleme gününde iktisadi kıymet, yıpranma, aşınma, kıymetten düşme, kullanılmaz hale gelme, maliyet bedelinin altında satış bedeline sahip olma, paranın tahlil edilme şansının olmaması, vade nedeniyle arz ettiği tasarruf değerinin yanı satın alma bedelinin farklı olması vb. nedenlerle gerçek bedelini taşımamış olabileceğiinden düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Düzeltme sonuç hesaplarına gelir veya gider olarak yansıyacaktır. Bu doğrultuda 213 sayılı VUK'ın 281 ve 285 inci maddelerinde yer alan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesi içinde aynı hükümler geçerli olacaktır. Zaten 281 ve 285 inci maddelerde değerlendirme için öncesinde hasılat veya gider/maliyet yazılmış olması gibi bir hüküm aranmamaktadır. Bu arandığı takdirde bir çok değerlendirme işlemi yapılamayacaktır. Asıl olan işlemin gerçek bir mahiyet taşımı, işletmenin faaliyeti ile ilgili olmasıdır. Örneğin hatır senedi olarak isimlendirilen, gerçek bir işleme dayalı olmayan alacak ve borç senetleri için değerlendirme işlemi yapılamayacaktır. Kanunun lafızı ve ruhu dikkate alındığında işletmenin faaliyeti ile ilgili olan ilerde yapılacak mal ve hizmet satışı veya mal ve hizmet alıştı için vadeli olacak şekilde verilen ve alınan senetli ve senetsiz borç ve alacaklar değerlendirme işlemine tabi olacaktır. Bu alacak ve borçlar vadeli yabancı para cinsinden olabileceği gibi yerli para olarak vadeli senetli olacak ve borç mahiyetine olabilecektir. İkinci olarak ise vadeli alacak senetleri değerlendirmediği takdirde, borç senetleri değerlendirme yanı reeskont hesaplama zorunluluğu bulunmamaktadır. Vadeli alacak senetlerinin değerlendirmesinde hesaplanan reeskont gider hüviyetinde iken vadeli borç senetlerini değerlendirme hesaplanan reeskont gelir mahiyetine olacaktır.

Dolayısıyla, Mükellef Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin mal alımına bağlı sipariş avansı olarak vermiş olduğu 30/1/2025 vade tarihli borç senedi mahiyetini arz eden çekini 31/12/2024 tarihi itibarıyle değerlendip reeskonta tabi tutması istiyoruz. Ancak bu çeki değerlendip reeskont hesapladığı takdirde bunu gider olarak değil, gelir olarak dikkate alımı olması gerekmektedir. Buna göre giderleştirilen 50 Bin TL tutar kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve sonuç hesapları düzeltilecektir.

Mükellef ihtiyacı olarak söz konusu vadeli çekini değerlmek istemiş olması halinde, alacak ve borç senetleri için reeskont hesaplaması 238 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile belirlenmiştir. Buna göre mükelleflerin hesap dönemi sonu itibarıyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$ formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacak, bu hesaplamada, faiz oranı olarak T.C. Merkez Bankasınca yıl sonu itibarıyle belirlenecek kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekecektir. Formülde, A= Senedin nominal değeri, m= Faiz oranı, t= Vade, şeklinde dikkate alınacaktır.

Vadeli çekin dönem sonundaki tasarruf değeri ($A * 360 / (360 + m * t) =$) formülüyle hesaplanacaktır. Verilerde belirtildiği üzere, T.C. Merkez Bankasınca 31/12/2024 tarihi yıl sonu itibarıyle belirlenen kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı %49,25 dir. Vadeli çekin nominal bedeli 2 Milyon TL, vadesine 30 gün bulunmaktadır. Böylece 31/12/2024 tarihi itibarıyle çekin tasarruf değeri ($2.000.000 * 360 / (360 + 0,4925 * 30) = 1.924.362$ TL olacaktır. Vadeli çekin nominal değerinden bu tutarı çıkardığımızda, reeskont tutarı ($2.000.000 - 1.924.362 = 75.638$ TL olacaktır. Borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması durumunda bulunan reeskont tutarı gelir olarak

dikkate alınacaktır. Mükellef Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. reeskont hesaplaması sonucu 50 Bin TL tutarı gider olarak dikkate aldığından, 50 Bin TL tutarın giderlerden çıkarılması ve aynı zamanda 75.638 TL tutarın ise gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Böylece toplam ($50.000 + 75.638 = 125.638$) TL gelir olarak dönem sonu hesaplarına alınacaktır. Ancak ertesi dönem başında 75.638 TL gider olarak tekrar düzeltilecektir. Burada alacak senetlerinin değerlendığıne ilişkin bir veri olmadığından, borç senetlerinin değerlemesi Mükellefin inisiyatifinde bulunmaktadır. Mükellef inisiyatifini kullanmakla birlikte değerlemeyi yanlış yapmış olduğundan vergi zayına neden olan işlem düzeltilecek, Mükellefin aleyhine sonuç doğuracak şekilde ise işlem tesis edilemeyecektir.

Enflasyon Düzeltmesi Hükümleri

Enflasyon düzeltmesi hükümleri doğrultusunda, 31/12/2024 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca yapılmıştır. Bu kapsamda enflasyon düzeltmesi hükümlerine ilişkin açıklamalar 555 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ve 165, 170, 175, 176, 181, 187, 191 nolu vergi usul kanunu sirkülerleri ile yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 inci maddesinde;

“A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

.....
2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.)

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması,

d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı,

e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı, f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini

.....
j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,

k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı,

l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan

farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),

n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı, İfade eder.

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

.....

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

..... ” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Yine tebliğ ve sirküler ile yapılan açıklamalar doğrultusunda, parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için ödeme tarihi esas alınarak enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Mal almasına ilişkin olarak verilen sipariş avansları parasal olmayan kıymet olarak dikkate alınacaktır. Verilen çek ve ödeme emirleri parasal kıymet olduğu için düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

Mükellef Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. tutkal alımına ilişkin 20/10/2024 tarihinde, Güneş Kimya San. A.Ş.'ye sipariş vermiş ve bunun için 30/11/2024 tarihli toplam 6 Milyon TL, 30/1/2025 tarihli ise toplam 2 Milyon TL tutarında çek düzenlemek ve/veya ciro etmek suretiyle avans ödemesinde bulunmuştur. Borçlu Güneş Kimya San. A.Ş. 2/12/2024 tarihinde 30.000 Kg formaldehit karşılığı KDV dahil (3,45 Milyon +3,45 Milyon*%20=)4,14 Milyon TL tutarlı faturayı düzenlemiştir. Dolayısıyla Mükellefin 30/11/2024 tarihli çekinin (6 Milyon-4,14 Milyon=)1,86 Milyon TL tutarının tahsilatı yani geri dönüşü olmamıştır. Mükellef ileri tarihli çek düzenlemiş olduğundan ödeme, çekin üzerinde yer alan vade tarihi itibarıyle yapılmış olacaktır. Buna göre geri dönüşü olmayan 1,86 Milyon TL için ödeme 30/11/2024 tarihinde yapılmış olacak, 31/12/2024 tarihi itibarıyle bu alacak için şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı ayırma imkanı olmadığı için enflasyon düzeltmesi yapılması gerekecektir. 30/1/2025 vade tarihi çekin ödemesi ise 31/12/2024 tarihi itibarıyle yapılmamış olduğundan, bunun için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

Düzeltme işleminde ilgili ay olan Aralık/2024 için $\text{YI-ÜFE}=3.746,52$

Avans için ödemenin yapıldığı ay Kasım/2024 için $\text{YI-ÜFE}=3.731,43$

Düzeltme katsayısı= $3.746,52/3.731,43=1,00405$ olacaktır.

Düzeltilecek Tutar=1.860.000 TL

Düzeltilmiş tutar= $1.860.000 * 1,00405 = 1.867.533$ TL olacak

Düzeltme farkı= $1.867.533 - 1.860.000 = 7.533$ TL olacaktır.

Dolayısıyla 7.533 TL aktifte 129 verilen Sipariş Avansları hesabı karşılığı pasifte 698 Enflasyon Düzeltme hesabına alınacak ve sonuç hesaplarında gelir olacaktır. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, avans kapatıldığından “*Ticari Mallar*” hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Ancak siparişler yerine getirilemediği için bu tutarda iflasın açılması ile şüpheli alacak haline gelecek ve ikinci görüş doğrultusunda karşılık ayrılabilicektir. Böylece toplam ayrılan karşılık tutarı ($3.860.000 - 1.860.000 + 7.533 = 2.007.533$ TL olacaktır).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

“*Değersiz alacaklar*”, “*Şüpheli alacaklar*”, “*Vazgeçilen alacaklar*” yönüyle;

- Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) ticari faaliyeti kapsamında mal alımına bağlı sipariş vermiş olup, verdiği sipariş karşılığı hasılat ve/veya gelir yazdığı bir tutar bulunmamaktadır. Dolayısıyla sonuç hesaplarını intikal etmiş bir gelir olmadıgından, şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle düzeltme yapılacak bir durumda oluşmamaktadır. Bunun için Mükellefin verdiği ve geri tahsil edemediği avansı için borçlunun iflas öncesi ve iflas sonrası şüpheli alacak karşılığı ayırma ve/veya degersiz alacak olarak yazma imkanı bulunmamaktadır. Buna göre 31/12/2024 tarihi itibarıyle verilen sipariş avansı için ayrılan karşılık doğru olmayıp, bu karşılığın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kurum kazancına (mali karına) ilave edilmesi gerekmektedir. Mükellef, verilen sipariş avansı için karşılık ayırip gider yazamayacağı için 2025 hesap döneminde buna ilişkin yapılan tahsilatında gelir yazılması gibi bir durum oluşmayacaktır. Dolayısıyla 31/12/2024 tarihi itibarıyle ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olacak, 2025 hesap döneminde yapılan tahsilatta vergiye tabi olmayan gelir olarak kayıtlar düzeltilecektir. Bunun dışında şüpheli alacak ve degersiz alacak yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Vazgeçilen alacaklar borçlu durumda bulunan mükellefler açısından yapılacak işlemi belirlediği için alacaklı Mükellef için bu yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamakta, iflasa tabi borçlu için Mükellefin vazgeçtiği bir alacakta söz konusu olmamaktadır. **(5 puan)**

Veya

- Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) ticari faaliyeti kapsamında mal alımına bağlı sipariş avansı vermiş olup bu işlem ticari faaliyeti ile ilişkilidir. İşlemde bir muvazaa olmadıgından, verdiği sipariş avansının geri tahsil edilememesi halinde bunun şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle yok edilmesi gerekmektedir. Ancak borca batılkık nedeniyle borçlunun mahkemeye başvurması, alacaklı Mükellef açısından işlemin dava konusu edildiği veya icra takibi başlatıldığı anlamına gelmeyecektir. Mahkemenin iflasın açılma kararını verdiği ve alacağın iflas masasına kaydedildiği tarih itibarıyle icra takibi başlatılmış olacağndan, alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilecektir. Dolayısıyla 31/12/2024 tarihi itibarıyle ayrılan karşılık doğru değildir. Ayrılan karşılığın Mükellefin 2024 hesap dönemi vergi matrahının belirlenmesinde kazancına (mali karına) ilave edilmesi gerekmektedir. Böylece iflasın açılması ve alacağın iflas masasına kaydı ile alacak için karşılık ayrılağndan, yapılan tahsilatı da dikkate aldığımızda 2025 döneminde vergi matrahını etkileyerek şekilde ayrılan karşılık tutarı (8 Milyon-4,14 Milyon=) 3,86 Milyon TL olacaktır. Mükellefin iflas masasına kayıtlı alacağının 1,86 Milyon TL'si iflası yürüten memurlar tarafından 10/6/2025 tarihinde ödendiğinden, daha öncesinden karşılık ayrılan bu tutar gelir olarak kayıtlara alınacaktır. İflas 2025 hesap döneminde kapanmış ve artık tahsilat imkansız hale gelmiş olduğundan, tahsilatı yapılamayan daha önce karşılık ayrılmış olan (3,86-1,86=)2 Milyon TL alacak degersiz hale gelecektir (enflasyon düzeltmesi hükümleri hariç). Ancak söz konusu alacak için karşılık ayrılmış olacağndan, degersiz hale geldiği dönemde tekrar giderleştirme söz konusu olmayacağı, düzeltme kayıtlarıyla şüpheli alacak karşılığı ve şüpheli alacak kapatılacaktır. Mükellefin istinafa ve/veya temyize gitmesi yapılan işlemi değiştirmeyecek, işlemlerde ilk derece mahkemesi kararı esas alınacaktır. **(5 puan)**

Vadeli çekin reeskonta tabi tutulması yönüyle;

- Yörükoğlu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) 31/12/2024 tarihi itibarıyle mal alışına bağlı ve dolayısıyla ticari faaliyeti ile ilgili olan 30/1/2025 vade tarihli borç mahiyeti arz eden ve bir nevi borç senedi hüviyetinde olan vadeli çekini değerlemiş ve

reeskont hesaplamak suretiyle 50 Bin TL gider yazmıştır. Mükellefin sipariş avansı olarak vermiş olduğu 30/1/2025 vade tarihli çekini, 31/12/2024 tarihi itibarıyle değerlemesinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak ihtiyacı olarak yapılan bu değerlendirme sonucunda teknik olarak reeskonta tabi tutulan borç senedi mahiyetindeki vadeli çek için hesaplanan reeskont tutarının gelir olarak yazılması gerekmektedir. Mükelleflerin hesap dönemi sonu itibarıyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$ formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacak, bu hesaplamada, faiz oranı olarak T.C. Merkez Bankasınca yıl sonu itibarıyle belirlenecek kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekecektir. Formülde, A = Senedin nominal değeri, m = Faiz oranı, t = Vade, şeklinde dikkate alınacaktır. Verilerde belirtildiği üzere, T.C. Merkez Bankasınca 31/12/2024 tarihi yıl sonu itibarıyle belirlenen kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı %49,25 dir. Vadeli çekin nominal bedeli 2 Milyon TL, vadesine 30 gün bulunmaktadır. Böylece 31/12/2024 tarihi itibarıyle çekin tasarruf değeri $(2.000.000 * 360 / (360 + 0,4925 * 30)) = 1.924.362$ TL, vadeli çekin nominal değerinden bu tutarı çıkardığımızda, reeskont tutarı ise $(2.000.000 - 1.924.362) = 75.638$ TL olacaktır. Borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması durumunda bulunan reeskont tutarı gelir olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla Mükellef hesaplamayı doğru yapmış olsaydı 75.638 TL'yi gelir olarak dikkate alacaktı. Ancak Mükellef hem reeskont hesaplamasını yanlış yapmış hem de hesapladığı reeskontu gelir yerine gider olarak dikkate almıştır. Yapılacak düzeltme ile gider yazılan 50.000 TL sonuç hesaplarından çıkarılacak, kayıtlar düzeltilerek işlem yapılmamış hale getirilecektir. Ancak Mükellef açısından reeskont hesaplaması ihtiyacı olduğundan Mükellefin aleyhine olacak şekilde işlem tesis edilemeyecek yani 75.638 TL gelir olarak dikkate alınamayacaktır. **(7 puan)**

Enflasyon düzeltmesi yönüyle;

- Parasal olmayan verilen avanslar için ödeme tarihi esas alınarak enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Mal alışına ilişkin olarak verilen sipariş avansları parasal olmayan kıymet olarak dikkate alınacaktır. Verilen çek ve ödeme emirleri parasal kıymet olduğu için düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef) tutkal alımına ilişkin 20/10/2024 tarihinde, Güneş Kimya San. A.Ş.'ye sipariş vermiş ve bunun için 30/11/2024 tarihli toplam 6 Milyon TL, 30/1/2025 tarihli ise toplam 2 Milyon TL tutarında çek düzenlemek ve/veya ciro etmek suretiyle avans ödemesinde bulunmuştur. Borçlu Güneş Kimya San. A.Ş. 1/12/2024 tarihinde 30.000 Kg formaldehit karşılığı KDV dahil $(3,45 \text{ Milyon} + 3,45 \text{ Milyon} * \%20) = 4,14$ Milyon TL tutarlı faturayı düzenlemiştir. Dolayısıyla Mükellefin 30/11/2024 tarihli çekinin $(6 \text{ Milyon} - 4,14 \text{ Milyon}) = 1,86$ Milyon TL tutarının tahsilatı yani geri dönüşü olmamıştır. Mükellef ileri tarihli çek düzenlemiş olduğundan ödeme, çekin üzerinde yer alan vade tarihi itibarıyle yapılmış olacaktır. Buna göre geri dönüşü olmayan 1,86 Milyon TL için ödeme 30/11/2024 tarihinde olacak, 31/12/2024 tarihi itibarıyle bu alacak için enflasyon düzeltmesi yapılması gerekecektir. 30/1/2025 vade tarihi çekin ödemesi ise 31/12/2024 tarihi itibarıyle yapılmamış olduğundan, bunun için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

Düzeltme işleminde ilgili ay olan Aralık/2024 için Yİ-ÜFE=3.746,52

Avans için ödemenin yapıldığı ay Kasım/2024 için Yİ-ÜFE=3.731,43

Düzeltme katsayısi= $3.746,52 / 3.731,43 = 1,00405$ olacaktır.

Düzeltilecek Tutar=1.860.000 TL

Düzeltilmiş tutar= $1.860.000 * 1,00405 = 1.867.533$ TL olacak

Düzeltme farkı= $1.867.533 - 1.860.000 = 7.533$ TL olacaktır.

Dolayısıyla 7.533 TL aktifte 129 verilen Sipariş Avansları hesabı karşılığı pasifte 698 Enflasyon Düzeltme hesabına alınacak ve sonuç hesaplarında gelir olacaktır. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, avans kapatıldığından “*Ticari Mallar*” hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir. (**7 puan**)

Şüpheli alacak karşılığı ayrılamayan sipariş avansına ilişkin düzeltme farkı içinde karşılık ayrılamayacak, degersiz alacak olarak yazılmayacaktır. Dolayısıyla tahsili imkanı kalmayan alacağın enflasyon düzeltme farkı da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. (**1 puan**)

Veya

Siparişler yerine getirilemediği için bu tutarda iflasın açılması ile şüpheli alacak haline gelecek ve şüpheli alacak karşılığı ayrılabilicektir. Böylece toplam ayrılan karşılık tutarı $(3.860.000 - 1.860.000 + 7.533) = 2.007.533$ TL olacaktır. Karşılık ayrıldığı için alacağın degersiz hale gelmesinde ilave gider yazılmayacak, kayıtlar düzeltilecektir. (**1 puan**)

c-Örnek olay ve veriler kapsamında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186, 191, 192, 258, 274, 275, mükerrer 298 inci maddeleri hükümleri doğrultusunda tam tasdik raporuna esas olmak üzere randıman hesaplaşmasının yapılarak, enflasyon düzeltme hükümlerinin de dikkate alınması suretiyle satılan malın maliyetinin, dönemsonu stok tutarlarının ve brüt satış tutarı ve karının belirlenmesi ve yapılması gerekenlerin açıklanması istenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Envanter çıkarmak*” başlıklı 186inci maddesinde;

*“Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.
Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur.*

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Envanterde alınan kıymetleri değerlendirme*” başlıklı 191inci maddesinde;

“Envanterde alınan iktisadi kıymetler bu kanunun “değerleme”ye ait üçüncü kitabında yazılı esaslara göre değerlendirilir.” Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Bilanço*” başlıklı 192inci maddesinde;

“Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin czümleri sayılır.” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “*Değerleme*” başlıklı 258inci maddesinde, değerlermenin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu belirlenmiş, 259

uncu maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı açıklanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Emtia" başlıklı 274 üncü maddesinde;

"*Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.*"

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İmal edilen emtia" başlıklı 275 inci maddesinde;

"*İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

1. Mamülün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule işaret eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamülün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." Şeklinde hükmü tesis edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 inci maddesinde;

"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

.....

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,
b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalandığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.)

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması,

d) Düzeltme katsayı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı,

e) Ortalama düzeltme katsayı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı, f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini

f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini,

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alıldığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h) Toplulaştırılmış yöntemler;

aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),

i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayı,

j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,

k) Taşıma katsayısı; malî tablolaların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farkların kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabin alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),

n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı, İfade eder.

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

a) Alış bedeli ile değerlenen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarı inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıklar oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıklar oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıklar oluşturan unsurlar, yıllara sarı inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefiyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzelttilir.).

..... ” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Örnek olayda Mükellef Yörükoglu Yonga Levha Ürt. San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin iki aşamalı üretim süreci bulunmaktadır. Birinci olarak odun/ağaç/kerestenin üretime verilmesi sonucu cipsler (küçük parçacıklar) üretilmekte olup bunların tutkal (formaldehit) ile karıştırılması sonucu yonga levha üretilmekte, ikinci aşama olarak yonga levhadan ahşap panel (MDF, sunta) üretimi yapılmaktadır.

Verilere göre Mükellefin üretimde kullandığı ilk madde ve malzeme miktar ve fiyat bilgileri aşağıdaki gibidir.

İlk Madde ve Malzeme Bilgileri-(1/1/2024-31/12/2024 dönemi)	Ağaç/Odun/Tomruk		Tutkal (Formaldehit)	
	Miktar (m3)	Tutar (TL)	Miktar (Kg)	Tutar (TL)
Dönembaşı İlk Madde ve Malzeme Stok (A)	420	2.940.000	25.000	3.500.000
Dönemiçi İlk Madde ve Malzeme Alış (B)	2.200	17.600.000	140.000	21.000.000
Dönemiçi İlk Madde ve Malzeme Satış (C)	0	0	0	0

Mükellefin dönembaşı ile birlikte dönemiçi satın aldığı ağaç/odun/tomruk toplam miktarı $(420+2.200=)2.620$ m³ dür. Ağaç/odun/tomruk taşıma ve depolama firesi %2, üretime verilip cipsler yani küçük parçacıklar haline getirilmesindeki fire oranı ise %20 dir. Böylece ilk taşıma ve depolama aşmasındaki fire oranını düşTÜGÜMÜZDE $(2.620-2.620*\%2=)2.568$ m³ stokta olan ağaç/odun/tomruk üretim için kullanılabilecektir. Ağaç/odun/tomruğun dönemsonu stok miktarı 320 m³ olup bu miktarın 213 sayılı vergi Usul Kanunu'nun 186 inci maddesi hükümleri doğrultusunda sayılıp, ölçülüp, tartılmak suretiyle doğru olarak hesaplandığı kabul edilmiştir. Dolayısıyla dönemsonu stok miktarı taşıma ve depolama firesi sonrası fiziki olarak var olan miktardır. İade söz konusu olmadığından, taşıma ve depolama fire sonrası, dönembaşı ve dönemiçi toplamından dönemsonu stok miktarını düşTÜGÜMÜZDE, toplam $(2.568-320=)2.248$ m³ ağaç/odun/tomruk üretime verilmiştir. Birinci aşamadaki üretim sürecinde toplam fire oranı %20 olduğundan üretime verilen ağaç/odun/tomruğun yonga levha üretimine katılan kısmı $(2.248-2.248*\%20=)1.798$ m³ dür. **(2 puan)**

Mükellefin dönembaşı ile birlikte dönemiçi satın aldığı tutkalın (formaldehit) toplam miktarı $(25.000+140.000=)165.000$ Kg dir. Tutkalın taşıma ve depolama firesi %2 dir. Böylece ilk taşıma ve depolama aşmasındaki fire oranını düşTÜGÜMÜZDE $(165.000-165.000*\%2=)161.700$ m³ stokta olan tutkal üretim için kullanılabilecektir. Tutkalın dönemsonu stok miktarı 10.000 Kg olup bu miktarın 213 sayılı vergi Usul Kanunu'nun 186 inci maddesi hükümleri doğrultusunda sayılıp, ölçülüp, tartılmak suretiyle doğru olarak hesaplandığı kabul edilmiştir. Dolayısıyla dönemsonu stok miktarı taşıma ve depolama firesi sonrası fiziki olarak var olan miktardır. İade ve dönem içi satış söz konusu olmadığından, taşıma ve depolama firesi sonrası dönembaşı ve dönemiçi toplamından dönemsonu stok miktarını düşTÜGÜMÜZDE, toplam $(161.700-10.000=)151.700$ Kg net tutkal miktarı yonga levha üretimine verilmiş olacaktır.**(2 puan)**

Verilere göre 1 m³ yonga levha üretimi için 60 Kg tutkal gerekmektedir. 1 Kg tutkal ise yonga levha içerisinde 0,0017 m³'e tekabül etmektedir. Dolayısıyla 1 m³ yonga levhanın içerisinde $(60*0,0017=)0,102$ m³ yani % 10,2 tutkal, $(1-0,102=)0,898$ m³ yani % 89,8 ise ağaç/odun/tomruk bulunmaktadır. Üretime verilen 1.798 m³ ağaç/odun/tomruk sonucu toplam $(1.798/0,898=)2.002$ m³ yonga levha üretilmiş olacaktır. Bu miktardaki longa levha üretimi için $(2.002*60=)120.139$ Kg tutkal kullanılmış olacaktır. Ayrıca yonga levha üretim sürecinde tüm girdilerin karışımında %10 üretim firesi söz konusudur. Dolayısıyla fire düşüldüğünde toplam yonga levha üretimi $(2.002-2.002*\%10=)1.802$ m³ olacaktır. **(3 puan)**

Üretilen yonga levha, ahşap panel olan MDF ve sunta üretilmesi için tekrar üretime verilmektedir. Bu üretim sürecinde oluşan kayıp ise verilere göre %6 dir. Dolayısıyla 1.802 m³ yonga levhanın üretime verilmesi sonucu ortaya çıkan ahşap panel miktarı $(1.802-1.802*\%6=)1.694$ m³ olmaktadır. Verilere göre ahşap panellerin ortalama kalınlığı 19 mm dir. Üretilen ahşap panellerin m² olarak ifadesi için m³ olarak üretilen miktarın metre cinsinden kalınlığa bölünmesi gerekmektedir. 1 metre 1.000 mm olduğu için 19 mm=0,019 metre olacaktır. Böylece toplam üretilen ahşap panel miktarı $(1.694/0,019=)89.155,77$ m² olacaktır. **(2 puan)**

Ahşap panelin dönembaşı miktarı 11.000 m² olduğundan toplam ahşap panel miktarı (89.155,77+11.000=)100.155,77 m² olacak, dönemsonu miktarı ise 9.000 m² olduğundan fire öncesi kayıtlı olarak dönemiçi satılan ahşap panel miktarı (100.155,77-9.000=)91.155,77 m² olacaktır. Mamul malın depolama firesini %1 aldığımızda fire sonrası kalan mamul mal (91.155,77-91.155,77*0,01=)90.244,21 m² ve yine pazarlama firesini %1 olarak dikkate aldığımızda toplam (90.244,21-90.244,21*0,01=)89.341,77 m² kayıtlı mamul mal olarak satılmış olan ahşap panel miktarı olacaktır. **(2 puan)**

Diger taraftan yukarıda hesaplandığı üzere tutkalın üretime verilen miktarı 151.700 Kg'dır. Kayıtlı üretimde kullanılan tutkalın miktarı ise 120.139 Kg'dır. Verilere göre kayıtdışı tutkal alımı ve satışı olmadığından (151.700-120.139 =)31.561 Kg tutkal kayıtdışı üretim sürecinde kullanılmıştır. 1 m³ yonga levha için 60 kg tutkal kullanılmakta olup fire öncesi toplam (31.561/60=)526 m³ yonga levha üretilmiş olacaktır. 1 Kg tutkalın 1 m³ yonga levha içerisindeki miktarı 0,0017 m³ tekabül ettiğinden 31.561 Kg tutkal kullanıldığında, üretilen yonga levhanın (31.561*0,0017=)53,65 m³ ü tutkal, bunun (526-53,65=)472,36 m³ ise ağaç/odun/tomruk olacaktır. Yonga levha üretim sürecinde birlikte kullanılan girdilerde %10 bir kayıp oluşmaktadır. Dolayısıyla kayıtdışı olan yonga levha üretim sürecindeki fireyi de dikkate aldığımızda toplam (526-526*%10=)473,42 m³ yonga levha üretilmiş olmaktadır. Yonga levha üretimine kadar olan süreçte ağaç/odun/tomruk için öngörülen fire oranı ilk aşamada %20 olduğundan (472,36/0,80=)590,45 m³ ve taşıma ve depolama firesi ise %2 olduğundan (590,45/0,98=)602,50 m³ ağaç/odun/tomruk miktarı kayıtdışı satın alınmış ve üretim için kullanılmış olacaktır. **(4 puan)** Kayıtdışı alınan ağaç/odun/tomruğun kısmen veya tamamen, çiftçiden alındığı kabul edildiğinde gelir vergisi tevkifatının, KDV mükelleflerinden alındığı kabul edildiğinde ise KDV tevkifatının yapılmamış olduğu kabul edilecektir. Bu durumda Mükellefin kayıtlı alışlarına göre bir oranlama yapılması gerekecektir. Mükellefin kamu kurum ve kuruluşları ile bunların ortaklılarından yaptığı alımlar kayıtdışı olamayacağından, KDV tevkifatı yapılmaması gibi bir durum söz konusu olamayacaktır. Kayıtdışı alısa ilişkin vergilendirme döneminin belirlenmesinde objektif kriterler esas alınacak, örneğin kayıtlı alışlar ölçü olarak kullanılabilecek, 12 aya bölmek suretiyle aylık eşit alım yapıldığı kabul edilebilecek veya Mükellefin lehine olacak şekilde en son tüm alışların Aralık döneminde olduğu varsayılabilecektir.

Ayrıca kayıtdışı üretim sürecine devam ettiğimizde, yonga levha üretildikten sonra ahşap panel olan MDF ve sunta üretilmesi için kendisi tekrar üretime verilmektedir. Bu üretim sürecinde oluşan kayıp ise verilere göre %6 dir. Dolayısıyla 473,42 m³ yonga levhanın üretime verilmesi sonucu ortaya çıkan ahşap panel miktarı (473,42-473,42*0,06=)445,01 m³ olmaktadır. Verilere göre ahşap panellerin ortalama kalınlığı 19 mm dir. Üretilen ahşap panellerin m² olarak ifadesi için m³ olarak üretilen miktarın metre cinsinden kalınlığa bölünmesi gerekmektedir. 1 metre 1.000 mm olduğu için 19 mm=0,019 metre olacaktır. Böylece kayıtdışı olarak toplam üretilen ahşap panel miktarı (445,01/0,019=)23.421,60 m² olacaktır. Mamul malın depolama firesini %1 aldığımızda (23.421,60-23.421,60*%1=)23.187,39 m² ve pazarlama firesini %1 dikkate aldığımızda (23.187,39-23.187,39*0,01=)22.955,51 m² kayıtdışı olarak satılmış olan ahşap panel miktarı olmaktadır. **(3 puan)**

Dolayısıyla kayıtlı olmak üzere 89.341,77 m², kayıtdışı ise 22.955,51 m² olmak üzere toplam satılan ahşap panel miktarı (89.341,77 +22.955,51=)112.297,28 m² olacaktır. Ahşap panelin 1 m² ortalama satış fiyatı 630 TL olduğu için toplam satılan tutar ve dolayısıyla brüt satış tutarı (112.297,28*630=)70.747.285,64 TL olacaktır. **(2 puan)**

Fire üretim sürecinin doğal bir parçası olduğundan yasal sınırlar içerisinde kalan fire oranları dâhilinde, maliyet hesaplamasında sanki fire hiç yokmuş gibi dikkate alınacaktır. Dolayısıyla fire sonucu oluşan ürün yani kırpıntı ve/veya talaş için ilave bir maliyet söz konusu olmayacağıdır.

Üretim maliyetlerini hesapladığımızda, ağaç/odun/tomruğun dönembaşı ve dönem içi toplam maliyeti ($2.940.000 + 17.600.000 = 20.540.000$ TL) olmakta, dönembaşı ve dönem içi toplam miktarla böldüğümüzde birim başına maliyet ($20.540.000 / (420 + 2.200) = 7.840$ TL) olmaktadır. ağaç/odun/tomruğun üretime verilen miktarı fire dahil kayıtlı olarak toplam ($2.620 - 320 = 2.300$ m³, kayıtlı olarak 602,50 m³ olup toplam miktar ($2.300 + 602,50 = 2.902,50$ m³) ve toplam üretim maliyeti ($2.902,50 * 7.840 = 22.755.633,33$ TL) olmaktadır. Enflasyon düzeltme öncesi dönem sonu stok maliyeti ise ($320 * 7.840 = 2.508.702,29$ TL) olacaktır. **(3 puan)**

Tutkal için ise dönembaşı ve dönem içi toplam maliyeti ($3.500.000 + 21.000.000 = 24.500.000$ TL) olmakta, dönembaşı ve dönem içi toplam miktarla böldüğümüzde birim başına maliyet ($24.500.000 / (25.000 + 140.000) = 148,48$ TL) olmaktadır. Tutkalın fire dahil üretime verilen miktarı, 155.000 Kg olup toplam üretim maliyeti ($155.000 * 148,48 = 23.015.151,52$ TL) olmaktadır. Enflasyon düzeltme öncesi dönemde sonu stok maliyeti ise ($148,48 * 10.000 = 1.484.848,48$ TL) olacaktır. **(3 puan)**

Dönem içinde ilk madde ve malzeme yanında üretimde kullanılan işçilik ile diğer genel üretim maliyetlerini de dikkate alduğumuzda toplam üretim maliyeti ($22.755.633,33 + 23.015.151,52 + 12.000.000 + 4.000.000 = 61.770.784,85$ TL) olmaktadır. **(1 puan)**

Üretilen ahşap panel miktarı, kayıtlı olarak 89.155,77_m², kayıtlı olarak 23.421,60 m² ve dönem başını da dikkate alduğumuzda toplam ahşap panel miktarı ($89.155,77 + 23.421,60 + 11.000 = 123.577,37$ m²) olmaktadır. Dönem başı maliyeti de dikkate alındığımızda toplam maliyet ise ($61.770.784,85 + 2.970.000 = 64.740.784,85$ TL), birim maliyet ise ($64.740.784,85 / 123.577,37 = 523,89$ TL) ve satılan malın maliyeti ($523,89 * 112.297,28 = 58.831.422$ TL, enflasyon düzeltme öncesi dönemde sonu stok maliyeti ise ($523,89 * 9.000 = 4.715.010$ TL) olmaktadır. Buna göre brüt satış karı ise ($70.747.285,64 - 58.831.422 = 11.915.863,64$ TL) olacaktır. **(4 puan)**

Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi öncesi dönemde sonu stokların miktar ve tutar bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönemsonu Stok Bilgileri- (31/12/2024 Tarihi)	Miktar	Tutar (TL)
Ahşap Panel (MDF, Sunta) (m ²)	9.000	4.715.010,00
Odun/Ağaç/Tomruk (m ³)	320	2.508.702,29
Tutkal (Formaldehit) (Kg)	10.000	1.484.848,48
Fire Artığı (Kırıntı ve/veya Talaş) (Kg)	20.000	0

Veriler doğrultusunda Mükellef stokların enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemini kullanmaktadır.

Tebliğ ve sirkülerle yapılan açıklamalar doğrultusunda, basit ortalama yönteminde düzeltme katsayı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE), bu endeks ile düzeltme yapılan bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanacak ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınacaktır. Ancak örneğimizde geçici vergi ve vergilendirme dönemlerinin dikkate alınmayacağı belirlenmiştir. Bunun için düzeltme katsayısının hesaplanmasıında en son düzeltmenin yapıldığı Aralık/2023 dönemi Yi-ÜFE dikkate alınacaktır.

Böylece düzeltme katsayısı (Aralık/2024 ayına ait Yi-ÜFE/(Aralık/2024 ayına ait Yi-ÜFE + Aralık/2023 ayına ait Yi-ÜFE/2)=) formülüyle belirlenecektir. Veriler kapsamında Aralık/2024 ayına ait Yi-ÜFE 3.746,52 değer, Aralık/2023 ayına ait Yi-ÜFE 2.915,02 değer olduğundan düzeltme katsayısı ($3.746,52 / (3.746,52 + 2.915,02 / 2) = 1,124821$) değer olacaktır. **(2 puan)**

Bulunan bu değerle dönem sonu stok tutarları çarpıldığında, düzeltme sonrası maliyet aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönemsonu Stok Bilgileri- (31/12/2024 Tarihi)	Miktar	Düzeltme Öncesi Tutar (TL)	Düzeltme Katsayısı (Aralık 2024 Yi- ÜFE/(Aralık 2024 Yi-ÜFE + Aralık 2023 Yi-ÜFE /2)=)	Düzeltme Sonrası Tutar (TL)	
Ahşap Panel (MDF, Sunta) (m2)	9.000	4.715.010,00	1,124821	5.303.542,26	1 Puan
Odun/Ağaç/Tomruk (m3)	320	2.508.702,29	1,124821	2.821.841,02	1 Puan
Tutkal (Formaldehit) (Kg)	10.000	1.484.848,48	1,124821	1.670.188,75	1 Puan
	Toplam	8.708.560,77		9.795.572,03	

Buna göre düzeltme öncesi ve düzeltme sonrası tutar farkı olan ($9.795.572,03 - 8.708.560,77 = 1.087.011,26$ TL) enflasyon düzeltme fark hesapları karşılığı pasif tarafta enflasyon düzeltme hesabına alınarak sonuç hesaplarına aktarılacak ve dönem kar ve zararının belirlenmesinde kar olarak dikkate alınacaktır. **(2 puan)**

Dolayısıyla YMM Serhat YÖRÜK yaptığı randıman hesaplaması sonucu düzeltme beyannamesi vererek Mükellefin beyanlarını düzelticek, buna göre Mükellef vergi tarhiyatına ve cezai müeyyidelere muhatap olacaktır.

d-6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca, örnek olgunun tahsil zamanaşımı içerisinde yapılan tek işlem olduğunun kabul edilmesi ile vergi borçları, cezalar, gecikme faizi ve gecikme zammi için “*Limited şirketlerin amme borçları*” ile “*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*” hükümleri doğrultusunda takip için yapılması gerekenlerin belirtilerek, ortakların ve/veya kanuni temsilcilerin sorumluluklarının açıklanması/anlatılması istenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “*Limited şirketlerin amme borçları*” başlıklı 35inci maddesinde;

“*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fikra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fikra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. ” Şeklinde belirleme yapılmıştır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35inci maddesinde;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeye veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırır.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler." Şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Seri: A Sıra No :1 Tahsilat Genel Tebliği'nin "VIII. Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı kısmında;

.....Buna göre, ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdıklı devir sözleşmesi, şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse ortaklar genel kurulunun onayı bu onayın bulunmadığı halde üç aylık sürenin geçmesi ile hükmün ifade etmektedir. Bu durumda ortaklık payının devredildiği tarih olarak; devrin ortaklar genel kurulu tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde onay tarihinin, şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter tasdıklı devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ortaklık payının noter tasdıklı devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payı devredilmemiş sayılacak ve ortağın ortaklık sıfatı devam edecektir.

Bu itibarla, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise 6102 sayılı Kanunun 594 üncü maddesine göre tutulan pay defterinde ya da devrin genel kurul tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde noter tasdıklı devir sözleşmesinde yer almaktadır." Şeklinde belirleme yapılmıştır.

Buna göre Avni YILMAZ'ın paylarının devri noter sözleşmesi ile 30/6/2024 tarihinde gerçekleştirilmiş olsa da ticaret sicil gazetesinde yayımlanma 5/7/2024 tarihi olduğu için devrin ortaklar genel kurulu tarafından kabul edildiği 5/7/2024 tarihi itibarıyle yayımlanarak hükmün ifade ettiği kabul edilecektir. Söz konusu tebliğin devamında;

.....4. 6183 sayılı Kanunun 35inci maddesi uyarınca limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için, Kanunun 54 ve müteakip maddelerine göre şirket hakkında yapılan takip muameleleri sonucunda amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir

5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikle;

-Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi;

"Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya

çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,”

-Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi;

“Amme borçlusunun hacedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağını iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu düzenleme çerçevesinde limited şirket ortaklarının sorumluluğuna başvurulmadan önce alaklı tahsil dairelerince Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan tanımlardaki hususlar dikkate alınmak suretiyle yapılacak işlemelere dayanılarak amme alacağının şirketten tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

5. Kanunun 35inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait olan ve devir tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Buna göre, şirket ortağının payını devretmesi halinde, devreden ve devralan şahıslar, şirketin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarından, Kanunun 35inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Ancak bu sorumluluğa başvurulabilmesi için amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekmektedir.

6. Kanunun 35inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Buna göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması halinde, söz konusu kişilerin bu amme alacağından müteselsilen sorumlu tutularak, Kanunun 35inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında takip edilmesi gerekmektedir.

7.Kanunun 35inci maddesinde yapılan değişiklikler ve bu bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

-Öncelikle şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereği zamanlarda şirket ortaklarının kimleri olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.

-Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan amme alacağından sorumlu olduğu tutar belirlenecektir.

- Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyecek amme alacağının ödenmesinden sermaye hissesi oranında sorumlu tutulması gereken ortağın, hissesini devredip devretmediği araştırılacak, hisse devrinin söz konusu olduğu hallerde, devralan şahsin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş şirket borçlarından sorumlu tutulacağı tutar tespit edilecektir.

- Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır.

8.6762 sayılı Kanunun 540inci maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdüür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükmeye bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacağından, ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35inci

maddesine göre, amme alacağının tamamından müstererek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

6102 sayılı Kanunun, limited şirketlerin yönetim ve temsiline ilişkin hükümlerinin yer aldığı 623 üncü maddesinde ise “(1) Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortaşa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gereklidir. (2) Şirketin müdürlерinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına getirecek bir gerçek kişiyi belirler. (3) Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.” düzenlenmesi yer almaktadır.

6102 sayılı Kanuna göre, limited şirketin kanuni temsilcisi, şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilecektir. Ancak üçüncü kişilere şirketin yönetim ve temsilinin verilebilmesi için ortaklardan en az birinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir.

Buna göre, limited şirket ortakları hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında, 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre tespit edilen kanuni temsilcileri hakkındaki takip ise 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35inci maddesine göre amme alacağının tamamından, müstererek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

9. 6183 sayılı Kanunun “Amme alacaklarının korunması” başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyacı haciz, ihtiyacı tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde bu tebliğdeki düzenlemeler dikkate alınarak amme borçluşu sayılan ortak hakkında da uygulanacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda;

- Takip şirket nezdinde ödeme emrinin tebliği ile başlayacaktır. Takip sonucu şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması, şirket nezdinde takip muamelelerine devam edilmesine imkan kalmaması gibi nedenlerle amme alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilme imkanının kalmaması halinde, takibat kanuni temsilciler ve/veya ortaklar nezdinde yürütülecektir. limited şirket ortakları Kanunun 35inci maddesine göre sermayeleri oranında, kanuni temsilciler ise Kanunun mükerrer 35inci maddesine göre tüm amme alacağından müstererek ve müteselsil olarak, takibata tabi olacaktır. **(3 puan)**
- Şirket ortacının payını devretmesi halinde, devreden ve devralan şahıslar, şirketin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarından, sermaye hisseleri oranında müteselsil sorumlu olacaklardır. Sermaye oranında sorumluluk için şirket ortaklarının kanuni temsilci sıfatlarının olmaması gerekmektedir. **(1 puan)**
- Amme alacağının doğduğu ve ödemesi gereği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaktır. **(1 puan)**
- Buna göre müdür sıfatı ile şirketi 5/7/2024 tarihine kadar ortak Avni YILMAZ ile dışardan genel müdür olarak atanın Hakan DİNÇ müstererek imza ile şirketi temsil ve ilzama yetkili olmuşlardır. Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak doğan ve şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından bunlar kanuni temsilci sıfatı ile müstererek ve müteselsilen sorumlu olacaklar ve tüm amme alacıği bunlardan aranacaktır. Diğer ortak Hasan KESKİN'in ise şirketteki sermaye oranı %60 olup sadece sermayesi oranında sorumlu olacak ve takibata tabi tutulacaktır. Tabibat aynı anda yapılabilecektir. 5/7/2024 tarihinde ortak Avni YILMAZ'ın paylarını devralan Seçil GÜRBÜZ ise devraldığı paylara ilişkin sermayesi oranında, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak vadesi gelmiş olan ve şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından müteselsilen sorumlu olacaktır. **(3 puan)**

- 5/7/2024 tarihinde sonra doğan amme alacaklarından ortak Avni YILMAZ'ın paylarını devralan Seçil GÜRBÜZ müdür sıfatıyla müsterek ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Diğer ortak Hasan KESKİN ise sermayesi oranında takibata tabi tutulacaktır. Seçil GÜRBÜZ'ün yaptığı ödemeyi sermayesi oranında diğer ortaşa rucu edilebilecektir.(2 puan)
- Takibat ortaklar ve müteselsil ve müsterek sorumlu kanuni temsilciler için aynı anda ödeme emri tebliği suretiyle başlanacaktır. Müteselsil ve müsterek sorumlulardan yapılacak tahsilat ortakları sermayelerine isabet eden kısım itibariyle sorumluluktan/borçtan kurtaracak, ancak müteselsil ve müsterek sorumlular yaptıkları ödemeler için rucu hakkına sahip olacaktır. 6183 sayılı Kanunun amme alacaklarının korunması hükümleri doğrultusunda teminat isteme, ihtiyacı haciz, ihtiyacı tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde takibata başlanan amme borçlusu sayılan ortak ve kanuni temsilciler hakkında da uygulanacaktır. (2 puan)