

GEÇİCİ VERGİ VE DEĞERLİ KONUT VERGİSİ İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELER

I- GEÇİCİ VERGİ

GİRİŞ

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. 42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar ilgili kazançları için geçici vergi ödemezler.

Maddenin ikinci fıkrasında yer alan geçici vergi dönemlerinin üç aya indirilmesine yetki tanıyan hüküm uyarınca altı aylık geçici vergi dönemleri 25/10/2000 tarihli ve 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/7/2000 tarihinde yürürlüğe girmek üzere; yeniden belirlenmiştir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi kanununun 32 nci maddesi uyarınca kurumla kazançları üzerinden de gelir vergisi kanununda belirtilen esaslara göre üçer aylık dönemler için geçici vergi ödenmektedir.

Gelir vergisinde geçici vergi oranı % 15 olarak uygulanırken kurumlar vergisinde bu oran % 20 dir.

Yazımızda uzun yıllardan beri uygulanmakta bulunan bu sistemin ne kadar sağlıklı olduğu, ne kadar yararlı bulunduğu ya da tersine gereksiz olup olmadığı konusunda bir tartışma yaratılması amaçlanmaktadır. Esasen bu konunun masaya yatırılmasının zamanı geldiğine inanmaktayız.

GEÇİCİ VERGİNİN ELEŞTİREL YÖNLERİ

Geçici vergi ihdas edilmezden önce gelir ve kurumlar vergisinde kazançlar yıllık beyanname ile ertesi yıl beyan dönemlerinde beyan edilmekte ve vergisi ödenmekte idi.

Bilahare idare yıl içinde elde edilen gelirlerin ertesi yıla kalmaksızın o dönem içinde elde edilen gelirin vergisinin bir kısmını peşin olarak tahsil etme yoluna giderek önce peşin vergi ve sonrasında bunun yerine aynı mahiyette geçici vergi sistemini ihdas etmiş bulunmaktadır.

Her ne kadar geçici verginin ödenmesi mükellefler açısından finansal bir yük oluşturmakla birlikte, hesaplanması, beyanı, denetimi gibi takip edilmesi gereken işler bakımından da meslek mensupları için yük oluşturmaktadır. Tabii burada meslek mensubu denilirken SMMM ve YMM ler bir bütün olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla geçici vergi konusu masaya yatırılırken bir sacayağı şeklinde mükellefler, meslek mensupları ve idare açısından sorunu ele almak yararlı olacaktır.

İdare açısından konuya bakıldığında gelirin elde edildiği dönemde vergilendirilmesinin gerçekleştirilmek suretiyle vergi gelirlerinin daha önce tahsil edilmesinin amaçlandığını bu suretle bütçe gelirleri içine dahil edilmesinin yararlı olduğunu söylemek mümkündür.

Mükellef açısından yaklaşıldığında geçici verginin hesap dönemi kapanmadan, bilançolar oluşmadan ödenmesinin haksız, adil olmayan bir yük yüklemekte ve finansman güçlüğü de yaratmakta olduğu görülmektedir.

Mükellef ile idare arasında köprü görevini gören, verginin adil, haklı, gerçeğe uygun biçimde ödenmesini sağlayan ve sonuçta her iki tarafın da talebini yerine getiren ve doğrudan muhatap olan meslek mensupları açısından bakıldığında ise geçici verginin olumlu ve olumsuz yanlarının olduğu görülmektedir.

Geçici verginin YMM ler bakımından bir tam tasdik boyutu bir de bağımsız denetim boyutu bulunmaktadır.

İfade etmek gerekir ki geçici verginin gerek hesaplanma, gerek beyan açısından işletme muhasebesinde bir disiplin yarattığı görülmektedir. Geçici vergi uygulaması dolayısıyla muhasebede mali verilere ve belgelere ulaşmak daha erken mümkün olabilmektedir. Bu bakımdan denetim daha kolaylaşmakta belgelere ulaşmak daha çabuk mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla geçici vergi bir muhasebe disiplini oluşmasında yarar sağlamıştır.

Bununla birlikte geçici verginin tartışılması gereken yönleri de bulunmaktadır. Bir kere yılda 4 dönem halinde uygulanan geçici verginin üç dönem halinde uygulanması veya iki döneme indirilmesi gibi hususlar tartışma konusu olup bu konuda çeşitli görüşlerin olduğu görülmektedir. Esasen yasa hükmünde geçici vergi döneminin altı aylık olarak tespit edildiği görülmektedir. Yetki hükmüne dayanılarak üçer aylık dönemler şeklinde tespit edilmiştir.

Diğer bir konu ise geçici vergi beyanlarının yıllık beyana etkisidir. Özellikle alt altyapısı çok sağlam bulunmayan, muhasebe sistemi oturmamış işletmelerde üçer aylık dönemlerde geçici vergi hesaplanması ve beyanı sağlıklı olmayabilmektedir. Geçici vergi beyanlarının sağlıklı olmaması tam tasdik denetimlerini de olumsuz olarak etkilemekte ve bunun sonucu hataların düzeltilmesi gereği ayrıca iş yükünü de artırmaktadır.

Mükerrer 120'nci maddede yer alan " yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir." Hükmünde yer alan % 10 hata payının da yanlış uygulanmakta olduğunu söylemek gerekir. Bu konudaki mevzuata göre yıllık beyanname ile beyan edilen gelir ile son geçici vergi beyanı arasında % 10'dan fazla bir fark olması durumunda bunun izah edilmesi gerekmektedir. Kurumsal yapıya sahip bulunmayan muhasebe disiplini henüz oturmamış küçük işletmelerde bunun kötüye kullanıldığı ve adeta % 10 hata payının bir hak olduğu gibi görülmektedir. % 10 hata payının eksik beyan hakkı gibi olduğu algılanmaktadır. Oysa bu oran eksik beyana ilişkin olmayıp, bir yanlışlama payını teşkil etmektedir. Bu oranın üzerindeki hatalar madde hükmünde belirtildiği üzere cezalı tarihyata muhatap olacaktır.

Maliyet hesaplaması açısından da küçük işletmelerde maliyet hesaplamalarında hatalar olabilmektedir.

Dolayısıyla geçici vergi uygulamasında tek tip uygulamaya gidilmiş olması, işletme büyüklüklerinin, örneğin ciroların dikkate alınmamış olması, ya da sektörel ayrımın veyahut bölgesel farklılığın dikkate alınmamış olması yukarıda açıklanan bir takım olumsuzluklar doğurduğu görülmektedir.

Diğer taratan gelir vergisi mükellefleri için % 15 oranının, kurumlar vergisi mükellefleri için % 20 oranının uygulanması diğer bir tartışma konusunu oluşturmaktadır. Esasen Kurumlar vergisi oranının %20 olduğu halde geçici verginin de aynı oranda olması haksızlıklara yol açmaktadır.

Bir başka konu kurlardaki ani değişiklikler de 3 aylık mali tablolarda kur değişikliklerinden kaynaklanan farklılıklar yer almakta, bir dönemde kambiyo kârı olağanüstü artış gösterirken bir başka üç aylık dönemde tersine döndüğü görülebilmektedir ve yılsonunda bilançoda zarar ortaya çıktığında yıl içinde ödenmiş bulunan geçici verginin geri alınması da zaman almaktadır.

Sonuç itibariyle geçici vergide bir kısım kıstaslar dikkate alınarak geçici vergi bakımından muafiyet tanınan işletmeler olabileceği gibi dört ayrı dönemden vazgeçilerek altı

aylık iki dönem halinde uygulanması veya son dönemden vazgeçilmesi gibi alternatifler üzerinde durulabilir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Enflasyonun kronik olarak yüksek seyretmesi neticesi kazanç üzerinden alınan vergilerin, gelirin elde edildiği dönemin ertesinde bir yıl sonra tahsil edilmesi, paranın değer kaybı nedeniyle devlet bütçesine olumsuz etkiler yaratmakta ve hizmetlerin yeterli ölçüde ve zamanında gerçekleştirilmesine engel teşkil etmesi sonucu devletin, vergisini daha önce tahsil etme yolunu tercih etmesi geçici vergi uygulamasının ihdas edilmesini doğurmuştur.

Geçici vergi uygulaması ile birlikte muhasebe sisteminin de yavaş yavaş oturmaya başladığı görülmektedir. Zira aylık olarak verilerin tespitinin zorunlu hale geldiği ve bunun da belge temini gerekliliğini ve muhasebenin önemini ortaya koyduğu, sonuçta muhasebe sisteminin oturmasını sağladığı bir gerçek olarak ortaya çıkmıştır. Ancak bunun yanı sıra geçici vergi uygulamasının birçok aksaklıklarının da olduğu görülmektedir.

Devlet vergiyi dönem içinde tahsil ettiğinden ve bu durumun da bir gereklilik olduğu düşünüldüğünde geçici vergi uygulamasından vazgeçilmesini beklemek mümkün olmamakla birlikte en azından uygulamada meydana gelen aksaklıkların ve yanlışlıkların düzeltilmesi yoluna gidilmesinde yarar görülmektedir.

Öncelikle geçici vergide dördüncü dönem beyanının kaldırılmasında yarar görülmektedir. Esasen yasada geçici verginin altışar aylık dönemler halinde 2 dönem olarak uygulanacağı iade edilmiş ve tanınan yetkiye dayanılarak üçer aylık dönemler şeklinde uygulamaya yön verilmiştir. Asıl olan iki dönem şeklinde uygulanmasıdır. Ancak an azından dördüncü dönemin kaldırılması hem teknik açıdan uygun olacak hem de yükler azaltılmış bulunacaktır. Dördüncü dönemin kaldırılması bu dönemde esasen muhasebe işlemlerinin yoğunluğu bakımından da fayda sağlayacak yılsonu işlemlerinin daha sağlıklı yapılmasını mümkün kılmaya katkı sağlayacaktır.

Diğer yandan kurumlar vergisinde geçici vergi oranının esas vergi oranı ile % 20 şeklinde aynı olması doğru değildir. Bir avans niteliğinde olan geçici verginin asıl vergi oranı olan % 20 nispetinde alınması doğru olmadığı gibi hukuki de değildir. O nedenle kurumlar vergisinde oranın geçici vergi oranının asıl vergi oranının yarısı düzeyinde olması en azından gelir vergisi geçici vergi oranı olan % 15 düzeyinde alınması makul bir oran olacağı gibi adil bir oran olacaktır.

İşletmede yer alan dövizli alacaklar veya döviz mevduatı gibi yabancı para cinsinden varlıkların değerlemesinden oluşan kur farklarının kısa dönemler içinde anormal bir şekilde artış göstermesi ya da düşmesi neticesi sanal kârların da bu oranda artması veya azalmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı bir dönem yüksek gelir neticesi fazla tutarda geçici vergi ödenirken bir başka dönem gelir düşüklüğü nedeniyle vergi çıkmamakta aksine zarar doğmakta, ancak daha önce ödenen vergilerin mahsup ya da iadesi zorlaşmakta veya mümkün olmamaktadır. İşletmelerin üzerindeki yük devam etmekte ve esasen finansal açıdan zor durumda bulunan işletmeleri daha da olumsuz etkilemektedir. O nedenle Geçici vergi uygulamasında olağan gelirlerin dikkate alınması kur farklarından doğan kâr veya zararın yılsonu bilançolarında dikkate alınması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Fiktif vergilendirmenin de ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

Kur değişimleri mali tablolarda önemli etkilerde bulunmaktadır. Dolayısıyla işletme aktifindeki dövizlerin değerlendirilmesinde dövizin satılması durumunda meydana gelebilecek değer artışı veya azalışlarının gelir ve gider hesaplarına aktarılması, kredilerde de ödemenin yapıldığı anda meydana gelen kur farklılıklarının dikkate alınması gerekir aksi halde diğer faaliyet gelirleri veya diğer faaliyet giderleri olağanüstü etkilerde bulunmaktadır işletmelerde.

Geçici vergi uygulamasında çok sayıda iade veya mahsup yapılması gerekmekte ancak idarenin bu mahsup ve iadelerin yapılmasında geç kaldığı görülmektedir. Yani mükellefin alacağı faizsiz olarak idarenin kasasında beklemektedir. O nedenle mahsup ve iade sürelerinin kısaltılması gerektiği gibi uygulamanın da buna göre yapılması gerekmektedir.

Serbest meslek erbabı özellikle meslek mensuplarının bir taraftan kazançları üzerinden % 20 oranında serbest meslek kesintisi yapılırken diğer yandan da geçici vergi ödemeleri zaman açısından dikkate alındığından yükünü daha fazla kılmaktadır. Her ne kadar geçici vergide stopajların mahsubu söz konusu olsa da vergileme zamanları dikkate alındığında yükü daha ağırlaşmaktadır. Kaldı ki stopaj oranı % 20 geçici vergi oranının % 15 olması bu bakımdan da anlamsız bir durum doğurmaktadır. Vergi çıkmasa geçici vergi beyannamesi vermek zorunda kalıyorsunuz. O nedenle geçici vergi uygulamasından serbest meslek mensuplarından özellikle stopaja tabi olanlar için muaf tutulmasında yarar bulunmaktadır. Bunun örneği de vardır. Noterler geçici vergi uygulamasından muaf tutulmuşlardır.

Geçici vergi adı üzerinde geçici olmasına karşın mükellef üzerindeki etkileri kalıcı olabiliyor. Mahsup dönemi geçtikten sonra vergi aslı aranmayacağı, terkin edileceği yasada ifade edilmekle beraber cezaların alınacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan kurumlar ya da gelir vergilerinde bir matrah farkı tespit edildiğinde burada da vergi cezası kesilmektedir. Kanaatimizce burada aynı fiilden iki defa ceza kesilmesi gibi bir durum söz konusu olmaktadır. Bu husus Anayasaya aykırı olduğu gibi İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarına da aykırılık oluşturmaktadır.. Özellikle mahsup dönemi geçtikten sonra vaki uzlaşmalarda geçici vergi terkin edilmekle birlikte belirli bir miktarda ceza ödenmektedir.

II- DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

GİRİŞ

5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanununa eklenen 42 ve devamı maddelerle Değerli Konut Vergisi hüküm altına alınmıştır.

Buna göre bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir. Yasa hükümleri Resmi Gazetede yayımlanma tarihi olan 7.12.2019 tarihinde yürürlüğe girdiğinden 2020 yılı itibariyle değerli konut vergisi mükellefiyeti başlamış olması gerekmektedir. Ancak Kanuna eklenen Geçici 24'ncü madde ile değerli konut vergisine ilişkin mükellefiyetin 2021 yılının başından itibaren başlayacağı, 2020 yılına ilişkin olarak 2020 yılında verilmesi gereken beyannamelerin verilmeyeceği ve vergi tahakkuk ettirilmeyeceği hüküm altına alınmak suretiyle uygulama bir yıl uzatılmıştır.

DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN ELEŞTİREL YÖNLERİ

2020 yılında bir yıl ertelenen değerli konut vergisi ile ilgili bir takım sorunlar bulunmaktadır.

Başlangıçta bina değerleri Tapu Kadastro Genel Müdürlüğüne tespit edilmekte idi ve O dönemde tartışılan konulardan birisi bu idi. Anılan genel müdürlükçe konut değerlerinin çok yüksek tespit edilerek mükelleflere hızlı bir şekilde tebliğ edildiği bilinmektedir. Değerlerin gerçekten çok yüksek olması ve bu yüzden ortaya çıkan tepkiler, uygulamanın bir yıl uzatılmasını ve konut değerlerinin tespitinin Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün yetkisinden çıkarılarak yapılan bir düzenleme ile konutun bağlı bulunduğu belediyeden alınan asgari emlak vergi rayiç değeri olarak tespit edilmesi sonucunu doğurmuştur. Uzatmanın ardından ilk uygulamanın 2021 itibariyle başlaması öngörülmektedir. Bilindiği üzere değeri 5 milyon lira ve üzeri olan konut sahipleri değerli konut vergisinin mükellefidirler. 5 milyon liradan düşük konutlar değerli konut vergisinin kapsamı dışında bulunmaktadır.

Bununla birlikte 44.ncü madde gereğince 42 nci maddede yer alan 5 milyon liralık tutar ile vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmaz değerlerinin alt ve üst sınırlarının her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılacağı ve bu şekilde hesaplanan tutarların 1.000 Türk lirasına kadar olan kesirlerinin dikkate alınmayacağına ilişkin hüküm uyarınca 2021 yılı itibarıyla bu değer 9,11 olan yeniden değerlendirme oranının ½ si olan 4,555 oranında artırılmak suretiyle 5.227.000 TL olarak tespit edilmiştir. Belediyeden alınacak rayiç bedel tutarı bu tutarı aşması durumunda söz konusu konut sahipleri değerli konut vergisi mükellefi olarak beyanname vermek durumunda bulunacaktır.

2021 yılı için açıklanan değerli konut vergisi alt ve üst sınırları 4,555 oranında artırıldığında aşağıdaki şekilde tespit edilmektedir.

5.227.000 TL ile 7.841.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil)	
5.227.000 TL'yi aşan kısmı için	(Binde 3)
10.455.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.841.000 TL'si için	
7.842 TL, fazlası için	(Binde 6)
10.455.000 TL'den fazla olanlar 10.455.000 TL'si için 23.526 TL,	
Fazlası için	(Binde 10)

Dolayısıyla konut değeri 2021 yılı için 5.227.000 TL yi aşan konut sahipleri 20 Şubat 2021 tarihi sonuna kadar beyanname vermek ve değerli konut vergisini ödemek durumundadırlar.

Diğer yandan 5 milyon TL yi (2021 yılı için 5.227.000 TL) aşan tek konutu olanlar ile bu tutarı aşan birden fazla konutu olanların en düşük değerli olan konutu değerli konut vergisinden muaf bulunmaktadır. İnşaat faaliyetinde bulunanların uhdesinde bulunan henüz satışa konu olmamış kapsama giren değerli konutlar da bu süre zarfında vergiden muaf tutulmuştur. Ancak kiraya verilen veya diğer şekillerde kullanılan binalar muafiyet dışında tutulmuştur.

Diğer yandan değerli Konut vergisi Uygulama Genel Tebliğinde taşınmazın mesken niteliğini haiz olup olmadığı hususunun değerlendirilmesinde, taşınmazın kayıtlardaki niteliğinin yanında fiilen kullanım durumuna da bakılacağı ifade edilmektedir. Buna göre taşınmaz tapuda işyeri olarak tescil edilmiş olmasına karşın konut olarak kullanılıyor olması durumunda da değerli konut vergisine tabi olmaktadır. Ancak bu ibare değerli konut vergisine ilişkin yasa hükümlerinde yer almamaktadır. Bu şekilde işyerlerinin konut olarak kullanılıyor olması dolayısıyla vergiye tabi tutulması kanaatimizce hukuki bir yaklaşım değildir.

Öte yandan değeri çok yüksek olan AVM lerin vergi dışı tutulması eleştiri konusu olmaktadır.

Değerli konut vergisinin emlak vergisine ek olarak alınıyor olması, vergiden belediyelere pay verilmemesi eleştiri konularından bir başkasını oluşturmaktadır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yasada her yıl beyanname verilmesi öngörülmektedir. Bu ise hem mükellefler ve hem de idare açısından gereksiz külfet demektir. Verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu yasanın 49. maddesinde yer aldığından bu yetkiye dayanılarak beyanname verilmeksizin verginin tahakkuk ettirilerek tahsili yoluna gidilebilir.

Değerli konut vergisi emlak vergisi kanunu içerisinde hüküm altına alınmış olmasına karşın "Değerli Artış Vergisi Uygulama Tebliği" diye ayrı bir tebliğ çıkarılmıştır. Bu hukuki olarak doğru bir yaklaşım değildir.

Konutun değerini gösterir belgenin uygulamada ilgili belediyeden alınacak ıslak imzalı bir belge ile belgelenmesi istenilmektedir. Bu uygulamanın mükellefler için zorluk yaratacağı düşünülmektedir. Bunun daha uygulanabilir bir sistemle belediyeye doğrudan müracaat etmeyi gerektirmeyen, belediye ile ilgili mali idare arasındaki iletişim yoluyla tespiti yoluna gidilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu aynı zamanda beyanın kontrolü açısından da yarar sağlayacaktır mali idareye.

Tebliğde yer alan hükümle taşınmazın mesken niteliğini haiz olup olmadığı hususunun değerlendirilmesinde, taşınmazın kayıtlardaki niteliğinin yanında fiilen kullanım durumuna da bakılacağı ifade edilmekte ve buna dayanılarak işyerinin konut olarak kullanılmasının tespiti durumunda vergiye konu edileceği belirtilmektedir. Bu durumda konutların işyeri olarak kullanılması durumunda bu konutların değerli konut vergisinin dışında tutulup tutulmayacağı ihtilaflı bulunmaktadır. İdareye göre bu durumda konutların fiili durumuna bakılmaksızın vergiye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Fiili durum tespitinin yasada yer almaması ve bu hususun tebliğ ile düzenlenmesinin hukuki aykırılık teşkil ediyor olması yanında fiili durumun tek taraflı kullanılması da adil bir yaklaşım olmamaktadır. Kaldı ki emlak vergisi kanununda konutun işyeri olarak kullanılmasının tespiti durumunda emlak vergisi işyerine göre iki kat alınmaktadır. İşyerinin konut olarak kullanılması durumunda vergiye tabi tutuluyor ve fiili durum dikkate alınmıyor ise kıyasen konutun işyeri olarak kullanılması durumunda da vergi dışı olması gerekir.

Diğer yandan değeri itibariyle kapsama giren kısıtlı konutlar için değerli konut vergisi ödenip ödenmeyeceği hususu yasada açık olmadığı gibi tebliğde de bir açıklama bulunmamaktadır. Emlak vergisi kanunu hükümlerinin bu vergi için de geçerli olup olmadığı da açık olarak belirlenmemiştir.

İnşaat Őirketlerinin uhdesinde bulunan henüz satılmamış değerli konutların kiraya verilmesi durumunda vergiye tabi oldukları belirtilmektedir. Burada bir süre konularak o süreyi geçen konutların kirada bulunması durumunda vergiye konu edilmesinde yarar bulunmaktadır.

Değerli konut vergisinin vergi dairelerine verilen beyanname ile ödeniyor olması, aynı zamanda bu konutların emlak vergisi açısından da belediyelere vergi ödenmesi uygulamada kaos yaratabilecek bir sistem niteliğinde olup, eğer değerli konut vergisi alınacak ise bunların da belediyelere ödenmesi ve verginin idareler arasında paylaşımı suretiyle uygulamanın yeknesak olarak yürütülmesinde yarar bulunmaktadır.

Sonuç olarak uygulamanın sağlıklı ve başarılı olabilmesi için eleştiri konularının dikkate alınmak suretiyle düzenlemeler yapılmasında yarar görülmektedir.