

No: 2019/42**Tarih:** 25.03.2019

Konu: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 23.03.2019 tarih ve 30723 sayılı Resmi Gazete`de yayımlanmıştır.

Özet Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25) de;

- ✚ Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna uygulaması,
- ✚ İmalat sanayine yönelik KDV iadesi uygulaması,
- ✚ 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna uygulaması,
- ✚ 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde hüküm altına alınan ve 6/2/2019 tarih ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile sektör ve vergi oranları belirlenen hasılat esaslı vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.
- ✚ 7161 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 3065 sayılı KDV Kanununun 24 üncü maddesine eklenen “kur farkı” ibaresine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümleri değiştirilmiştir. Kur Farkının KDV matrahına dahil olması ve ihraç kayıtlı teslimde imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme uygulaması açıklanmıştır.
- ✚ Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin inşasına ilişkin istisna kapsamında yapılabilecek mal teslimleri ve hizmet ifalarına yönelik hükümleri içeren 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendine, 7161 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle eklenen “yenilenebilir ve diğer enerji” ibaresine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümleri değiştirilmiştir.

1. Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde İstisna

7166 sayılı Kanunla değişik 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendine göre, 21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22/2/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır. Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

1.1. Kapsam

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların (ikinci el olanlar dahil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanır.

1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılan basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde istisna uygulanmaz.

Kanun maddesinde yer alan süreli yayın ifadesinden, belli aralıklarla yayımlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler ile basılı haber ajansları yayınlarının anlaşılması gerekmektedir.

Ders kitapları, dini kitaplar, ansiklopediler, almanaklar, hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil), yemek kitapları, kitap şeklindeki harita ve atlaslar, soru ve bilgi bankası kitapları, mevzuat seti kitapları da istisna kapsamındadır.

Boyama defterleri, kitap şeklinde olmayan yaprak testler, mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler, ciltli takvim, kartela, ezber kartları, kataloglar, broşürler gibi yayınlar kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunların teslimi istisna kapsamında değerlendirilmez.

Elektronik kitap (e-kitap) ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmaz.

İstisna, basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir.

Program şeklindeki mevzuat bilgi bankası, soru bankası, online test ve benzerleri ile CD veya flash bellek gibi veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri basılı kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışı istisna kapsamında değerlendirilmez.

1.2. İstisnanın Uygulanması

3065 sayılı Kanunun (13/n) maddesinde yer alan düzenleme tam istisna mahiyetindedir. İstisna kapsamında teslim yapanların düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde KDV gösterilmez ve “3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır.” ibaresine yer verilir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasında 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmayacağından, Tebliğin (II/B) bölümünün “İstisna Uygulamalarında Alt Sınır” başlıklı ayırımında yer alan açıklamalar bu istisna uygulamasında dikkate alınmaz.

Bu çerçevede teslim bedeline bakılmaksızın basılı kitap ve süreli yayınların tesliminde ve ithalinde istisna uygulanır.

Bu düzenleme, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 22 Şubat 2019 tarihinden geçerli olmak üzere Tebliğin yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

2- 2019 UEFA Süper Kupa ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali Müsabakaları Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

7162 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 40 ıncı maddede;

- 2019 Avrupa Futbol Federasyonları Birliği (UEFA) Süper Kupa Finali ve 2020 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali müsabakalarına ilişkin olmak üzere UEFA, katılımcı futbol kulüpleri ve organizasyonda görevli tüzel kişilerden iş yeri, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara, bu müsabakalar dolayısıyla yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bunların bu müsabakalar dolayısıyla yapacakları mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV’den istisna olduğu,

- Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirileceği, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edileceği,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının istisna ve iadenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu düzenleme, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 30 Ocak 2019 tarihinden geçerli olmak üzere Tebliğin yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

3- Hasılat Esaslı Vergilendirme

3.1. Kapsam

7104 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun yeniden düzenlenen 38 inci maddesinde;

“Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.

Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar. Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmüne yer verilmiştir.

3.2. Uygulamadan Yararlanacak Mükellefler

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden yalnızca Cumhurbaşkanı Kararı kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına alınan sektör ve meslek gruplarında yer alan mükellefler yararlanır. Bu kapsamda vergilendirilmek isteyenler, bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak bu usule geçmeyi talep ederler. Vergi dairesi tarafından başvurular incelenerek, mükellefin bilgileri kontrol edilir ve şartları sağlayan mükelleflere, bu kapsamda vergilendirilmelerinin uygun görüldüğü yazı ile bildirilir. Bu kapsamdaki mükellefler, söz konusu bildirimden tebliğ edildiği tarihi içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren hesaplayacakları KDV'yi hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan ederler. Bu usule geçen mükellefler hasılat esasına geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamazlar.

Örnek: Özel halk otobüsü işleticisi (C), 22/3/2019 tarihinde hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmek üzere vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesi, mükellefin şartları sağladığını tespit etmiş ve hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesinin uygun bulunduğuna dair yazıyı mükellefe 28/3/2019 tarihinde tebliğ etmiştir. Buna göre, (C)'nin Nisan/2019 dönemi itibarıyla hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, Nisan/2021 dönemine kadar bu usulden vazgeçmesi mümkün değildir.

Yeni işe başlayanlardan bu usulde vergilendirmeyi talep edenlerin, işe başlama bildirimiyle birlikte başvuru yapmaları mümkündür.

Şartları sağlamadığı halde KDV beyannamesini bu usule göre veren mükelleflerden, gerçek usulde vergilendirme kapsamında beyan edilmesi gereken vergi; vergi ziyası cezası ve gecikme faiziyle birlikte aranır. Bu durumda hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre ödenen vergi, gerçek usulde vergilendirme kapsamında aranacak vergiden mahsup edilir.

3.3. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünün Uygulanması

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeller üzerinden mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki listelerde belirlenen oranlara göre KDV hesaplar, fatura ve benzeri belgeler üzerinde bu KDV'yi gösterirler.

Bu usule tabi mükelleflerin ödeyecekleri vergi, vergiye tabi işlemlerin bedeli ve buna ilişkin hesaplanan KDV tutarlarının toplamına ilgili Cumhurbaşkanı Kararında belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler, bu usule göre hesapladıkları vergiyi 4 No.lu KDV Beyannamesi ile vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar beyan eder ve aynı ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne tabi mükellefler kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile 2 No.lu KDV beyannamesiyle tevkif suretiyle ödedikleri KDV ve ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamazlar. Bu kapsamdaki mükellefler, indirilecek KDV tutarları ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri KDV tutarlarını, işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla alıcılar

için hesapladıkları ve düzenledikleri belgelerde gösterdikleri KDV'yi ise gelir olarak dikkate alırlar.

3.4. Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulünden Vazgeçilmesi

3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükelleflerin, bu usule geçtikleri dönemden itibaren iki yıl boyunca bu usulden çıkamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, bu usule geçtikten sonra en az 24 ay süreyle bu usulü uygulamak zorundadırlar. Bu süre geçtikten sonra gerçek usulde vergilendirmeyi isteyen mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvurur ve başvuru üzerine vergi dairesi tarafından başvuru tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden dönemden itibaren gerçek usulde KDV mükellefiyeti tesis edilir.

Bu mükelleflerin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçtikleri tarihte KDV beyannamesinde yer alan devreden KDV tutarları ile hasılat esasına göre vergilendirildikleri dönemlere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının gelir/kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden bu tutarların gerçek usule geçişte indirilecek KDV olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.5. Uygulama Kapsamına Alınanlar

6/2/2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünden sadece 5216 sayılı Kanun ile 5393 sayılı Kanun kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri yararlanabilir. Ancak belediyeler bünyesinde kurulmuş ve otobüsle toplu taşıma faaliyeti ile iştigal eden iktisadi işletmeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanamazlar.

Bu uygulamadan yararlanılabilmesi için toplu taşıma hizmetine ilişkin bedellerin tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla tahsil edilmesi gerekmektedir. Hizmet bedelinin (ücretinin) bir kısmının elektronik ücret toplama sistemiyle, bir kısmının nakit veya başka yöntemlerle tahsil edilmesi halinde, hasılat esaslı vergilendirme usulünden yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca bu uygulamadan, yalnızca il sınırları içinde otobüs ile yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler yararlanabilir. Dolayısıyla bir il sınırları içinde başlayıp, başka bir il sınırları içinde sona

eren güzergâhlarda yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

Hasılat esaslı vergilendirme usulünü tercih edecek mükelleflerin, toplu taşımacılık faaliyetini sürücüsü dahil en az onsekiz oturma yeri olan otobüslerle yapmaları gerekmektedir. Halk otobüsü adı altında bu özellikleri taşımayan taşıtlarla (minibüs, dolmuş, taksi dolmuş vb.) toplu taşımacılık hizmeti sunan mükelleflerin bu usulden yararlanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran otobüsle toplu taşıma faaliyetinde bulunulması gerekmektedir. Bu faaliyetin yanında başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamazlar.

Bu düzenleme, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 1 Mart 2019 tarihinden geçerli olmak üzere, Tebliğin yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

4.Kur Farkı Uygulaması

Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur.

Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4)x1.000] olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır.

(A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.”

Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

5. İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin inşaat işlerinde KDV iadesi

18 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7161 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nun geçici 37. maddesinin uygulama süresi 2019 yılını da kapsayacak şekilde uzatılmıştı. Tebliğ’in 5. maddesiyle, söz konusu maddede yer alan imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin inşaat işlerindeki KDV iadesine ait açıklamalar güncellenmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

6. Diğer Düzenlemeler

26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-11.2.) bölümünün birinci paragrafında yer alan “fiyat farkı,” ibaresinden sonra gelmek üzere “***kur farkı,***” ibaresi eklenmiştir.

Aynı Tebliğin (II/A-8.9.) bölümünün üçüncü paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir. “***Ancak, iade talep dilekçesinin verildiği tarihten sonra imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak iade hesabında herhangi bir düzeltme yapılmaz.***”

Aynı Tebliğin (V/B-4.) bölümünde yer alan “-Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükelleflerince verilmek üzere 3 no.lu,” satırından sonra gelmek üzere “***-Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulüne Tabi Mükelleflerce verilmek üzere 4 no.lu,***” satırı eklenmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Aynı Tebliğin (II/B-13.) ve (II/B-13.1.2.) bölümleri ile Tebliğ eki (Ek:26)’da yer alan “haberleşme” ibarelerinden sonra gelmek üzere “***, yenilenebilir ve diğer enerji***” ibareleri, Tebliğ eki (Ek:26)’da yer alan “Haberleşme” ibarelerinden sonra gelmek üzere “***, Yenilenebilir ve Diğer Enerji***” ibareleri eklenmiştir. Bu düzenleme, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:25), 18 Ocak 2019 tarihinden geçerli olmak üzere, Tebliğin yayım tarihi olan, 23 Mart 2019 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM’ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.