

23.05.2022

## SİRKÜLER (2022'49)

**Konu:** Yeniden Değerlemeye İlişkin Uygulama Tebliği.

Sürekli ve geçici yeniden değerlendirme uygulamalarına ilişkin, 537 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra N0:537) yayımlanmış olup, bu tebliğde; 26 Ekim 2021 tarihli 31640.sayıli Resmi gazetede yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun; 31 inci maddesiyle; Vergi Usul Kanununun (V.U.K.) Mükerrer 298/Ç ve 52 inci maddesiyle Geçici 32 inci maddeler eklenmiş olup, bu maddeler le ilgili yapılan değişiklikler kapsamında yeniden değerlendirme uygulamasıyla alakalı açıklamalar yer almaktadır.

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun;

-31 inci maddesiyle, **Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla**, enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, **amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini** sürekli sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,

-52 inci maddesiyle, **Vergi Usul Kanuna eklenen geçici 32 inci maddeyle**, V.U.K.'unun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmadan önce, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan **taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini** önceki hesap döneminin sonu itibarıyla tek seferlik geçici olarak yeniden değerleyebilmelerine,

imkân sağlanmıştır.

Bu Tebliğ ile sürekli ve tek seferlik/geçici yeniden değerlendirme uygulamaları hakkında detaylı açıklamalara yer verilmektedir.

Tebliğde yapılan açıklamalarla ilgili özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

### A) V.U.K. UNUN MÜKERRE 298/Ç MADDESİNE GÖRE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

#### 1) Yeniden derleme yapabilecekler

Tam mükellefiyete tabi bilanço esasına göre defter tutan; kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini VUK 'unun 298/Ç fıkrasına göre, tebliğin 6 ıncı maddesinde belirtilen istisnalar dışında, yeniden değerlendirme yapabileceklerdir. Bu madde kapsamında; boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadıkları için, bu madde kapsamında yeniden değerlemeye konu edilmeyeceklerdir.

## **2) Yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler;**

01/01/2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönem sonları itibarıyla aktife kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunlara ait amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Ancak VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında yazılı istisnalar bu uygulamadan hariç tutulmuştur.

Bu tebliğın 6 ınca maddesinde;

-Bu niteliklerini korudukları müddetçe, sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta izlendiği/kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

-Boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

-Yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı olmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

-Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap dönemi içinde aktife dahil edilen ve dönem sonlarında aktifte bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerleme yapılamaz.

-Bu kapsamda, yapılmakta olan yatırımlar veya iktisadi kıymetlerin yatırım harcamaları yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, yatırımın tamamlanmasını müteakiben ilgili hesaba aktarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin de aktifleştirildiği hesap döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulması imkânı bulunmamaktadır. Örneğın, inşaa edilerek aktifleştirilen binaların, aktifleştirildikleri hesap döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmamakta olup, bu kapsamdaki binalar ancak aktifleştirildikleri hesap döneminden sonraki hesap dönemlerinde yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

-Kapsama gşen; mükelleflerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler, emtia niteliğindeki olanlar yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar, Örneğın araç alımı satımında bulunan mükelleflerin bu amaçla aktiflerinde yer alan bir aracı belirli bir süre ile kiralamış olması halinde bu araç için yeniden değerleme yapılamaz.

## **3) Geçici vergi dönem sonlarında sürekli yeniden değerleme uygulaması :**

Mükelleflerin geçici vergi dönem sonlarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlarını 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ve Tebliğın bu bölümü sürekli yeniden değerleme yeniden kapsamında değerleyebilmeleri mümkündür. 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemleri geçici vergi dönemleri sonları itibarıyla da bu kapsamda yeniden değerleme yapılabilir.

## **3) Geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde yeniden değerleme uygulaması**

Aynı hesap dönemi içerisinde; geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi bir veya daha fazla geçici vergi dönemlerinde yeniden değerleme yapılmaması, sonraki geçici vergi döneminde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerleme yapılmasına engel teşkil etmez.

Ayrıca, geçici vergi dönemlerinde yapılan tercih yıllık uygulamayı bağlamamaktadır. Örneğın 2022 yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerleme yapan mükellef isterse 2022 hesap dönemi sonunda yeniden değerleme yapmayabilirler. (Bakının Tebliğın: 9/3 maddesi)

#### **4) Faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulması**

Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler bakımından da bu yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabılır. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılamaz.

Değerleme esnasında önceki dönemlerde amortisman ayrılmamış kıymetlerin amortismanları ayrılmış kabul edilerek yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir.

#### **5) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde uygulama**

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir (193 sayılı Kanununun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme halleri kapsamında yapılanlar hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

#### **6) Sermayeye ilave edilen değer artışları kar ve zararın tespitinde dikkate alınmaması**

Sermayeye ilave edilen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

#### **7) Enflasyon düzeltmesi yapılması gereken dönemlerde ve şartların oluşmadığı müteakip dönemlerde yeniden değerlendirme uygulaması**

213 sayılı Kanununun mükerrer 298/A maddesinin ve geçici 33 üncü maddesi uyarınca, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunduğu dönemlerde, aynı maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılamaz.

Ancak enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunmadığı müteakip ilk hesap döneminden itibaren mezkur maddenin (Ç) fıkrası hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam edilebilir. Bu durumda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler esas alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın her hangi bir hesap döneminde ayrılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

#### **8) Özel hesap dönemine geçiş veya özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan kıst hesap dönemi için yeniden değerlendirme**

Takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçmeleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemi için, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere, söz konusu kıst dönem dâhilindeki ay sayısı kadarlık dönemde, kıst dönem dâhilindeki ay sayısı kadarlık bir önceki döneme göre Yİ-ÜFE değerlerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle yeniden değerlendirme yapılabilir.

Örneğin, mevcut hesap dönemi takvim yılı olan ve kendisine 01.07.2022 tarihinden geçerli olmak üzere, 01 Temmuz - 30 Haziran tarihleri arası özel hesap dönemi olarak tayin edilen bir mükellef, 01.01.2022-30.06.2022 tarihleri arasındaki kıst hesap dönemi için, 2021 yılı Kasım ayından başlamak üzere 6 aylık dönemde, bir önceki 6 aylık döneme göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alarak yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

## 9) Yeniden değerleme oranı

V.U.K'unun 298/Ç maddesine kapsamında; amortismanına tabi iktisadi kıymetleri tebliğin değerlemeye esas değerler başlıklı 7 inci maddesine göre tespit edilen değerleri ve bu bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapışacağı yıla ait olan değerleme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden yapılacaktır.

İlgili yıla ait yeniden değerleme oranı olarak V.U.K. unun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca ilgili yıl için Bakanlık tarafından ilan edilen oran dikkate alınacaktır.

## B) VUK GEÇİCİ MADDE 32'İNCİ MADDESİ KAPSAMINDA YENİDEN DEğERLEME

### 1) Geçici 32' inci madde kapsamında yeniden değerleme

VUK Geçici 32 nci maddesiyle, VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerleme yapabilecek mükelleflerin, **istemeleri halinde** söz konusu fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerleme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini, önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerleyebilmelerine imkân sağlanmıştır.

VUK'unun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, aynı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müesseseye hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

### 2) VUK Mükerrer 298. Maddesinin (Ç)'den (Sürekli Yeniden Değerleme) yararlanacakların, VUK.'nun Geçici 32. Maddesine Göre Geçici Yeniden Değerlemeden yararlanması gereklidir.

Sürekli Yeniden Değerleme uygulamasından yararlanacak olan mükelleflerin, VUK'unun geçici 32 nci maddesi kapsamında tek seferlik geçici yeniden değerleme yapması zorunlu olmayıp, bu karar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini VUK' unun geçici 32 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

Bu durumda, 213 sayılı Kanununun geçici 32 inci maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılmak istenmemekle birlikte, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerleme yapılmak istenmesi halinde, kapsam dhilineki amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanlar, mezkûr fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemede, değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.

### 3) VUK Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerleme yapanlar, VUK mükerrer 298/Ç'den yararlanmazsa tekrar VUK Geçici 32.'den yararlanmaları mümkün m,

VUK'unun geçici 32 inci maddesi kapsamında tek seferlik geçici yeniden değerleme yapmakla birlikte, yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminde sonraki hesap dönemi için aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerleme uygulamasından yararlanmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında ilk kez yeniden değerleme yapmak istemeleri halinde, aynı iktisadi kıymet için Kanunun geçici 32 inci maddesi kapsamında tekrar yeniden değerleme yapamazlar.

Örneğin: 2022 yılı ikinci geçici vergi dönem sonu itibarıyla VUK. nun Mükerrer madde 298/Ç'ye göre ilk kez iktisadi kıymetlerini kısmın veya tamamen yeniden değerlemeye tabi tutulması, ancak değerleme öncesinde geçici madde 32 kapsamında yeniden değerleme yapılmamış olması halinde, izleyen dönemlerde geçici madde 32 kapsamında yeniden değerleme yapılması mümkün değildir.

**4) VUK'nun Geçici 32 nci maddesi imkânından yararlanılmadan ve VUK mükerrer 298/Ç kapsamında ilk kez yeniden değerlendirilmeden, enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda, geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirilebilir mi?**

VUK geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirilmeden mezkûr maddenin (A) fıkrası kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılması, geçici 32 inci madde imkânından yararlanılmasına engel teşkil etmez.

VUK geçici 32 inci maddesi imkânından yararlanılmadan ve mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirilmeden, enflasyon düzeltmesi yapılması ve enflasyon düzeltmesinin yapıldığı hesap dönemini müteakip hesap döneminde enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının tekrar oluşmamasına rağmen, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemenin yapılmaması halinde, sonraki dönemlerde ilk kez (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlendirilmeden önce, önceki hesap dönemi sonu itibarıyla geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirilebilir.

**5) VUK mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirilmeden sonra, VUK geçici 32. madde imkânından yararlanılabilir mi?**

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirilmeden sonra, aynı Kanunun geçici 32 inci maddesi imkânından yararlanılamaz. Kapsam dâhilindeki amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden bir kısmının mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması, geçici 32 inci madde imkânından kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından tamamen veya kısmen yararlanılmamış olması, daha önce mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirilmede dikkate alınmayan iktisadi kıymetlerin sonraki dönemlerde ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulacak olması gibi durumlar, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirilmeden sonra geçici 32 nci madde imkânından yararlanabilmeyi sağlamaz.

**6) Geçici 32 inci maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerinin bir kısmı için yeniden değerlendirilebilir mi?**

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilmeden önce olmak kaydıyla; kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından geçici 32 inci madde imkânından kısım kısım olarak, diğer bir ifade ile farklı zamanlarda farklı iktisadi kıymetler bakımından yararlanılabilir. (Tebliğ 20 inci maddesinin 7 inci fıkrasında uygulamaya ilişkin örnek yer almaktadır.)

**7) Yeniden değerlendirilme oranı**

Taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin VUK.'nun geçici 32 inci maddesinin (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve varsa bunlara ilişkin amortismanların maddede öngörülen şekilde tespit edilen yeniden değerlendirilme oranı (Yİ-ÜFE) çarpılması suretiyle yeniden değerlendirilme sonrası yeni değerler bulunur.

En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, VUK.'nun 298/Ç fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilmenin ilgili olduğu hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin söz konusu bilançoda yer alan kıymetlerin VUK'unun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmamış ise; ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE'si esas alınarak bölünmeleri suretiyle bulunacak oran ile çarpılmaları esasına göre yeniden değerlendirilme yapılması gerekiyor.

Geçici madde 31 kapsamında yeniden değerlendirilme yapılmış olması halinde; değerlendirilme yapılacak dönemin önceki son ayına ait Yİ-ÜFE değerinin;

Geçici 31 inci madde kapsamında 2018 yılında yapılan yeniden değerlendirilme (2021 yılında yapılmamış olması halinde) 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,

Geçici 31 inci madde kapsamında 2021 yılında yeniden değerlendirilmiş olması halinde, 2021 yılının Haziran ayın ait Yİ-ÜFE değerine;

Bölünmesi suretiyle bulunan oran üzerinden yeniden değerlendirilmesi gerekiyor.

### **8)Değer artışının vergilendirilmesi**

VUK.'unun geçici 32 inci maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonucunda hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artış tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işlemin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, ikinci taksiti, beyan süresini takip eden 2 inci ayın sonuna kadar, üçüncü taksiti beyan süresini izleyen 4 üncü ayın sonuna kadar 3 eşit taksitte ödenmesi gerekiyor.

Beyan edilip ödenen bu vergi tutarı gelir veya kurumlar vergisi matrahlarından indirim konusu yapılamaz.

### **9) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkartılması halinde oluşan değer artış fonunun akıbeti**

VUK.'unun Geçici 32 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve pasifte özel bir fon hesabında kayıtlarda kalmaya devam edeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18 ve 19 uncu maddelerine göre yapılan işlemler (devir-bölünme), söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlarda fon hesabının aynen devam etmesi halinde bu fon tutarın vergilendirilmesi yapılmayacaktır.

Fon hesabındaki tutarların başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmedin çekilmesi halinde, dönemin kazancı ile ilişkilendirmeksizin vergiye tabi tutulması gerekiyor. Değer artış fonunun kısmen veya tamamen sermayeye ilavesi halinde bu fonun vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Yapılan yeniden değerlemenin kayıtlarda nasıl gösterileceği ile envanter defterine kayıtlarla ilgili tebliğin 26 ıncı maddesinde yer verilmiştir.

(Resmi Gazete: 14.05.2022 tarihli 31835 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220514-5.pdf>

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.