

YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DERNEK İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Levent KÜÇÜK^(*) - Murat ÖZYURT ^(**)

I - GİRİŞ

İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı verilerine göre ülkemizde faal dernek sayısı 74252'dir. Dernekler sayısı bakımından ilk ve son beş ilimiz aşağıdaki gibidir.

İlk Beş İlimiz			Son Beş İlimiz		
İl Adı	Dernek Sayısı	Oranı (%)	İl Adı	Dernek Sayısı	Oranı (%)
İstanbul	14252	19,59	Sırmak	60	0,08
Ankara	7698	10,58	Tunceli	75	0,10
İzmir	3765	5,21	Kilis	80	0,11
Bursa	2813	3,87	Hakkari	92	0,13
Kocaeli	2148	2,95	Bingöl	107	0,15

Günümüzde sivil toplum kuruluşu olarak ilk aklara gelen organizasyonlar derneklere aittir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin belirlenmesinde, ülkede faal olan dernek sayısı ile halkın derneklere üyeliği ve aktif katılımı önemli bir ölçüt olarak dikkate alınmaktadır. Ayrıca dernekler, üyelerinin hak ve menfaatlerini korumanın yanı sıra kamuoyunun bilinçlenmesinde önemli roller üstlenmektedirler. Ülkemizde özellikle büyük şehirlerde belli yöre ya da şehir insanlarının bir araya gelerek kurdukları hemşeri derneklerinin çokluğu dikkat çekmektedir. Ayrıca, belirli sosyal grupların ya da meslek ve iş sahiplerinin oluşturduğu dernekler de dikkat çekmektedir. Ülkemizde spor kulüpleri de dernek tüzel kişiliği olarak örgütlenmektedirler.

Derneklerin kuruluş amaçlarına uygun faaliyetleri doğrudan kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Bir başka deyişle dernek tüzel kişiliği doğrudan

kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, derneklerin iktisadi faaliyetleri verginin konusunu oluşturmakta, bu bağlamda dernek iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinin mükellefi olmaktadır. Uygulamada, derneklerin hangi faaliyetlerinin iktisadi faaliyet olarak kabul edileceği, bu faaliyetlerin sürekli olup-olmadığı, bir bedel alınıp-alınmadığı, kar amacı güdülüp-güdülmediği, hizmetten kimlerin yaralandığı (üyeler ve üye olmayan kişiler) gibi hususlar tartışma konusu olmaktadır. Örneğin, hemşeri derneklerine ait lokal işletmelerinde yapılan satışlar, spor kulüplerinin yaz spor okulları, bir bedel karşılığı düzenlenen seminerler, düzenlenen müzikli geceler gibi faaliyetlerde dernek iktisadi işletmelerinin oluşup-oluşmadığı konusunda tereddütler, itilaflar yaşanmaktadır.

Bilindiği üzere ülkemizde kurum kazançlarının vergilendirilmesi, 21.06.2006 tarih 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlere göre yapılmaktadır.(Kurum kazançları, daha önce 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilmekteydi) 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde **"Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler"**in kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **"Mükellefler"** başlıklı 2. maddesinin 6. bendinde **"İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine**

^(*) Vergi Denetmeni

^(**) Vergi Denetmen Yard.

ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez" denilmektedir. **Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez** ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen yeni düzenlemedir.

Araştırmamızda, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen düzenleme esas alınarak, dernek iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesi irdelenmiştir. Yazımızda, derneklere ve iktisadi işletmeye ilişkin genel bilgilere de yer verilmiştir.

2. DERNEK NEDİR?

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 56'ncı maddesinde; **"Dernekler; gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Hukuka veya ahlaka aykırı amaçlarla dernek kurulamaz."** şeklinde tanımlanmıştır.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2'inci maddesinde; **"Bu kanunun uygulanmasında; a) Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade eder."** şeklinde tanımlanmıştır.

Her iki kanunda aynı özellikleri vurgulanarak tanımlanan dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin bilgi ve çalışmalarını birleştirmek suretiyle, kazanç paylaşmak dışında ortak bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş kişi topluluklarıdır. Uygulamada, siyasi amaçlı dernekler "parti", sportif amaçlı dernekler "spor kulübü" şeklinde adlandırılmaktadır.

3. İKTİSADİ İŞLETME NEDİR?

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (T.T.K.) 3'üncü maddesinde ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu **"ticari işler"** başlığı altında düzenlenmiştir.

T.T.K.'nın 3'üncü maddesinde ticari işlerden ne anlaşılması gerektiği **"Bu kanunda tanzim olunan hususlarla bir ticarethane veya fabrika veya ticari**

şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre T.T.K.'nın da belirtilen işler veya ticari işletmeyi ilgilendiren işler, ticari işlerdir.

T.T.K.'nın 11'inci maddesinde, **"Ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır."** şeklinde ticari işletme tanımlanmış olup, tanımdaki ifadelerle ilişkin olarak aynı kanunda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

T.T.K.'nın 12'inci maddesinde ticarethane tanımlanmamış, sadece bazı açıklayıcı örnekler sayılmıştır. Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekle sokularak satılması veya kiraya verilmesi, kıymetli evrakin satılmak üzere tedariki ve bunların satılması, her çeşit imal ve inşa, madencilik, tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastahane ve açık satış yerlerinin işletilmesi, umumi mağazalar, sair depo ve ambarların işletilmesi, borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık, içtimai sigortalar hariç olmak üzere, sigortacılık, kara, deniz, hava ve göllerde yolcu ve eşya taşımak, su, gaz ve elektrik dağıtmak, telefon, radyo ile haberleşme ve yayın, acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün aracılık işlerinin ticarethane tarafından yapılacağı kabul edilmiştir.

T.T.K. fabrikacılık kavramını tanımlama yolunu tercih etmiştir. Buna göre fabrikacılık; hammadde veya diğer malların makine yahut diğer teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsullerin meydana getirilmesidir.

Ticari işletme kavramını tanımlamada getirilen üçüncü kriter olan ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticarethane veya fabrika olarak nitelendirilmeyen sanat ve ziraat faaliyetleri ticari müesseseyi gerektirecek hacim ve önemde ise ticari işletme sayılmaktadır.

Ticari işletmenin tanımlanmasındaki yetersizlik kanun tekniğine aykırı olarak 02.02.1957 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanan Ticaret Sicil Tüzüğü ile giderilmeye ve tamamlanmaya çalışılmıştır. Tüzüğün 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, **"bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle T.T.K. m.17'de tarif edilen esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmazlar"** hükmü bulunmaktadır. Burada bulunan üç kritere doktrinde ticari faaliyetin bağımsız olması

kriteri eklenmiştir. Ticari işletme; gelir sağlamak amacıyla devamlı faaliyette bulunmak için bağımsız olarak esnaf faaliyetleri sınırını aşmak suretiyle kurulan işletmelerdir. Gelir sağlama amacı faaliyete başlama zamanındaki amaçtır. Faaliyet sonucunda gelir elde edilip edilmemesinin önemi yoktur. Devamlı faaliyette bulunmak niyeti yeterlidir. İşin mevsimlik olması veya ileride tasfiye edileceği düşüncesi devamlılık niyetini etkilemez. Bir defalık yapılan faaliyet ticari bir faaliyet olarak kabul edilmediği için, ticari işletme vasfının kazanıldığı anlamına gelmemektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde ticari kazancın tanımı "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde yapılmıştır. Madde hükmünde direkt olarak sayılan faaliyetler dışında kalan işlerin ticari kazanç olup olmayacağı bu tanıma göre tespit edilebilmektedir. Buna göre "ticari faaliyetin" yani "ticari işin" ne olduğu yukarıda açıklandığı üzere Türk Ticaret Kanunu hükümlerindeki açıklamalara göre yapılmaktadır.

Gelir sağlamak amacıyla, devamlı faaliyette bulunmak için, bağımsız olarak esnaf faaliyetleri sınırını aşmak suretiyle kurulan ticari işletmenin yaptığı işler ticari faaliyettir. Ticari işletmenin temel amacı zaten gelir elde etmek olduğundan ticari işletmeden kasıt iktisadi işletmedir. Kanun metinlerine sadık kalmak için "ticari işletme" olarak kullandığımız tüm açıklamalar aynı anlama gelen "iktisadi işletme" içinde geçerlidir.

4. DERNEK İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMELERİ :

Yukarıdaki yasal düzenlemelerde yer alan derneklerin amaçlarının kazanç paylaşmak olamayacağı ifadesi aslında derneklerin kazanç elde etmek amacıyla kurulamayacakları yani iktisadi amaç taşıyamayacakları anlamını içermektedir. İktisadi amaç taşımayan dernekler vergi mükellefi olmayacaklardır. Ancak dernekler iktisadi olmayan amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyetlerde bulunurlarsa, kurumlar vergisinden muaf veya istisna tutulmadıkları sürece, vergi mükellefiyeti açısından söz konusu faaliyetler artık vergi mevzuatımızın içerisinde kurumlar vergisinin konusuna dahil olmaktadır. Bunun yanında dernekler; katma değer vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi başka vergilerin mükellefi olabilirler. Dernekler Kanunu hükümlerine göre "kamuya yararlı dernek" statüsü elde eden dernekler 5220 sayılı yeni

K.V.K.'da muafiyet ve istisnalar (maddeler: 4 ve 5), Katma Değer Vergisi Kanunu'nda istisna (madde 17), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda istisna (madde 4), Harçlar Kanunu'nda istisna (madde 59), Emlak Vergisi Kanunu'nda istisna (madde 4) gibi çeşitli vergi avantajlarından faydalanmaktadırlar.

4.1. 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi

Kanununda Dernek İktisadi İşletmeleri:

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, bazı maddeleri hariç olmak üzere 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Dernek iktisadi işletmelerine ilişkin hükümler, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 1 ve 2'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

K.V.K.'nın 1. maddesinin 1. fıkrasında "Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir" hükmü ve aynı fıkranın (ç) bendinde "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" ifadesi ile dernek iktisadi işletmelerinin faaliyetleri kurumlar vergisinin konusuna dahil edilmiştir.

K.V.K.'nın mükellefler başlıklı 2'inci maddesinin 5'inci fıkrası "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılır." hükmü ile derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmelerden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Maddenin 1. fıkrasında sermaye şirketleri, 2. fıkrasında ise kooperatifler açıklanmıştır.

Dernek faaliyeti;

-Ticari, sınai veya zirai işletme çerçevesinde sürdürülse,

-Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmuşsa (Bu şekilde kurulmuşsa sermaye şirketi ve kooperatif olarak kurumlar vergisine tabi olacaklardır)

-İşletme derneğe ait (sermayesinin tamamının dernek tarafından karşılanması) veya bağlı (derneğe idare anlamında bağlılık) ise,

-Devamlılık gösterecek şekilde (aynı vergilendirme döneminde birden çok tekrarlanması, farklı vergilendirme dönemlerinde tekrarlanması, organizasyon gerektirmesi veya amacının doğrudan ticari olması devamlılık anlamına gelmektedir) ise, derneklere ait iktisadi işletmelerden bahsedebiliriz.

Ülkemiz hukuk mevzuatına göre dernek olarak kabul edilen yabancı kurum ve kuruluşların benzer özelliklerdeki iktisadi işletmeleri için de yukarıdaki açıklamalar geçerlidir.

K.V.K.'nın 2. maddesinin 6'ncı fıkrası "İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez." hükmü ile dernek iktisadi işletmelerin bazı özelliklerinin sahip olunan iktisadilik özelliğini etkilemeyeceği vurgulanmıştır.

Dernek iktisadi işletmelerinin kazanç elde etmek amaçlarının olmaması, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin olmaması, talep edilen hizmet bedelinin maliyeti karşılayacak kadar olması sonucunda kar edilememesi veya elde edilen karın kuruluş amaçları için sarf edilmesi durumları iktisadilik özelliğini etkilemeyeceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisine engel değildir. Eski K.V.K.'nın metninde yer almayıp genel yargılarla ulaşılan fakat **yeni 5520 sayılı K.V.K.'nda mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği ifadesinin kanun metnine dahil edilmesi ile bu konudaki tereddütler ve vergi idaresi ile dernekler arasındaki iktisadi işletme özelliğinin varlığı yolundaki tartışmalara son verebilecektir.**

Eski K.V.K.'dan farklı olarak yeni K.V.K.'da "Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez." hükmü ile ticari faaliyet sonucunda kar elde etmemek veya elde edilen karın kuruluş amaçları için harcanmak üzere ayrılmasının iktisadilik özelliğini etkilemeyeceği vurgusu yapılmıştır.

Dernek, kuruluş amacına uygun faaliyet ve hizmetlerini bedelsiz olarak gerçekleştirirse iktisadi bir

işletmeden bahsedilemez. Ancak yapılan faaliyete ve sunulan hizmete ilişkin piyasa koşullarına göre bedel alınması, masrafların faydalananlardan tahsil edilmesi veya bağış yoluyla karşılanması durumunda fiili olarak yapılan bu faaliyetler nedeniyle dernek iktisadi işletmesinin fiilen var olduğu kabul edilip, bu faaliyetlerden dolayı dernek tüzel kişiliği muhatap kabul edilerek kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Kurumların, gelir vergisine konu kazanç ve iratlar kurum kazancı olarak kabul edilmesine karşın, derneklerin iktisadi işletme olmak sonucunu doğurmayan faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesisi söz konusu olmaz. Gelir vergisi kanununda gelirin unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmıştır. Dernekler ticari ve zirai kazançlar dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için kurumlar vergisi beyanamesi vermezler.

Örneğin; (A) İlçesi Yardımlaşma Derneği'nin lokalinde, bir bedel karşılığı çay ve meşrubat satışında bulunulması ve çay ve meşrubattan alınan birim fiyatın maliyeti karşılayacak şekilde olması, dernek iktisadi işletmesinin oluşmasına neden olacaktır. Derneğin bu faaliyeti nedeniyle iktisadi işletme mükellefiyeti tesis ettirerek, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Bir başka örnekte, Tüketiciler Derneği'nin üyelerini ve kamuoyunu bilgilendirmek üzere, tüketici hakları konusunda kitapçık bastırıp bunu bedelsiz olarak dağıtıyorsa, bu durumda dernek iktisadi işletmesinin varlığından ve kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz etmek mümkün değildir. Ancak, bastırılan kitapçıklar üyelere ve diğer kişilere bir bedel karşılığı satılıyor ise, bu durumda dernek iktisadi işletmesinden ve kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz edilebilir.

5. SONUÇ :

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurum kazancına dernek iktisadi işletmeleri "**Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler**" ifadesi ile dahil edilmiştir.

Dernek faaliyeti; ticari, sınai veya zirai işletme çerçevesinde sürdürülse, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamışsa (bu şekilde kurulmuşsa sermaye şirketi ve kooperatif olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır), işletme derneğe ait (sermayesinin

tamamının dernek tarafından karşılanması) veya bağlı (derneğe idare anlamında bağlılık) ise, devamlılık (aynı vergilendirme döneminde birden çok tekrarlanması, farklı vergilendirme dönemlerinde tekrarlanması, organizasyon gerektirmesi veya amacının doğrudan ticari olması devamlılık anlamına gelmektedir) gösterecek şekilde ise derneklere ait iktisadi işletme vardır.

Dernek iktisadi işletmelerinin kazanç elde etmek amaçlarının olmaması, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin olmaması, talep edilen hizmet bedelinin maliyeti karşılayacak kadar olması sonucunda kar edilememesi veya elde edilen karın kuruluş amaçları için sarf edilmesi durumları iktisadi-lik özelliğini etkilemeyeceğinden kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisine engel değildir. **5520 sayılı yeni K.V.K.'nda mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadilik niteliğini değiştirmeyeceği ifadesinin kanun metnine dahil edilmesi ile bu konudaki tereddütler ve vergi idaresi ile dernekler arasındaki iktisadi işletme özelliğinin varlığı yolundaki tartışmada son verebilecektir.**

Yararlanılan Kaynaklar:

1. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi
2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi
3. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
4. 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
5. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 02.02.1957 tarihli Ticaret Sicili Tüzüğü
6. Türk Vergi Sistemi / Yaklaşım Yayıncılık-Eylül 2004/Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
7. Beyanname Düzenleme Kılavuzu -2005/Hesap Uzmanları Derneği Yayını
8. Vergi Hukuku / Seçkin Yayıncılık/ 2006-Ağustos /Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ
9. Ticaret Hukuku / Derya Kitapları-2000 / Yard. Doç. Dr. Yahya DERYAL
10. 5220 Sayılı K.V.K. Yorum ve Açıklamaları / Diyalog Dergisi - 2006 Ağustos Cem TEKİN (Gelirler Kontrolörü)
11. www.dernekler.gov.tr (İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Web Sitesi)

Not: Söz konusu makale, İstanbul dergi yayın okuma komisyonu üyesi Vergi Denetmeni Muharrem Özdemir tarafından okunarak, onaylanmıştır.