



İSTANBUL OFİS
19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. No. 3 Elit Residence
Kat 10/28 – 29/00 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye
Tel: +90 212 380 0640 / Faks: +90 212 217 1890



ANKARA OFİS
Kızılırmak Mah. 1450 Sok. Ankara Ticaret Merkezi (ATM) B Blok
No: 1/29 Kat 5Karakusunlar, Çankaya, Ankara, Türkiye
Tel: +90 312 286 1006 / Faks: +90 312 286 1007



BURSA OFİS
Odunluk Mah. Akademi Cad. Zeno Center C Blok No: 2/14 Kat 3
Nilüfer, Bursa, Türkiye
Tel: +90 224 441 19 50 / Faks: +90 224 441 19 51

- **Kur Farkları ve KDV**
S.3
- **TTK 376'da Ne Değişti**
S.11
- **32 Sayılı Karar'da Yapılan Değişiklikler ve Dövizli Sözleşmeler**
S.17
- **İş Hukukunda Zorunlu Arabuluculuk**
S.47
- **Köprü Krediler ve KDV**
S.57
- **Bilgisayar Programları ve Patent**
S.93
- **Aile Anayasası**
S.97

ISSN: 2602-3601

YIL: 4 SAYI: 2018 / SONBAHAR

•
SAHİBİ

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına
ERSİN NAZALI

•
SORUMLU MÜDÜR

AHMET BOZDOĞAN

•
YAYIN YÖNETİM YERİ

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok.
No:3 Elit Residence Kat:4 Daire: 12
Şişli 34360 İSTANBUL
T:+90(212)380-0640
F:+90(212)217-1890
<http://www.nazali.av.tr>

•
Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

•
BASKI-CİLT

Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.
Gülbağ Mah. Gülbağ Cad. No:80/1
Mecidiyeköy Şişli / İSTANBUL

Nazalı Gündem'de yer alan yazı, şekil, tablo ya da resimlerin telif hakkı (Copyright c) Nazalı Avukatlık Ortaklığına aittir. Bir bölümü ya da tamamı izinsiz kopyalanamaz ya da basılamaz. Yazılardan alıntı yapıldığında, derginin kaynak olarak belirtilmesi gereklidir. Yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Dergimiz yayımlanan haberler dışındaki yazılarda belirtilen görüşler karşısında resmen tarafsızdır. Dergide adı yer alan ürün veya servis reklamı için hiçbir güvence vermez.

İÇİNDEKİLER

- 1 BİZDEN HABERLER
- 3 KUR FARKLARINDA KDV'DE SON RAUND
- 9 KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMESİNDEKİ AÇMAZ
- 11 TTK 376'DA NE DEĞİŞTİ?
- 17 32 SAYILI KARARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI, DÖVİZLİ SÖZLEŞMELERİN DURUMU
- 25 SON DÖNEMDEKİ KAMBYO YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN REGÜLASYONLAR VE DIŞ TİCARET ÜZERİNE OLASI ETKİLERİ
- 33 TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNİN EKONOMİK OLARAK SÜRDÜRÜBİLİRLİĞİNDE İŞÇİ VE İŞVEREN İLİŞKİLERİ
- 37 SAĞLIK ÇALIŞANLARINA FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI VERİLMESİ
- 41 GÖNÜLLÜ ÇALIŞMA VE İŞ SÖZLEŞMESİ İLE ÇALIŞMA ARASINDAKİ FARK
- 47 İŞ HUKUKUNDA ZORUNLU ARABULUCULUK VE ARABULUCULUK TUTANAKLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ
- 51 TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNİN İŞ SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ
- 57 KDV AÇISINDAN GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDA BİREBİR KREDİ YANSITMASI/KÖPRÜ KREDİLER
- 63 SPEKÜLATİF SERMAYE HAREKETLERİ VE TOBİN VERGİSİ
- 67 SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI
- 71 VERGİ MÜESSESESİNDE FİNANSAL KİRALAMA
- 75 KONKORDATONUN VERGİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN SONUÇLARI
- 77 VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE GETİRİLEN İNDİRİM TEŞVİKİ
- 81 ANONİM ŞİRKETLERİN KENDİ PAYLARINI İKTİSAP ETMELERİNİN VERGİSEL SONUÇLARI
- 85 ŞİRKETLERİN FİKRİ MÜLKİYET STRATEJİSİ OLARAK TİCARİ SIRLAR
- 89 AR-GE/TASARIM MERKEZLERİNDE PERFORMANS GÖSTERGELERİ
- 93 BİLGİSAYAR PROGRAMLARI VE PATENT
- 97 AİLE ŞİRKETLERİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN ANAHTARI: AİLE ANAYASASI
- 101 ANONİM ŞİRKETLERDE GENEL KURUL TOPLANTI ÇAĞRISININ USULÜNE UYGUN YAPILMAMASI SEBEBİYLE GENEL KURUL KARARLARININ İPTALİ VE ETKİ KURALI
- 105 REKABET HUKUKU KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR (YOĞUNLAŞMALAR) - I

ÖNSÖZ

Değerli dostlarımız NAZALI Gündem olarak 2018/Sonbahar sayısı ile yine sizlerle.

Sizler tarafından takip ediliyor ve okunuyor olmanın vermiş olduğu şevk ile bu sayımızdaki makalelerde de mali mevzuat ve ekonomi hukuku alanındaki güncel gelişmeleri irdelleyerek sizlerle paylaştık.

Son dönemde döviz kurunda yaşanan hareketlilik, mali mevzuattaki gelişmelerin itici gücü olmuştur. Bu kapsamda bir taraftan ihracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunluluğu gibi döviz arzını arttırmaya yönelik düzenlemeler yapılırken bir taraftan da dövizli sözleşmelerin Türk Lirası'na dönüştürülmesi ve sözleşme bedellerinin Türk Lirası olarak belirlenmesi gibi döviz talebini azaltmaya yönelik regülasyonlar yürürlüğe konulmuştur.

NAZALI Gümrük ve Dış Ticaret ortağı Fatih UZUN tarafından kaleme alınan “Son Dönemdeki Kambiyo Yükümlülüklerine İlişkin Regülasyonlar Ve Dış Ticaret Üzerine Olası Etkileri” başlıklı makale ve Kıdemli Avukat Gözde SARUHAN BERK tarafından kaleme alınan “32 Sayılı Kararda Yapılan Değişiklikler Sonrası Dövizli Sözleşmelerin Durumu” başlıklı makalede söz konusu düzenlemelerin açık olmayan noktaları aydınlatılmıştır.

Mevcut ekonomik konjonktürün gerektirdiği özel hukuk düzenlemeleri de son dönemde öne çıkan mevzuat düzenlemeleridir. Dergimizde söz konusu düzenlemeler de ayrıntılı olarak irdelenmiştir. Bu bağlamda Kıdemli Avukat Begüm SOLAK EKLER ve Stj. Avukat Ezgi ER tarafından kaleme alınan “TTK 376’da Ne Değişti?” başlıklı makalede sermaye kaybı ve borca batıklık kavramları üzerinde durulmuş, Stj. Avukat Beste KÜÇÜKŞAHİN tarafından kaleme alınan “Konkordatonun Vergi Uygulamaları Bakımından Sonuçları” başlıklı makalede ise konkordato yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacakların değersiz ve vazgeçilen alacak olarak dikkate alınması konusu değerlendirilmiştir.

Keyifli okumalar...

NAZALI Gündem

BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER

Vergi ve hukuk gündeminin oldukça hızlı değiştiği bu dönemde gündemin sıcak konularını hem dergimizde hem de Vergi Ajandası internet sitemizde yakından takip etmekteyiz.

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak yoğun bir tempoda geçirdiğimiz yaz döneminin ardından sonbahar dönemini de ofisimize yeni katılan arkadaşlarımızla yoğun bir şekilde karşıladık.

Ankara ofisimize vergi ortağı olarak Anıl ECEVİT; İzmir ofisimize vergi ortağı olarak Ali ÖZDİN; vergi müdürü olarak Zehra KESGİN; stajyer avukat olarak Gözde ERÇETİN; İstanbul ofisimize yasal stajyer olarak Beste KÜÇÜKŞAHİN, Talha SAZAK, Ezgi ER, Eda SERTKAYA, Bengihan GÜREK, Setenay KAYA, Feyza KARAKULLUKÇU; avukat olarak Tuğçe EKŞİ ve Müge ERDOĞAN; vergi direktörü olarak Ahmet ŞİMŞEK; vergi asistanı olarak Buğra KOCAMAN; muhasebe asistanı olarak Eda YILDIZ ve ÖZLEM ŞAHİN; Bursa ofisimize vergi ortağı olarak Murat DEMİR; vergi müdürü olarak Yunus KÜÇÜK katılmıştır.

Bir kez daha çalışma arkadaşlarımıza hoş geldin diyor; başarılı ve mutlu bir çalışma hayatı diliyoruz.

● Ağustos Ayında Makaleleri En Çok Okunan Şirket Olmaktan Gurur Duyuyoruz.

Hukuk, vergi ve finans konularında Dünyaca tanınmış bir platform olan Mondaq'ta her ay 80 ülkedeki şirketler tarafından hazırlanmış yüzlerce makale yayınlanmaktadır.

Mondaq tarafından yapılan araştırmalar sonucunda Ağustos ayında en çok okunan şirket ise NAZALI seçildi.

Ağustos ayının Türkiye'de en çok okunan şirketi olmaktan gurur duyuyoruz.

KUR FARKLARINDA KDV'DE SON RAUND

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

M. Talha SAZAK

Stj. Avukat

ÖZET

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kur farklarına katma değer vergisi ("KDV") uygulanması gerektiğine dair düzenlemelerinin iptali istemiyle açılan davada gelinen noktada, Danıştay 4. Dairesi'nin, Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı'na uyarak ilgili düzenlemeyi iptal etmesi beklenmektedir. İptalin gerçekleşmesiyle birlikte, Kanun düzeyinde yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, bedeli döviz cinsinden belirlenen işlemlerde fatura tarihi ile bedelin tahsil tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden KDV hesaplanması uygulaması son bulacaktır.

Anahtar Kelimeler: KDV, KDV Kanunu 24. Madde, Kur Farkı, Fiyat Farkı, Mal Bedeli, Danıştay.

GİRİŞ

85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı¹ ile 32 sayılı Karar'da yapılan değişiklikler ile sözleşme bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi sınırlandırılmış olsa da menkul satış sözleşmelerine ve konusunu hizmet ifası teşkil eden birçok sözleşme türüne tanınan istisnalar nedeniyle vadeli olarak satılan mal ve hizmet bedelleri üzerinden kur farkı oluşmaya devam etmektedir. Diğer taraftan bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesi yasaklanan sözleşme türleri kapsamında düzenlenen faturalarda, bedel tutarının döviz cinsinden gösterilemeyeceğine yönelik bir düzenleme de henüz yapılmamıştır. Bu yüzden kur farkları vergi gündemindeki yerini kaybetmemiş, tam tersine son dönemlerde döviz kurunda yaşanan olağandışı hareketlilik nedeniyle kur farklarının vergisel sonuçları daha da önem arz eder hale gelmiştir.

Bedeli döviz cinsinden belirlenmiş mal teslimi ve hizmet ifalarında bedelin fatura tarihinden sonra tahsil edilmesi sonucunda, döviz kurundaki

değişimin yönüne göre satıcının lehine veya aleyhine kur farkı ortaya çıkmaktadır. Dövizli işlemlerde bedel fatura düzenlenme gününde geçerli olan döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek KDV matrahı hesaplanmaktadır. Fatura düzenlenme tarihi ile bedelin tahsil tarihi arasındaki periyotta oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu her zaman vergi mevzuatında tartışılmalı hususlardan birisi olmuştur. Yakın zamanda vergi yüksek yargısı tarafından konuya dair verilen karar bu tartışmalara son verecek niteliktedir.

Makalemizde KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kur farkı üzerinden KDV hesaplanmasına ilişkin düzenlemelerinin iptal istemine ilişkin kararın temyizi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ("DVDDGK") tarafından verilen karar ve bu kararın uygulamaya etkisi ele alınacaktır.

I. VERGİ İDARESİNİN YAKLAŞIMI

1.1. KDV Kanunu'nun İlgili Hükümleri

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin ise işlem karşılığında mal teslim

¹ 13 Eylül 2018 tarih ve 30534 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alan veya hizmetten yararlanan tarafından ödenen veya borçlanılan para veya para ile temsil edilebilen değerler toplamına karşılık geldiği ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 21. maddesinde ithalatta KDV matrahını oluşturan unsurlar arasında, "gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler" de sayılmıştır.

Öte yandan KDV Kanunu'nun "Matraha dahil olan unsurlar" başlıklı 24. maddesinde "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler" in KDV matrahına dahil unsurlar arasında yer aldığı belirtilmiştir.

Bir başka anlatımla, matraha dahil olan unsurlar arasında "fiyat farkı, vade farkı, faiz ve prim" açıkça sayılırken; kur farkları bu madde kapsamında açıkça belirtilmemiştir.

Mevzuattaki bu boşluk konu ile ilgili görüş ayrılıklarına sebep olmuş, Vergi İdaresi konu ile ilgili kur farklarının da bu madde başlığı altında değerlendirileceği görüşünü savunurken; yargı ise kur farklarının ilgili madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini savunmaktadır.

Son olarak, aynı Kanun'un 26. maddesinde bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır.

1.2. Vergi İdaresinin Düzenlemeleri

1.2.1. Tebliğ Düzenlemesi

Kanun'un "Matraha dahil olan unsurlar" başlıklı maddenin (c) bendine göre: "Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve

değerler." matraha dahil edilecektir². Bahsi geçen düzenlemede geçen 'gibi' ifadesi farklı yorumlara sebep olmuş; bu konudaki ayırım da tam olarak bu noktada ortaya çıkmıştır. Maliye Bakanlığı ise söz konusu düzenlemeyi geniş yorumlamış olup; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, matraha dahil unsurları düzenleyen III/A-5 bölümünün 5.3. "Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde,

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." içeriğinde düzenleme yer almaktadır. Bahsi geçen Tebliğ'in "ithalatta matrah" başlıklı III/A-2 bölümünde ise "gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemelerin KDV'nin matrahına dahil olduğu" ifade edilmektedir.

Aynı Tebliğ'in matrahta değişikliğe yol açan işlemlerde katma değer vergisi oranını düzenleyen III/B-1.2. bölümünün "1.2.2. Kur Farkları" alt başlıklı bölümü ise, "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı

² Vade farkı, birtakım sözleşmelerde tarafların serbest iradesiyle kararlaştırılan, vade tarihinden başlayarak, ödeme tarihinde bedele ekleme yapılmak suretiyle alacağın ulaştığı bedeldir. Vade farkının amacı, alacaklının zararını karşılamaktır ki bu zarar da alacaklının alacağını alırken yaşadığı gecikmeden doğmaktadır.

Fiyat farkı ise vade farkının aksine teslim veya hizmetin sözleşmede kararlaştırılan tarihten önce yapılması, kalitesinin kararlaştırılandan daha iyi olması gibi olumlu sebepler dolayısıyla sözleşmede belirlenen bedele ilave ödenen paralardır.

tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.” düzenlemesini içermektedir.

1.2.2. Sirküler Düzenlemesi

60 no.lu KDV Sirküleri'nin “Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları” başlıklı 4.5 numaralı bölümünde ise,

“Yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak,

-KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,

-Dövize endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.” düzenlemesi yer almaktadır.

1.2.3. Özelge

Dövizli çek ve senetlerin tahsili, cirosu veya kırdırılması durumunda ortaya çıkan kur farklarının KDV uygulamasına dair Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede³ aşağıdaki görüşler paylaşılmıştır:

“1-Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği yurtiçi satışlar nedeniyle teslimin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı

tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları üzerinden kural olarak, KDV hesaplanması gerekmektedir.

2-Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen çek ve senetlerin ciro edildikleri veya kırdırıldıkları tarih itibariyle ödeme gerçekleşmiş olduğundan, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile çek veya senetlerin ciro edildikleri ya da kırdırıldıkları tarih arasında lehe veya aleyhe bir kur farkı oluşmuşsa, 105 Seri No.lu KDV Tebliğinin⁴ (E) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde hareket edilecektir.

3- Söz konusu çek ve senetlerin ciro edildikten veya kırdırıldıktan (ödeme gerçekleştirildikten) sonra nihai olarak tahsil edildiği tarihe kadar oluşacak kur farklarının KDV matrahı ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen ve vade tarihinden önce ciro edilen veya kırdırılan çek ve senetlerin ciro veya kırdırılma tarihinden sonra oluşan ve işlemin matrahında herhangi bir değişiklik meydana getirmeyen kur farkları için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.”

1.2.4. Vergi İdaresinin Yaklaşımının Özeti

Yukarıya alınan ilgili düzenlemelerden kur farklarının KDV boyutuna ilişkin Vergi İdaresinin yaklaşımı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Vade farkları gibi kur farkları da mal ve hizmet bedelinin bir parçası olduğundan KDV hesabında matraha dahil edilmelidir.
- Ortaya çıkan kur farkları için mal/hizmet bedelinin tahsili sırasında, kurdaki değişimin yönüne göre satıcı veya alıcı tarafından fatura düzenlenmelidir.
- Taraflar aralarında KDV'nin peşin tahsil edileceği hususunda mutabakata varmamışlarsa

³ GİB Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı'nın 02/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53-010-19 sayılı özelgesi

⁴ Özelgede bahsi geçen 105 seri no.lu KDV Genel Tebliği, KDV Genel Uygulama Tebliği ile birlikte yürürlükten kalkmış olmakla birlikte, KDV Genel Uygulama Tebliği de mülga Tebliği ile aynı yönde düzenleme içermektedir.

alacağın tahsil tarihinde düzenlenecek faturada ortaya çıkmış olan kur farkına iç yüzde oranı uygulanarak KDV hesaplanmalıdır.

- Düzenlenecek faturada uygulanacak KDV oranı, döviz cinsinden alacağı doğuran malın teslimi veya hizmetin ifası sırasında uygulanan oran olmalıdır.
- Bedeli döviz cinsinden belirlenmiş mal teslim ve hizmet ifasından doğmuş alacak ve borçlar için dönem sonlarında VUK gereği hesaplanan kur farkı gelir ve giderleri için KDV hesaplanmamalıdır.

II. VERGİ YARGISININ YAKLAŞIMI

2.1. Genel Bakış

Kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilirliği konusunda Danıştay'ın geçmiş dönemlerdeki kararlarında istikrar bulunmamaktadır. Yüksek Mahkeme'nin kur farklarının KDV'ye tabi olmadığına yönelik birçok kararı⁵ olduğu gibi, aksi yönde verilmiş pek çok kararı⁶ da mevcuttur. Kur farklarının KDV'ye tabi tutulması yönünde verilen kararlar, kur farklarının KDV Kanunu'nun 24/c maddesi kapsamında KDV matrahına dahil unsurlar arasında yer aldığı gerekçesine dayandırılmıştır. Vergi İdaresinin görüşünün aleyhine verilmiş olan Danıştay kararlarında esas alınan gerekçeler ise; kur farklarının KDV Kanunu'nda matraha dahil unsurlar arasında sayılmaması, pozitif yönde gerçekleşmelerinin mümkün olduğu gibi negatif yönlü gerçekleşmelerinin de mümkün olması, müstakil bir hizmet olarak kabul edilmelerinin mümkün olmaması gibi nedenlerdir.

Ancak son dönemlerde Danıştay kararlarının kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde istikrar kazandığı söylenebilir ki, aşağıda bahsedeceğimiz DVDDGK Kararı ile vergi yargısının konu hakkındaki görüşü netleşmiştir.

2.2. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun Kararı

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, kur farklarını matraha dahil unsurlar arasında sayan III/A-5.3. numaralı bölümü ile kur farkları üzerinden kur farkını doğuran dövizli işlemin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerektiğini düzenleyen III/B-1.2 bölümleri iptal davasına konu edilmiştir. İptal istemi Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 18.5.2017 tarih ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Dördüncü Daire'nin kararı, temyiz üzerine DVDDGK'nın 13.12.2017 tarih ve E.2017/548, K. 2017/606 sayılı kararı ile bozulmuştur.

2.2.1. Kararın Gerekçesi

Davacı şirket, Danıştay 4. Dairesi'nin ret kararını temyize götürürken, kur farkının KDV Kanunu'nun 24. maddesinde gösterilen ve yukarıda da kısaca açıklanan kavramlara benzer nitelikte olmadığını; vade farkı ve faizin, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişiye her zaman ekonomik anlamda fayda sağladığını; dövizli işlemler sonrasında ise mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığını ve ekonomik anlamda zarar ile karşılaşılabilirliğini; kanunda ender görülen işlemlerin matraha dahil edileceği açıkça belirtilmesine rağmen kur farklarını gibi önemli bir kavramın bu işlemler arasında sayılmamış olmasının bilinçli bir tercih olduğunu; 24. maddede "gibi" ifadesinin kullanılmasının verginin kanuniliği ile hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini ve bu sebep dolayısıyla sözü geçen maddenin Anayasa'ya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı olduğu; KDV Kanunu'nun matraha dahil olan unsurları düzenleyen maddelerinde düzenleme yapma konusunda İdarenin bir yetkisinin bulunmadığını; verginin kanuniliği ilkesi uyarınca yetki

⁵ Örneğin; Danıştay 11. Dairesi'nin 04.10.2000 tarih ve 2000/1252 E. ve 2000/3658 K. sayılı; Danıştay 9. Dairesi'nin 10.10.2002 tarih ve 2002/3605 E., 2002/4126 K. sayılı kararları.

⁶ Örneğin; Danıştay 9. Dairesi'nin 26.05.2004 Tarih ve 2001/2624 E., 2004/3556 K. sayılı ve 28.04.2005 Tarih ve 2003/3833 E., 2005/1095 K. sayılı kararları

verilmesinin de hukuken mümkün bulunmadığını ileri sürmüştür.

Bozma kararına dayanak gösterilen gerekçeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Verginin kanuniliği ilkesine göre; verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Kur farkı ise, KDV Kanunu hükümleri ile değil Tebliğ düzenlemesi ile matraha dahil unsurlar arasına katılmıştır.

- Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramı KDV Kanunu'nda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen ancak, matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurları Kanun'un 24. maddesinin (c) fıkrasında sayılmış, ancak bu unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiştir.

- KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutarın katma değer vergisinin matrahını oluşturacağı hükmü yer almaktadır.

- Kur farkı, dövizin, değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark olarak tanımlanmaktadır. Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum olduğundan kur farkı, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz etmektedir.

- Kanun'un 24. maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin

yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

- KDV Kanunu'nun 21. maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının KDV matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını göstermektedir.

2.2.2. Kararın Sonuçları

DVDDGK'nın bozma kararı ile Tebliğ'in anılan düzenlemelerinin iptaline ilişkin dava yeniden görülmek üzere Danıştay 4. Dairesi'ne tevdi edilmiştir. İYUK'un 49/4 ve 50. maddelerine göre, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda temyiz üzerine VDDGK'ca verilen bozma kararlarına karşın Danıştay'ın ilgili dairesi kararında ısrar edemez. Diğer bir deyişle VDDGK'nın kararına uyulması zorunludur. Bu durumda Danıştay 4. Dairesi VDDGK'nın kararına uyarak Tebliğ'in anılan hükümlerinin iptali yönünde karar verecektir. Tebliğ'in ilgili bölümünün iptali ile birlikte aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkacaktır:

- Tebliğ'in ilgili düzenlemesi iptal edildiğinden Vergi İdaresi tarafından kur farklarının KDV matrahına dahil olacağına ilişkin KDV Kanunu'nda bir değişiklik yapılmadığı sürece- teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile döviz olarak belirlenen bedelin ödendiği tarih arasında satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları için satıcı tarafından, satıcı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ise alıcı tarafından KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.

- İdare hukukunda iptal kararlarının geçmişe yönelik olarak hüküm doğurmasını engelleyen bir düzenleme olmadığından, Tebliğ'in yayımı tarihinden itibaren yapılan işlemlerin düzeltilmesi gündeme gelebilecektir.

- KDV dâhil toplam tutar üzerinden dövizle endeksenerek düzenlenen çek veya senetlerin ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları için iç yüzde yöntemiyle senet/çek bedelinden KDV'nin ayrıştırılarak beyan edilmesine gerek kalmayacaktır.

- KDV Kanunu'nun 21. maddesine göre gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler ithalatta KDV'nin matrahına dahil olduğundan, söz konusu kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaya devam edilecektir. Ancak, gümrük beyannamesinin tescil tarihinden itibaren ithalat bedelinin ödenmesine kadar geçecek sürede ortaya çıkan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

SONUÇ

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin kur farkları üzerinden KDV hesaplanması gerektiğine dair ilgili hükümlerinin iptaline ilişkin dava henüz nihai karara bağlanmamış olsa da DVDDGK'nın Tebliği'nin iptaline yönelik temyiz istemini kabulü karşısında Danıştay 4. Dairesi'nin farklı yönde bir karar vermesi olasılığı bulunmamaktadır. 4. Daire'nin DVDDGK kararına uyarak Tebliği'nin ilgili düzenlemesini iptal etmesi ile birlikte döviz cinsinden belirlenen mal ve hizmet bedelinin tahsili sırasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Ancak ithalatta gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanması Kanun hükmü gereği olduğundan söz konusu kur farklarının KDV matrahı içerisinde yer alması uygulaması sürdürülecektir. İdare hukukunda iptal kararlarının makale şamil olarak sonuç doğurmaları nedeniyle, iptal kararı ile ilgili Tebliğ düzenlemesi yürürlüğe girdiği tarihten (01.05.2014) itibaren yürürlükten kalkacağından, geçmişteki işlemlerin düzeltilmesi gündeme gelecektir.

Mükelleflerin Danıştay 4. Dairesi'nin kararını ve bu karara istinaden Vergi İdaresinin alacağı aksiyonları takip etmelerini öneriyoruz.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMESİNDEKİ AÇMAZ

Anıl ECEVİT
Ortak, Vergi Bölümü

ÖZET

Vergi literatürümüze 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) ile birlikte giren Kontrol Edilen Yabancı Kurum (“KYK”) düzenlemesi genel hatlarıyla bir vergi güvenlik müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yazımızda konunun teorik boyutundan ziyade, ticari hayat içerisinde özellikle yurtdışında yatırım ve operasyonu olan firmalar için akla gelebilecek soruları ve bunlara ilişkin yorumlarımızı özetlemeye çalıştık.

Anahtar Kelimeler: Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Kar Payı, Temettü Gelirleri, İstisna.

I. KYK NEDİR?

KYK genel hatlarıyla, hasılatının %25’i veya fazlası pasif nitelikli (kira, lisans, kar payı, faiz, vb) olan, kar payı veya oy hakkına doğrudan veya dolaylı olarak en az %50 oranında sahip olunan ve ticari bilanço karı üzerinden %10’dan daha düşük oranda vergi yükü taşıyan yurtdışı iştirakler olarak tanımlanabilir.

II. KYK DÜZENLEMESİNİN AMACI NEDİR?

Madde gerekçesinde çok net bir tanımlama yapılmıştır. Buna göre düzenlemenin amacı, pasif nitelikli gelirlerini yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğini gidermektir.

Yani özetle mükelleflere “vergi düşük ülkelerde pasif gelirini bırakma, bu tutarları dağıt, herhangi bir mahsup, iade veya istisna hakkın var ise bu haklarından ancak dağıtım yaparsan yararlanırsın, eğer dağıtmaz da karını bu iştiraklerde bırakırsan bunların üzerinden Türkiye’de vergi ödersin” denmektedir. Bu boyutu ile düzenleme yadırganacak cinsten değildir, zira pek çok ülkede pasif nitelikli geliri vergi beyanına dahil etmeye yönelik benzer düzenlemeler bulunmaktadır.

III. KYK VERGİLEMESİ NASIL OLUR?

Kanun ve 1 Seri No’lu KVK Genel Tebliği hükümlerine göre KYK niteliğindeki kurumun ilgili ülke mevzuatına göre belirlenen vergi öncesi kurum kazancıdır. Buna göre Türkiye’de kurulu şirket KYK niteliğindeki iştirakinin finansallarına göre, ilgili dönemin istisnalar düşülmeden önceki kar rakamını iştirakin hesap döneminin son günü için açıklanan Merkez Bankası kuru ile çarpar ve bulduğu tutarı Türkiye’deki kurum kazancına, KYK’nin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibariyle matraha (geçici vergi dönemleri itibariyle de geçici vergi matrahlarına) ilave edip vergisini öder. Eğer KYK niteliğindeki iştirak daha sonra KYK kazancı olarak vergilenmiş kar paylarını fiilen dağıtırsa Türkiye’de vergilendirilmiş bulunan kar payları ayrıca vergilenmez.

IV. KYK VERGİLEMESİNDEN KAÇIŞ YOK MU?

Buraya kadar anlattığımız düzenlemeler “keşke hayat bu kadar kolay olsa” derirtecek cinsten. Oysa ki uygulama ile ilgili bazı önemli belirsizlikler söz konusu.

Öncelikle belirtmemiz gerekir ki, hiçbir şirketin dönem karı ilgili hesap döneminin son gününde kesinleşmez. Zira karın kesinleşmesi ve ortaklar tarafından elde edilebilir kar payı haline dönüşmesi için tamamlanması gereken bazı prosedürler bulunmaktadır. En basitinden, muhasebe ve raporlama süreçlerinin tamamlanması,

şirket faaliyetlerinin sonucunu ifade eden finansal tabloların şirket ortaklarına sunulması, yönetimin ibra edilmesi ve dağıtılabilecek kar tutarının kesinleşmesi gerekmektedir. Şirketlerin ilgili bilanço döneminin son gününde kar rakamını kesinleştirmesi ve fiilen dağıtması hayatın olağan akışına aykırıdır. Aksi bir yorum, makul bir zaman içerisinde fiilen kar dağıtımı yapılsa dahi, ilgili yılın son geçici vergi dönemi itibarıyla KYK vergilemesini kaçınılmaz kılacaktır. Dolayısıyla eğer amaç pasif nitelikli karın Türkiye'ye gelmesi ise en azından KYK'nın kendi karını tespit etmesi ve dağıtım kararı alması için, KYK hesaplarının kapandığı ayı içeren hesap dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verilme tarihine kadar mükelleflere izin verilmesi gerekir.

V. ORTADA BİR ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI (ÇVÖA) VAR İSE VE KAR PAYLARI VERGİDEN İSTİSNA TUTULMUŞSA NE OLUR?

Tebliğ bu konuyu “*kar payının Türkiye'ye getirildiği dönemde daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri çerçevesinde vergilendirilen kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinden, dağıtılan kar payına isabet eden kısım iade edilebilecektir*” ifadesi ile açıklamaktadır. Yani özetle mükelleflere “önce vergi öde, fiilen dağıtım yapılırsa ve ortada istisna getiren bir ÇVÖA var ise iade için başvur.” denmektedir.

Oysa düzenlemenin amacı ile konuyu bir arada değerlendirince akla “Zaten Türkiye'ye dağıtıldığı durumda vergilenmeyecek bir kar neden Türkiye'de vergi ödememek için yurtdışında tutulsun?” sorusu geliyor.

Diğer taraftan hem madde gerekçesinde hem de 1 Seri No'lu Tebliğ'in ilgili bölümündeki düzenleme ile KYK karlarının fiilen dağıtılmasına bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edileceği özellikle belirtilmiş durumda.

Uluslararası hukuk metinlerinin hiyerarşisi ile ilgili bir tartışma yapmak niyetinde değiliz, zira uluslararası anlaşmaların bu hiyerarşide en

üst noktada olduğu herkesin malumu. Dolayısıyla herhangi bir gelir unsuru vergileme uygulamaları açısından dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecek ise, bu kar dağıtımının vergilemesinde ilk referans, ilgili ülkeler arasında imzalanan ÇVÖA değil midir? Ve bu anlaşmada temettü gelirleri için istisna mekanizması var ise ilk etapta değerlendirilecek düzenleme bu istisna hükmü değil midir?

SONUÇ

KYK vergilemesi üzerindeki belirsizliklerin giderilmesi için;

- Mükelleflere dağıtılabılır karın tespiti ve dağıtımını için makul bir süre tanınması ve
- Eğer ortada temettü gelirlerine istisna imkanı getiren bir ÇVÖA var ise, Türkiye'de KYK vergilemesi yapılmayacağına ilişkin bir düzenleme getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

TTK 376'DA NE DEĞİŞTİ?

Av. Begüm SOLAK EKLER

Kıdemli Avukat

Ezgi ER

Stj. Avukat

ÖZET

Dergimizin daha önceki sayılarında anonim ve limited şirketlerdeki sermaye kaybı ve borca batıklık durumunda alınması gereken önlemleri düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK” veya “Kanun”) 376. maddesi ve söz konusu maddenin yöneticilere yüklediği önemli sorumluluklardan bahsetmiştik. Bu sayımızda da bu maddenin uygulanmasına dair usul ve esaslara ilişkin açıklama ve değişiklik getiren ve 15 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” (“Tebliğ”)'in ne tür açıklama ve değişiklikler getirdiğinden bahsedeceğiz. Tebliğ’de son dönemde birçok şirketi etkileyebilecek kur dalgalanmalarıyla ilgili çözüm sunan geçici bir maddeye de yer verilmiş olup bu düzenleme de ayrıca incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Kaybı, Şirket Zararı, Teknik İflas, Borca Batıklık, Sermaye Artırımı-Azaltımı, Sermayenin Tamamlanması, Bilanço Hesaplanması, Tebliğ, Kambiyo Zararları, Kur Farkları.

GİRİŞ

TTK'nın 376. maddesindeki düzenleme ile yasa koyucu; anonim şirketlerin borçlarından sadece kendi malvarlıkları ile sorumlu olmaları durumundan ötürü zarara uğrama ihtimali olan anonim şirket pay sahiplerini, şirket alacaklılarını ve genel ekonomik menfaatleri korumak istemiştir¹. Sermaye kaybı yaşayan ve borca batık şirketlerin alması gereken önlemleri düzenleyen söz konusu maddeyle ilgili çıkan bu yeni Tebliğ ile birlikte ise, maddenin uygulanmasına yönelik bazı belirsizlikler ve soru işaretleri giderilmek istenmiş ve sermaye kaybı yaşayan ya da borca batık şirketler için avantajlı olabilecek çeşitli uygulamalara da yer verilmiştir.

I. SERMAYE KAYBI VE BORCA BATIKLIK (TEKNİK İFLAS) KAVRAMLARI

Şirketin finansal durumunun bozulması halinde zararların sermayeyi farklı oranlarda karşılıksız bırakması sermaye kaybı veya borca batıklık haline sebep olur. Sermaye kaybı ve borca batıklık kavramları şirketin mali durumunun bozulması kapsamındaki çeşitli derecelerin belirtilmesinde kullanılır. Kanun'un 376. maddesine göre tedbir alınması bakımından alt sınır, esas sermayenin yarısının karşılıksız kalması üst sınır ise aynı maddenin borca batıklık halidir². Kanun'a göre esas sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının yarısı veya üçte ikisi karşılıksız kaldığında sermaye kaybı durumu oluşur ve belirtilen önlemler alınır. Borca batıklık ise bir şirketin aktiflerinin toplam değerinin pasiflerinin toplam değerinden düşük olması kısaca şirketin borçlarını karşılamaya yetecek durumda olmamasıdır³. Diğer kısımlarda bu hallerde alınması gereken önlemleri yeni Tebliğ ışığında inceleyeceğiz.

¹ Murat Kaderoğlu, *Anonim Şirketlerin İnfisalı (Dağılması)*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.149

² a.g.e. Kaderoğlu, s.150

³ Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.287

II.SERMAYE VE KANUNİ YEDEK AKÇELER TOPLAMININ YARISININ KAYBI VE SONUÇLARI

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kalması halinde Yönetim organının şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla alabileceği önlemler, ilgili Kanun maddesinin gerekçesinde “sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi vs.” şeklinde sıralanmıştır. Bu örneklere yeni Tebliğ’de “sermaye tamamlanması” önlemi de eklenmiştir. Birazdan değinilecek olan “sermayenin tamamlanması” normalde Kanun’da sermayenin üçte birinin kaybı halinde yer alan en önemli iki önlemden biri arasında yer almakla birlikte uygulamada sermayenin tamamlanması işlemleri sermayenin yarısının kaybı halinde zaten yapılabilmekteydi. Tebliğ ile birlikte sermayenin yarısının kaybı halinde bu önlemin haydi haydi uygulanabileceği açıklık kazanmıştır.

III. SERMAYE VE KANUNİ YEDEK AKÇELER TOPLAMININ ÜÇTE İKİSİNİN KAYBI VE SONUÇLARI

İlgili Kanun maddesine göre; şirketin son yıllık bilanço verilerine bakıldığında, sermaye ile kanuni yedek akçelerin toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı hallerde genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinilerek sermaye azaltımı yapılmasına ya da sermayenin tamamlanmasına karar vermelidir. Tebliğ ise işbu seçeneklere sermaye artırımı yapma seçeneğini ayrı bir başlık olarak eklemiştir. Bu kapsamda Tebliğ uyarınca alınabilecek aksiyonlar şu şekildedir:

- Sermayenin üçte biri ile yetinilerek (zararlar oranında) sermaye azaltımı yapılması
- Sermayenin Tamamlanması
- Sermayenin Artırılması

Aşağıda bu işlemler siz okuyucularımız için kısaca değerlendirilmiştir.

1. Sermayenin üçte biri ile yetinerek (zararlar oranında) sermaye azaltımı yapılması

Gerek Kanun gerekse Tebliğ’in öngördüğü ilk seçenek olan “Sermayenin Zararlar Oranında Azaltılması”, eşit işlem ilkesine uygun olarak esas sözleşmede değişiklik yapılarak payların itibari değerinin sermayenin mevcutlar seviyesine indirilmesi işlemidir⁴. Diğer bir ifadeyle sermayenin zararlar miktarınca azaltılarak zararların bilanço dışına atılması (bir nevi bilanço makyajlaması) ve sermayenin gerçek halinin yansıtılması söz konusu olmaktadır. Bu noktada Tebliğ ile Kanun arasında herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

2. Sermayenin Tamamlanması

Gerek Kanun gerekse Tebliğ’de ikinci seçenek olan “Sermayenin Tamamlanması”, ilgili madde gerekçesi⁵ uyarınca üç şekilde olabilmekteydi. Bunlar:

- i. Sermayenin azaltılması ile birlikte eş zamanlı sermaye artırımının yapılması (“eş zamanlı azaltım artırım”),
- ii. Sermayenin ortaklar tarafından bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da
- iii. Bazı alacaklıların alacaklarını silmesidir.

Hemen bu noktada devreye girmeliyiz ki, gerekçede ilk işlem olan eş zamanlı azaltım artırım yapılması bir tamamlama türü olarak tanımlanmışken Tebliğ’de “Sermaye artırımı” başlığı altında düzenlenmiştir. Böyle bir revizyonun yerinde olduğunu, bu işlemin özü itibariyle sermaye artırımının bir parçası olduğunu belirtmek isteriz. (bu işlemin detayına aşağıda değinilecektir)

⁴ a.g.e. Kaderoğlu, s.161

⁵ “Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce (Tasarı m. 421 (1), b.1) veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir.”

İkinci olarak madde gerekçesi uyarınca üçüncü işlem olan “alacakların silinmesi”, diğer bir ifadeyle sermaye açığını kapatmaya yetecek miktarda alacaklıların alacaklarından vazgeçmesi seçeneği Tebliğ’de yer almamaktadır. Bunun altında yatan sebeplerden birinin alacaklıların alacaklarını silme ihtimalinin (uygulamada da) hiçe yakın olması, (kaldı ki alacaklılardan böyle bir istekte bulunmanın alacaklılar arasında haksızlık yaratması), ve de böyle bir işlemin olumsuz vergisel sonuçlarının olmasından kaynaklandığı varsayımında bulunuyoruz.

Sermayenin tamamlanması işlemine değinirsek, burada Kanun ve gerekçesi ile Tebliğ arasında önemli bir fark bulunmadığını ancak işlemin detaylarına çok kapsamlı bir şekilde yer verildiğini tespit ettiğimizi değinmekle yetineceğiz. Nitekim zamanında Vergi İdaresi tarafından çok ciddi şekilde eleştirilen ve sayısız tarhiyatlara konu yapılan sermaye tamamlama işlemi başlı başına ayrı bir makalenin konusunu teşkil edeceğinden bu işlemin detayları ve hangi hallerde (vergi riski olmadan) uygulanabileceğine işbu yazımızda yer verilmeyecektir. Ancak şu kadarını diyebiliriz ki sermaye tamamlama (fonu) uygulamasının bugün dahi detaylı bir şekilde ele alınmasının, kendisinin günümüz ekonomik koşullarında uygulanmasının şirketler açısından ne derece gerekli olduğunu tekrar pekiştirmiştir. Hal böyle iken işbu Tebliğ’in Vergi İdaresi’nin artık bu işlemi “eleştiri konusu” yapmaması ve “sermaye tamamlama fonu”na yeşil ışık yakması gerektiği mesajını içerdiği kanaatindeyiz.

3. Sermayenin Artırılması

Yukarıda belirtildiği üzere Kanun ve gerekçesi uyarınca “sermaye artırımı” sermayenin yarısının kaybı halinde alınabilecek bir tedbirken, sermayenin üçte ikisinin kaybı halinde ayrı bir tedbir değildir. Tebliğ’de ise sermayenin artırımı iki farklı türde gerçekleştirilebilecek şekilde ayrı bir tedbir olarak düzenlenmiştir.

Bunlardan ilki, “eş zamanlı azaltım artırım işlemi”dir. Kanun ve gerekçesi uyarınca bu işlemin yapılabilmesinin ön koşulu azaltılan sermaye kadar veya ondan daha fazla miktarda

sermaye artırımı yapılmasıdır. Yani sermayenin azaltılması akabinde yapılacak artırım işleminde artırılacak miktar en az azaltılan miktar kadar olmalıdır. Nitekim bugüne kadarki uygulamada da ticaret sicilleri artırılan miktarın en az azaltılan miktar kadar olup olmadığını kontrol etmekteydi ve bu durum sermaye bulma konusunda ortaklar açısından ciddi bir problemdi. Ancak Tebliğ burada oldukça önemli bir değişiklik getirmiş ve sermayenin (zarar oranında) azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak artırılacak sermayenin istenilen tutarda olmasını mümkün kılmıştır. Kısaca artık azaltılan sermaye kadar artırım yapma zorunluluğu kalkmıştır. Tebliğ ile getirilen diğer bir önemli yenilik ise, artırılan işbu sermayenin dörtte birinin ödenmesinin (tabii kalanın 2 sene içinde ödenmesi şartıyla) yeterli bulunmasıdır. Nitekim önceki uygulamada azaltım ile eş zamanlı yapılan artırım işlemlerinde artırım tutarının tamamının ödenmesi şartı aranıyordu ve bu durum da ortaklar açısından önemli bir yük teşkil ediyordu.

Tebliğ uyarınca sermaye artırımı yapmanın ikinci türü herhangi bir azaltım yapmaksızın doğrudan artırıma gidilmesi olarak düzenlenmiştir. Burada da belirtmek isteriz ki uygulamada sermayenin üçte ikisinin kaybı halinde doğrudan sermaye artırımı yapılması işlemi, artırım sonucunda teknik iflas durumunun bertaraf edilmesi şartıyla zaten kabul edilmekteydi. Lakin doğrudan artırım durumunda konması gereken sermaye miktarı, tamamlamaya nazaran konması gereken sermaye miktarından çok daha fazla olması gerektiği sebebiyle gerek biz danışmanlar gerek ise ortaklar tarafından çok tercih edilmemekteydi. Öte yandan bu şekilde yapılacak sermaye artırımında sermayenin en az yarısını karşılayacak tutarın tescilden önce ödenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu yeni düzenleme şirketler için yeni bir olanak getirmiş olsa da uygulamada (azaltım yapılmadan artırıma gidilmesinin) çok tercih edilmeyeceği kanaatindeyiz.

IV. SERMAYE VE KANUNİ YEDEK AKÇELER TOPLAMININ TAMAMININ KARŞILIKSIZ KALMASI

Borca batıklık konusunda Tebliğ ile Kanun’da paralel açıklamalar bulunmakta olup Tebliğ,

Kanun gerekçesinde yer alan tedbir ve işlemleri tekrar etmekle yetinmiştir. Ancak Tebliğ’de Kanun maddesinden farklı olarak “alacaklıların alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasının yazılı olarak kabul etmesi” adımına yer verilmemiştir. Bunun altında yatan sebebin yukarıda “alacakların silinmesi”nde olduğu gibi, alacaklıların alacaklarını sonraki sıraya konmasını kabul etmesi ihtimalinin (uygulamada da) hiçe yakın olmasından kaynaklandığı varsayımında bulunuyoruz. Kaldı ki, artık konkordato kurumu bu işleve daha çok hizmet ediyor olacaktır.

V. DİKKATE ALINACAK FİNANSAL TABLOLAR

Kanun maddesinde hesaplama yapılırken hangi finansalların dikkate alınması gerektiği belirtilmemekle birlikte uygulamada ağırlıklı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’na göre tutulan finansallar dikkate alınmaktaydı. Diğer taraftan denetime tabi olan ve Türk Muhasebe Standartları (“TMS”)-Türkiye Finansal Raporlama Standartları (“TFRS”) uyarınca defterlerini tutan şirketler ise, bu finansalları genel kurula sunup onaylattığı için hesaplama yapılırken bu verileri dikkate alabilmekteydi. Yine de şirketler açısından hangi finansalların dikkate alınması gerektiği sorusu oldukça yaygındı. Tebliğ ile bu soru işaretleri kaldırılarak, VUK standartları dışında TMS-TFRS tablolarının da ihtiyari olarak kullanılabilmesi açıklığa kavuşturulmuş oldu. Bu kapsamda hangi finansallar daha olumlu bir tablo sergiler ise o finansallar dikkate alınabilecektir.

VI. SERMAYENİN KAYBI VEYA BORCA BATIK OLMA DURUMLARINDA BİRLEŞMEYE KATILMA

Tebliğ’de bu başlık altında yapılan açıklamalar, aslında Kanun’un 139. maddesi ve gerekçesinde yer alan düzenlemelere ilişkindir. Şöyle ki 139. madde ve gerekçesi esasa ilişkin iken, Tebliğ tarafların yeterli özvarlığa sahip bulunup bulunmadığına dair hesaplamanın yapıldığı ve gösterildiği bir yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporunun gerekliliği yönünde usule ilişkin bir açıklık getirmiştir.

VII. KUR FARKLARINA İLİŞKİN GEÇİCİ MADDE

Tebliğ’in “en önemli” denilecek nitelikteki düzenlemesi geçici maddede olup bu madde uyarınca 1/1/2023 tarihine kadar, Kanun’un 376. maddesi kapsamında sermaye kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkin yapılan hesaplamalarda, henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararları dikkate alınmayabilecektir. Daha netleştirmek gerekirse, şirketler teknik iflas hesaplaması yaparken, dönem zararını olduğu gibi almayacak, bu zararın tespit edildiği gelir tablosunda yer alan “kambiyo zararları” kaleminde “ifa edilmemiş borçlar” dan doğan zararları özel olarak ayırıştırarak dönem zararını tekrar hesaplayacaklardır. Böylece, ifa edilmeyen yabancı para cinsi borçlar sebebiyle (gerçekte katlanılmayan) zarar miktarı azalacak ve de teknik iflase girme ihtimali daha da düşecektir. Pek tabii bu hesaplama (yeni dönem zararı) sadece şirketin teknik iflasta olup olmadığının tespiti için yapılan göstermelik bir hesaplama olup şirketin olağan finansallarına hiçbir etkide bulunmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere bu düzenleme ticaret hukukunda çok uzun zamandır uygulaması olan “sermaye kaybı/borca batıklık” kurumunu önemli ölçüde etkileyecektir. Bu düzenlemenin getirilmesinin altında yatan en önemli sebep de pek tabii günümüzde yaşanan kur dalgalanmaları sonucu şirketlerin katlanmakta oldukları kambiyo zararlarıdır. Tebliğ’de özellikle “ifa edilmemiş” yabancı para borçlarına değinilmesi de bu açıdan oldukça yerinde olmuştur. Konuyu çok basit ve yüzeysel bir örnekle açıklarsak, Euro 5 TL iken 1 Milyon Euro tutarında kredi almış bir şirket bu krediyi ilk olarak 5 Milyon TL olarak değerlerken, 2018 sonunda henüz vadesi gelmemiş olan (ödeme yapmadığı) bu krediyi örneğin 8 Milyon Euro olarak değerlemesi halinde katlanacağı kambiyo zararı 3 Milyon Euro olacaktır. Diğer bir ifadeyle şirket henüz fiilen katlanmadığı 3 Milyon Euro zararı bilançosunda göstermek zorundadır. Oysaki bu şirket 2019’da vadesi gelen krediyi belki kur 6 TL iken kapatacak ve fiilen katlandığı zarar 1 Milyon Euro olacaktır. Dolayısıyla bir önceki dönem zararı 2 Milyon Euro fazla gözükeceği için

TTK kapsamında sorumluluklarını yerine getirmek pahasına konması gereken “para/sermaye” çok daha fazla olacaktır. Görüldüğü üzere, Tebliğ ile getirilen bu düzenleme güncel sorunlara çözüm olabilecek ve birçok şirketi gereğinden fazla sermaye/para koyma yükümlülüğünden kurtarabilecektir.

Öte yandan belirtmek isteriz ki bu düzenleme bahsedildiği şekilde çözümler sunmasına karşın bir takım soru işaretlerini cevapsız bırakmıştır. Bunların en başında kur farkı zararlarının hangi dönem itibariyle dikkate alınmayacağı gelmektedir. Örneğin 2018 döneminde sermaye artırımı veya birleşme yapmak isteyen ve 2017’de de kambiyo zararları olan bir şirket, 2017’de katlandığı kambiyo zararlarını dikkate almayabilecek midir? Tebliğ 2018 döneminde yayınlandığı ve ciddi miktarlardaki kur dalgalanmaları zaten bu dönemde yaşandığı için dikkate alınmayacak zararlar sadece 2018 dönemine mi ait olacaktır? Bizim görüşümüz, 2017 yılsonu bilançosunda yer alan ve hala (2018’de) ifa edilmemiş olan bir yabancı para cinsi borca tekabül eden kambiyo zararının 2017 dönem zararından da düşülmesi yönündedir. Önemle altını çizmek isteriz ki, bu konuda Bakanlığın bir duyuru ile bu konuyu kamuya açıklaması çok daha yerinde olacaktır.

SONUÇ

Uzun zamandır şirketlerin ve yöneticilerinin gündemini işgal eden sermaye kaybı/borca batıklık kurumu hakkındaki bu Tebliğ’in getirdiği düzenlemeler birtakım eksiklikler ve Kanun ile arasında farklılıklar barındırsa da uygulamada gerek Ticaret Sicil Müdürlükleri gerekse şirketler açısından bu Tebliğ’in büyük kolaylık sağlayacağı, usul farklılıklarını/tutarsızlıklarını bertaraf edeceği ve de katlanılacak finansal yükü hafifleteceği kanaatindeyiz. Öte yandan temennimiz tabii ki şirketlerin mali krizlerin yaşanması muhtemel olan bu ve önümüzdeki dönemleri, en az sermaye kaybı ile atlatalmaları, bu düzenlemelere ihtiyaç duymamaları yönünde olacaktır.

32 SAYILI KARARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER SONRASI, DÖVİZLİ SÖZLEŞMELERİN DURUMU

Av. Gözde SARUHAN BERK
Kıdemli Avukat

ÖZET

13.09.2018 tarih ve 30534 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (Karar Sayısı: 85)” ile döviz cinsinden ve/veya dövize endeksli olarak sözleşme bedeli ve/veya sözleşmeden kaynaklı diğer ödeme yükümlülükleri belirlenen sözleşmelere ilişkin olarak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar (“32 sayılı Karar”)’da yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu düzenleme ile ilgili çeşitli hususlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 06.10.2018 tarih ve 30557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2018-32/51)” ile belirlenmiş olup; 85 sayılı Karar ile getirilen yeni düzenlemeler Karar’ın yayım tarihi olan 13.09.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Anahtar Kelimeler: 32 Sayılı Karar, Dövizli Sözleşmeler, Döviz Endeksli Sözleşmeler, Avukat, Arabulucu, Uyarlama Davası, Tacir.

I. DÜZENLEME KİMLERİ KAPSIYOR?

85 sayılı Karar ile 32 sayılı Karar’ın “Döviz” başlıklı 4. maddesine eklenen yeni bent ile Türkiye’de yerleşik kişilerin bazı sözleşme türlerinde geçerli olmak üzere, sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden / dövize endeksli olarak belirlemeleri yasaklanmıştır.

85 sayılı Karar’da yer alan düzenleme aşağıdaki şekildedir:

“g) Türkiye’de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dâhil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.”

Görülebileceği üzere, 85 sayılı Karar ile “Türkiye’de yerleşik kişiler” açısından birtakım yükümlülükler öngörülmüştür. Peki bu kavram neyi ifade etmektedir?

32 sayılı Karar’ın “Tanımlar” başlıklı 2. maddesinde söz konusu kavramın, yurtdışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişileri ifade ettiği belirtilmiştir.

Bu tanımda yer alan “gerçek kişi” ifadesinden 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 8. maddesinden yola çıkarak, insanların anlaşılması gerektiği açıktır.

Tüzel kişi kavramını ise, yine aynı Kanun’un “Tüzel kişilik” başlıklı 47. maddesinden yola çıkarak, başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları olarak kabul edebiliriz.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nda ise tüzel kişiler daha ayrıntılı olarak düzenlenmiş

olup; söz konusu düzenlemeler uyarınca¹, ticaret şirketleri -kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler- ve dernek, vakıf gibi kurumları kapsamaktadır.

Bu kapsamda, sözleşme taraflarından birisinin yurtdışında yerleşik olması halinde, 85 sayılı Karar kapsamındaki değişiklikler bu taraflar arasındaki sözleşmelere uygulanmayacaktır.

Öte yandan, konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı Tebliğ'in 20. fıkrasında² yer alan düzenlemede, Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından yurt dışında kurulan bazı yapılanmaların da "Türkiye'de yerleşik" sayılacağı belirtilmiştir.

Anılan düzenleme uyarınca, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışındaki;

- şube,
 - temsilcilik,
 - ofis,
 - irtibat bürosu,
 - işlettiği veya yönettiği fonlar,
 - yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler,
 - doğrudan ya da dolaylı olarak sahipliklerinde bulunan şirketler
- Türkiye'de yerleşik olarak değerlendirilecektir.

³ II - Tüzel kişiler

MADDE 16- (1) Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.

(2) Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar.

A) Türleri

MADDE 124- (1) Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.

(2) Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.

2. Tüzel kişiler

a) Kollektif ve komandit şirketler

MADDE 42- (1) Kollektif şirketin ticaret unvanı, bütün ortakların veya ortaklardan en az birinin adı ve soyadıyla şirketi ve türünü gösterecek bir ibareyi içerir.

(2) Adi veya sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ticaret unvanı, komandite ortaklardan en az birinin adı ve soyadıyla şirketi ve türünü gösterecek bir ibareyi içerir. Bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların adları ve soyadları veya ticaret unvanları bulunamaz.

b) Anonim, limited ve kooperatif şirketler

MADDE 43- (1) Anonim, limited ve kooperatif şirketler, işletme konusu gösterilmek ve 46 ncı madde hükmü saklı kalmak şartıyla, ticaret unvanlarını serbestçe seçebilirler.

(2) Ticaret unvanlarında, "anonim şirket", "limited şirket" ve "kooperatif" kelimelerinin bulunması şarttır. Bu şirketlerin ticaret unvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibareler, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılamaz.

c) Tacir sayılan diğer tüzel kişiler ve donatma iştiraki

MADDE 44- (1) Ticari işletmeye sahip olan dernek, vakıf ve diğer tüzel kişilerin ticaret unvanları, adlarıdır.

² (2) Donatma iştirakinin ticaret unvanı, ortak donatanlardan en az birinin adı ve soyadını veya deniz ticaretinde kullanılan geminin adını içerir. Soyadları ve gemi adı kısaltılamaz. Ticaret unvanında ayrıca donatma iştirakini gösterecek bir ibare de bulunur.

"(20) Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışındaki; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, işlettiği veya yönettiği fonlar, yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile doğrudan ya da dolaylı olarak sahipliklerinde bulunan şirketler Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye'de yerleşik olarak değerlendirilir."

II.DÜZENLEMEHANGİSÖZLEŞMELERİ KAPSIYOR?

85 sayılı Karar uyarınca -Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen haller dışındaki- aşağıda sayılan sözleşmelerin Türkiye'de yerleşik kişiler arasında yapılması durumunda sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden ve/veya dövize endeksli olarak belirlenmesi mümkün değildir.

85 sayılı Karar kapsamında Türk Lirası cinsinden düzenleme altına alınacak sözleşme türleri aşağıdaki şekildedir:

- menkul ve gayrimenkul alım satımına ilişkin sözleşmeler,
- taşıt ve finansal kiralama³ dâhil her türlü

menkul ve gayrimenkul kiralamasına ilişkin sözleşmeler,

- leasing sözleşmeleri,
- iş sözleşmeleri⁴,
- hizmet sözleşmeleri⁵,
- eser sözleşmeleri⁶.

Ancak, 85 sayılı Karar'da da açıkça belirtildiği üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bazı sözleşme türleri için istisna oluşturmakla yetkilidir. Bu kapsamda, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğ ile bazı sözleşme türleri için çeşitli istisnalar öngörülmüştür.

Bu kapsamda, Türk Lirası cinsinden düzenlenmesi zorunlu olan ve bunun istisnaları, sözleşme türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

³ Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu

Finansal kiralama sözleşmesi

MADDE 18 –(1) Finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.

⁴ İş Kanunu

Tanım ve şekil

MADDE 8 - İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir.

Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur. Bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.

Yazılı sözleşme yapılmayan hallerde işveren işçiye en geç iki ay içinde genel ve özel çalışma koşullarını, günlük ya da haftalık çalışma süresini, temel ücreti ve varsa ücret eklerini, ücret ödeme dönemini, süresi belirli ise sözleşmenin süresini, fesih halinde tarafların uymak zorunda oldukları hükümleri gösteren yazılı bir belge vermekle yükümlüdür. Süresi bir ayı geçmeyen belirli süreli iş sözleşmelerinde bu fıkra hükmü uygulanmaz. İş sözleşmesi iki aylık süre dolmadan sona ermiş ise, bu bilgilerin en geç sona erme tarihinde işçiye yazılı olarak verilmesi zorunludur.

⁵ Türk Borçlar Kanunu

BİRİNCİ AYIRIM

Genel Hizmet Sözleşmesi

A. Tanımı

MADDE 393- Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

İşçinin işverene bir hizmeti kısmi süreli olarak düzenli biçimde yerine getirmeyi üstlendiği sözleşmeler de hizmet sözleşmesidir

Genel hizmet sözleşmesine ilişkin hükümler, kıyas yoluyla çıkarılmaya elverişli sözleşmesine de uygulanır; özel kanun hükümleri saklıdır.

⁶ Türk Borçlar Kanunu

A. Tanımı

MADDE 470- Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

SÖZLEŞME TÜRLERİ	SÖZLEŞME BEDELİ / SÖZLEŞMEDEN KAYNAKLI DİĞER ÖDEME YÜKÜMLÜLÜKLERİ
Konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış/kiralama sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.
Yurt dışında ifa edilecekler dışında kalan, iş sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.
Aşağıda belirtilenler dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmeleri İSTİSNALAR: a) Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri, b) İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri, c) Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri, ç) Türkiye’de yerleşik kişilerin, kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye’de başlayıp yurt dışında sonlanan ve yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan elektronik haberleşme ile ilgili hizmet sözleşmeleri.	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.
16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan gemilerin inşası, tamiri ve bakımı dışında kalan eser sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz.
İş makineleri dâhil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri dışında kalan menkul satış ve kiralama sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 17 ve 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri	Döviz cinsinden kararlaştırılabilir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama dışında kalan sözleşmeler	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya dövize endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası andlaşmaların ifası kapsamında olmak kaydıyla; yüklenicilerin üçüncü taraflarla akdedeceği gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri dışında kalan sözleşmeler	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Hazine ve Maliye Bakanlığının 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirdiği işlemlerle ilgili olarak bankaların taraf olduğu sözleşmeler	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının (yabancı sermaye piyasası araçları ve depo sertifikaları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere) döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülükler	Döviz cinsinden kararlaştırılabilir.
Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmeleri	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.
Türkiye’de yerleşik yolcu, yük veya posta taşıma faaliyetinde bulunan ticari havayolu işletmeleri; hava taşıma araçlarına, motorlarına ve bunların aksam ve parçalarına yönelik teknik bakım hizmeti veren şirketler; sivil havacılık mevzuatı kapsamında havalimanlarında yer hizmetleri yapmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel hukuk tüzel kişiliği statüsündeki kuruluşlar ile söz konusu kuruluşların kurdukları işletme ve şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların Türkiye’de yerleşik kişilerle yapacakları gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeler	Döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilir.

İlaveten, Tebliğ'in 22. fıkrası uyarınca, 32 sayılı Karar'ın Geçici 8. maddesinin yürürlüğe girdiği 13.09.2018 tarihinden önce akdedilen "iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri", Geçici maddede yer alan düzenlemeden istisna edilmiştir. Bir başka anlatımla, söz konusu sözleşmelere ilişkin bedeller döviz cinsinden belirlenmiş ise bu bedellerin Türk Lirası cinsinden yeniden belirlenmesi gerekmeyecektir.

III. SÖZLEŞME BEDELİ/ DİĞER ÖDEME YÜKÜMLÜLÜKLERİ NASIL YENİDEN BELİRLENECEK?

85 sayılı Karar'da yer alan düzenleme uyarınca, Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin Karar'da sayılı sözleşme türleri ile sınırlı olmak üzere, döviz cinsinden ve/veya dövize endeksli olarak sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri belirlemiş olmaları halinde, söz konusu bedelleri 13.10.2018 tarihine kadar Türk Lirasına çevirmeleri gerekmektedir.

Sözleşme bedelinin Türk Lirasına çevrilmesinin hangi tarihteki kur ile yapılacağı ise 85 sayılı Karar'da düzenlenmemiş; işin esasları 06.10.2018 tarihinde yayımlanan Tebliğ ile ele alınmıştır.

Bu kapsamda, sözleşme tarafları tarafından mutabakata varılması halinde, tarafların ortak iradeleri uyarınca belirlenen Türk Lirası cinsinden değerler geçerli olacaktır.

Ancak, tarafların mutabakata varamaması halinde; sözleşmelerde yer alan döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen bedeller, söz konusu bedellerin 02.01.2018 tarihinde belirlenen gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası efektif satış kuru kullanılarak hesaplanan Türk parası cinsinden karşılığının 02.01.2018 tarihinden bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması suretiyle belirlenecektir.

Öte yandan, 32 sayılı Karar'ın Geçici 8. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce imzalanan konut ve çatılı iş yeri kira sözleşmelerinde ise, döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen bedeller, yukarıda yer alan düzenleme uyarınca iki yıllık süre için Türk parası olarak belirlenecektir⁷.

Tebliğ'in 24. fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu, tahsili yapılmış veya gecikmiş alacaklar için uygulanmayacaktır.

IV. SÖZLEŞME BEDELLERİ HANGİ TARİHE KADAR YENİDEN BELİRLENMELİDİR?

85 sayılı Karar'ın 2. maddesi ile 32 sayılı Karar'a eklenen geçici 8. madde uyarınca, düzenlemenin yürürlüğe girdiği 13.09.2018 tarihinden itibaren 30 gün içinde, yukarıda sayılı nitelikteki olan ve daha önce yapılmış olan yürürlükteki sözleşmelerdeki döviz cinsinden kararlaştırılmış bulunan bedellerin TL'ye çevrilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mevcut sözleşmelerde yer alan sözleşme bedellerinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin 13.10.2018 tarihine kadar Türk Lirasına çevirmek için taraflara anlaşmaları için süre verilmiştir.

85 sayılı Karar'da dikkat edilmesi gereken bir husus, geçici 8. madde olarak eklenen hükümde "döviz cinsinden kararlaştırılmış bulunan bedeller" ifadesi yer almakta iken; 32 sayılı Karar'a eklenen 4/g bendinde "sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmaz." ifadesi yer almaktadır.

Bu ifadeler kapsamında, dövize endeksli sözleşmeler bakımından bu yükümlülüğün geçerli olup olmayacağına da açıklığa kavuşturulması gereken bir husus olduğu unutulmamalıdır.

⁷ "(24)...Ancak, Türk parası olarak belirlemenin yapıldığı kira yılının sonundan itibaren bir yıl geçerli olmak üzere; anılan paragraf uyarınca Türk parası olarak belirlenen kira bedeli, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, belirleme tarihinden belirlemenin yapıldığı kira yılının sonuna kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenir. Bir sonraki kira yılı Türk parası cinsinden kira bedeli ise, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, önceki kira yılında geçerli olan kira bedelinin Türkiye İstatistik Kurumunun belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenir ve belirlenen Türk parası cinsinden kira bedeli bu fıkrafta belirtilen iki yıllık sürenin sonuna kadar geçerli olur..."

V. DAMGA VERGİSİ SORUNSALI

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (“DVK”)’nun 1. maddesinde, bu Kanun’a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, Kanun’daki kâğıt teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmünde görüldüğü gibi, damga vergisinin konusu olarak DVK’da “kâğıt” deyimini kullanılmakla birlikte damga vergisine tabi tutulan kâğıdın kendisi değil, ihtiva ettiği hukuki işlemdir. Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için öncelikle o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre Kanun’a ekli listedeki tabloda yazılı vergisi bulunur. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda sözleşme hükümlerine ve manaya bakılır⁸.

Damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kâğıtlarda yazılı belli para; maktu vergide kâğıtların mahiyetleri esastır.

Tebliğ çerçevesinde, tarafların sözleşme bedelini nasıl yeniden belirleyebileceklerini önceki bölümlerde bahsetmiştik. Buna göre,

- Tarafların -sadece- sözleşme bedeli/ bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri hakkında yeni bir sözleşme imzalayarak bedelleri Türk Lirası olarak belirlemeleri durumunda, tarafların anlaşmaya vardıkları tarih itibarıyla döviz kurunun Türk Lirası karşılığını aşan bir tutar ile Türk Lirasına uyarlanması halinde, DVK’nın 14/2. fıkrası gereğince sadece artan miktar sözleşmenin tabi olduğu nispette damga vergisine konu olacaktır.

Eğer taraflarca yeni belirlenen tutar, tarafların anlaşma tarihi itibarıyla ilgili döviz kurunun Türk Lirası karşılığı ile aynı veya daha az olması halinde damga vergisi söz konusu olmayacak ve ayrıca taraflar açısından iadeye konu olabilecek bir tutar söz konusu olamayacaktır.

- Tarafların mevcut sözleşmeleri yerine -tamamen- yeni bir sözleşme yapmaları ve Türk Lirası cinsinden bedel belirlemeleri durumunda DVK’nın 14/1. fıkrası gereğince damga vergisi nispi veya maktu şekilde hesaplanacaktır.

- Mevcut sözleşmelerinde yer alan bedelleri şerh/mutabakat/mektup/protokol vb. adlar altında yapılan ek sözleşmeler ile Türk Lirasına çevirmeleri halinde de söz konusu mektup ve şerhler de damga vergisine tabi olmalıdır.

- Tarafların anlaşamaması sonucu Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu uyarınca arabulucu yardımı ile anlaşma sonucunda bedellerin Türk Lirasına çevrilmesi halinde, söz konusu Kanun’un 18. maddesi uyarınca, anlaşma üzerinden maktu tutarda damga vergisi alınacaktır⁹.

⁸ “Belli Para” Tutarı İçermeyen Sözleşmeler İçin Damga Vergisi Uygulanabilirliği Sorunu, Yücel BAŞOĞLU, Ocak 2018 / Sayı: 301 (E-Yaklaşım)

⁹ “Tarafların anlaşması

MADDE 18 – (1) Arabuluculuk faaliyeti sonunda varılan anlaşmanın kapsamı taraflarca belirlenir; anlaşma belgesi düzenlenmesi hâlinde bu belge taraflar ve arabulucu tarafından imzalanır.

(2) Taraflar arabuluculuk faaliyeti sonunda bir anlaşmaya varırlarsa, bu anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilirler. Dava açılmadan önce arabuluculuğa başvurulmuşsa, anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, arabulucunun görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesinden talep edilebilir. Davanın görülmesi sırasında arabuluculuğa başvurulması durumunda ise anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi, davanın görüldüğü mahkemeden talep edilebilir. Bu şerhi içeren anlaşma, ilam niteliğinde belge sayılır.

(3) İcra edilebilirlik şerhinin verilmesi, çekişmesiz yargı işidir ve buna ilişkin inceleme üzerinden yapılır. Ancak arabuluculuğa elverişli olan aile hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda inceleme duruşmalı olarak yapılır. Bu incelemenin kapsamı anlaşmanın içeriğinin arabuluculuğa ve cebri icraya elverişli olup olmadığı hususlarıyla sınırlıdır. Anlaşma belgesine icra edilebilirlik şerhi verilmesi için mahkemeye yapılacak olan başvuru ile bunun üzerine verilecek kararlara karşı ilgili taraftan istinaf yoluna gidilmesi hâlinde, maktu harç alınır. Taraflar anlaşma belgesini icra edilebilirlik şerhi verdirmeden başka bir resmî işlemde kullanmak isterlerse, damga vergisi de maktu olarak alınır.

(4) Taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılır.

(5) Arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılması hâlinde, üzerinde anlaşılan hususlar hakkında taraflarca dava açılmaz.”

- Tarafların anlaşamaması sonucu Avukatlık Kanunu'nun 35/A maddesi uyarınca avukat yardımı ile anlaşma sonucunda bedellerin Türk Lirasına çevrilmesi durumunda ise avukatlar aracılığıyla hazırlanan uzlaşma tutanaklarının DVK'ya ekli (1) sayılı tablo gereğince "tahkimname ve sulhname" olarak değerlendirilmesi; belli parayı ihtiva edenlerin binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir¹⁰.

Konu ile ilgili Vergi İdaresi tarafından damga vergisi istisnasına ilişkin yeni bir düzenleme getirilmesi beklenmektedir.

VI. KARARA UYULMAMASININ YAPTIRIMI

85 sayılı Karar kapsamında getirilen düzenlemelere uyulmaması, bir başka deyişle döviz cinsinden ve/veya dövize endeksli olarak kararlaştırılan sözleşme bedeli ve/veya diğer ödeme yükümlülüklerinin 13.10.2018 tarihine kadar Türk Lirası cinsine çevrilmemesi durumunda, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un 3. maddesi¹¹ gereğince taraflar, Cumhurbaşkanının bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklere aykırı hareket eden durumuna düşeceğinden, idari para cezası ile karşı karşıya geleceklerdir.

Her ne kadar hem Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'da hem de 32 sayılı Karar'da idari para cezasının taraflardan birine mi yoksa her ikisine de mi uygulanacağı konusunda açık bir düzenleme olmasa da, Türk Lirası cinsine dönmeme fiilinin her iki taraf için de geçerli olduğu varsayımı ile tarafların herbirinin yükümlülüklerine uymadığı kabul edilmek suretiyle her iki tarafa da idari para cezası uygulanabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda, konunun ilerleyen dönemlerde getirilecek düzenlemeler ile açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

Aynı şekilde, vergi mükellefleri açısından bir başka önemli husus olan, sözleşmeden kaynaklı giderlerin gelir/kurumlar vergisi hesabından gider yazılıp yazılmaması hususu da tartışmaya açık bir konudur.

SONUÇ

Döviz cinsinden veya dövize endeksli sözleşmeler bakımından 13.09.2018 tarihinden itibaren yeni bir döneme girildiği kuşkusuzdur. Bu yeni dönemde bir yanda Türk Lirasının kıymetini koruma amacı yer almakta iken, diğer yanda ise 85 sayılı Karar ardından birçok soru ve/veya sorun ile yüzleşen kişiler bulunmaktadır.

85 sayılı Karar uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, Karar'da belirtilen sözleşme tiplerinden döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenmesine izin verilecek olanlarına (hallere) ilişkin bir düzenleme; 06.10.2018 tarihinde yayımlanan Tebliğ ile yapılmıştır.

Her ne kadar yayımlanan Tebliğ ile birçok sorunun cevabını bulduğu düşünülmekte ise de ticari yaşamın hızlı değişen kapsamı göz önüne alındığında, taraflar arasında yapılan sözleşmelerin niteliğinin önem kazandığı kuşkusuzdur. Bu yeni dönemde herhangi bir hukuki yaptırım ile karşılaşılması adına 85 sayılı Karar ve ilgili Tebliğ düzenlemesinin dikkatli bir şekilde incelenmesi önem arz etmektedir.

Kararın yayım tarihi ile yürürlük kazanması ve hatta 30 gün içerisinde mevcut sözleşmelerin revize edilmesi gerektiği de kişiler açısından önemli olup; aksi yöndeki yükümlülük ihlallerinin cezalandırılacağı da unutulmamalıdır.

¹⁰ http://www.guncelvegikitalari.com/Content/userfiles/new_files/DVK.MADDE-4.pdf (online erişim: 17.09.2018)

İstanbul Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü 07.09.2001 tarih ve B.07.4. DEF. 0.34. 12.2.10-7442/4874 sayılı özelgesi "...Bu nedenle, Avukatlık Kanununa göre düzenlenecek olan ve ilam hükmünde sayılan uzlaşma tutanaklarının 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun II/5 pozisyonu gereğince Tahkimname ve Sulhname olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, belli parayı ihtiva edenler binde 7,5 nispetinde belli parayı ve bir bedel ihtiva etmeyenlerinde 5.280.000.TL maktu olarak damga vergisine tabi tutulması icabetmektedir..."

¹¹ Madde 3 - Cumhurbaşkanının bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklerine aykırı hareket eden kişi, üçbin Türk Lirasından yirmibeşbin Türk Lirasına kadar idari para cezası ile cezalandırılır.

SON DÖNEMDEKİ KAMBIYO YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN REGÜLASYONLAR VE DIŞ TİCARET ÜZERİNE OLASI ETKİLERİ

Fatih UZUN

Ortak, Gümrük Müşaviri

ÖZET

Son dönemde gerek iç gerek ise dış konjonktürdeki gelişmeler sebebiyle gelişmekte olan ülke para birimleri olumsuz etkilenmiş ve döviz karşısında büyük oranlarda değer kayıplarına uğramıştır. Ülkemiz para biriminde bu çerçevede 2018 yılı başından bu yana AVRO ve Dolar karşısındaki değer kaybı neredeyse % 70'i aşmış ve böylesi bir tablo politika belirleyicilerini Türk Lirası ("TL")'nda olası daha fazla değer kayıplarının önüne geçebilmek amacıyla kambiyo yükümlülüklerine ilişkin regülasyonlar oluşturmak zorunda bırakmıştır. Söz konusu düzenlemelerden belki de en önemlileri on yıllık bir aradan sonra ihracat bedellerinin tekrar yurda getirilmesinin zorunlu kılınması ile Türkiye'de yerleşik kişiler arasında yapılacak sözleşmelerdeki yükümlülüklerin döviz bazında velveya dövize endeksli olarak belirlenemeyeceği olup, bu düzenlemelerin ithalat ve ihracatlar üzerinde etkileri olacağı kuşkusuzdur.

Anahtar Kelimeler: Kambiyo Düzenlemeleri, Kambiyo Yükümlülükleri, İhracat Bedelleri, Gümrük ve Dış Ticaret.

GİRİŞ

Küresel ekonomide dolaşımda olan sermayenin son on yılın aksine gelişmiş ülkelere tekrar geri dönmeye başlamasıyla birlikte gelişmekte olan ülkeler bu süreçten olumsuz etkilenmekte ve bu ülkelerin para birimleri döviz karşısında yüksek oranlarda değer kaybına uğramaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerin merkez bankaları, ekonomik konjonktürlerinin geçmiş dönemlere göre görece iyileşmelerine bağlı olarak faiz arttırmalarına gitmekte ve bu durum da "sığınacak liman arayan sıcak para" olarak adlandırılan sermayenin gelişmekte olan ülkelere tekrar anavatanlarına dönme sürecini tetiklemektedir. Söz konusu durum ülkemiz para birimi üzerinde de etkisini göstermiş ve Türk Lirası 2018 yılı başından bu yana AVRO ve Amerikan Doları karşısında % 70'den fazla değer kaybına uğramıştır. Bu kapsamda ülkemiz Merkez Bankası tarafından bir yandan para politikası araçları vasıtasıyla TL'nin değer kaybını önleyici önlemler alınırken diğer yandan da Hazine ve Maliye

Bakanlığı vasıtasıyla Türk parasının kıymetini koruma mevzuatı çerçevesinde çeşitli regülasyonlar yürürlüğe konulmuştur. Bu çalışmamızda ise özetle, bu kapsamda oluşturulan regülasyonların detayları, amaçları ile ülkemiz ithalat ve ihracat işlemleri üzerindeki olası etkileri irdelenecektir.

I. TÜRK PARASININ KIYMETİNİ KORUMA MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE SON DÖNEMDE YAPILAN DÜZENLEMELER

a) 2018-32/48 Sayılı İhracat Bedelleri Hakkındaki Tebliğ

Kambiyo yükümlülükleri ile ilgili olarak Türk Parası'nın kıymetini koruma mevzuatı çerçevesindeki ilk düzenleme, 04/09/2018 tarihli 30525 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen 2018-32/48 sayılı Tebliğ'dir.

04/09/2018 tarihli 30525 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018-32/48 sayılı Tebliğ'in getirdiği en önemli yenilik, ihracat bedellerinin yurda getirilmesinin yeniden zorunlu hale getirilmesidir. Bilindiği üzere, ihracat bedellerinin yurda

getirilmesinin zorunlu olması uygulamasına en son 2008 yılında yapılan düzenleme ile son verilmiş ve bu anlamda ihracatçıya serbestlik tanınmış idi. 2008 yılında gerçekleştirilen değişiklikten önce ise yine ihracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunlu bulunmaktaydı. Ancak yürürlüğe giren söz konusu Tebliğ ile ihracatçıların ihracat bedellerini yurda getirmeleri yeniden zorunlu kılınmıştır. Tebliğ'in uygulanma süresi 6 ay olarak belirlenmiştir.

i) İhracat Bedellerinin Yurda Getirilme Süresi

Anılan Tebliğ'in 3'üncü maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşik kişiler tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerine ilişkin bedellerin, ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin ihracata aracılık eden bankaya transfer edilmesi veya getirilmesi zorunlu olup, ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemeyecektir. 2008 yılından önceki düzenlemelerde de yine ihracat bedellerinin yurda getirilme süresi 180 gün olarak belirlenmiş durumda olup, yeni Tebliğ ihracat bedellerinin yurda getirilmesini yeterli görmemekte ayrıca getirilen bedellerinin en az %80'inin bir bankaya satılmasını da zorunlu kılmaktadır.

İhracat bedellerinin beyan edilen Türk parası veya döviz üzerinden yurda getirilmesi esas olmakla birlikte, Türk parası üzerinden yapılan ihracat karşılığında döviz getirilmesi de mümkündür.

İhracat bedelinin yolcu beraberinde efektif olarak yurda getirilmesi halinde gümrük idarelerine yurda giriş aşamasında ihracat bedelinin beyan edilmesi zorunludur.

ii) Bedeli Peşin Tahsil Edilen İhracatlar

İhracat bedelinin fiili ihracat gerçekleşmeksizin peşin tahsil edilmesi halinde ise ihracatın 24 ay içerisinde yapılması zorunluluğu da Tebliğ'de düzenlenen hususlar arasındadır. Dâhilde İşleme İzin Belgesi ve Vergi, Resim ve Harç İstisna Belgesi kapsamında ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili

olarak sağlanan peşin dövizlerin kullanım süresi Tebliğ'in 4'üncü maddesine göre, ilgili belge süresi (ek süreler dahil) kadar olacaktır.

Tamamı tek seferde iade edilmeyen veya süresi içinde ihracatı gerçekleştirilemeyen peşin dövizler prefinansman hükümlerine tabi olacaktır. Prefinansman hükümlerine tabi hale gelen peşin dövizlerin, ihracat taahhüt sürelerinin ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde uzatılması halinde, alıcının muvafakat etmesi kaydıyla kullanım süreleri de verilen ek süre kadar uzatılmış sayılacaktır.

Prefinansman ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili mal ve hizmet alımlarının finansmanında kullanılmak üzere, firmaların bizzat kendilerince yurtdışındaki alıcıdan veya uluslararası finans kuruluşlarından döviz ya da efektif olarak sağladıkları ve Türkiye'deki bankalar aracılığıyla kullanabildikleri kredilerdir. Dolayısıyla peşin tahsil edilen ihracat bedellerine karşın ihracatın 24 ay içerisinde yapılmaması durumunda tahsil edilen bedelin kredi olarak değerlendirileceği bu hususlara göre değerlendirme yapılacağı düşünülmektedir.

iii) Özelliği Olan İhracatlar

Söz konusu Tebliğ'in 5'inci maddesi bazı ihracat türlerinin özellikli ihracat türleri olduğunu belirterek bu tarzdaki ihracat işlemleri kapsamındaki bedelin yurda getirilmesi için genel süre olan 180 günden farklı süreler belirlemiştir.

Bu kapsamda yurt dışına müteahhit firmalarca yapılacak ihracatın bedelinin 365 gün içinde yurda getirilerek bir bankaya satılması zorunlu iken konsinye yoluyla yapılacak ihracatta bedellerin kesin satışı müteakip; uluslararası fuar, sergi ve haftalara bedelli olarak satılmak üzere gönderilen malların bedellerinin ise gönderildikleri fuar, sergi veya haftanın bitimini müteakip 180 gün içinde yurda getirilerek bir bankaya satılması gerekmektedir.

Yine ilgili mevzuat hükümlerine göre yurt dışına geçici ihracı yapılan malların verilen süre

veya ek süre içinde yurda getirilmemesi veya bu süreler içerisinde satılması halinde satış bedelinin süre bitiminden veya kesin satış tarihinden itibaren 90 gün içinde yurda getirilerek bir bankaya satılması zorunludur.

Yürürlükteki ihracat rejimi ve finansal kiralama (leasing) mevzuatı çerçevesinde kredili veya kiralama yoluyla yapılan ihracatta, ihracat bedelinin kredili satış veya kiralama sözleşmesinde belirlenen vade tarihlerini izleyen 90 gün içinde yurda getirilerek bankalara satılması gerektiği anılan maddede belirtilen hususlar arasındadır.

iv) İhracat İşlemlerindeki Sorumluluk

2018-32/48 sayılı Tebliğ, ihraç edilen malların bedelinin süresinde yurda getirilerek bankalara satılmasından ve ihracat hesabının süresinde kapatılmasından ihracatçıların sorumlu olduğunu belirtmekle birlikte bankalara da takip yükümlülüğü getirmektedir. Bu yüzden ihracata aracılık eden bankalar ihracat bedellerinin yurda getirilmesini ve satışının yapılmasını izlemekle yükümlü olacaklardır.

Alacak hakkının satın alınması suretiyle ticari riskin bankalar veya faktoring şirketlerince üstlenilmesi durumunda, ihracat bedelinin yurda getirilmesi ile ilgili sorumluları ise Hazine ve Maliye Bakanlığı belirleyecektir.

v) İhracat Bedelinden Yapılabilecek İndirimler

Söz konusu Tebliğ'in 7'nci maddesi ihracat bedelinden yapılabilecek indirimleri düzenlemekte olup, ihracatla ilgili navlun, sigorta primi, komisyon, ardiye, depolama, antrepo, gümrük resmi, harç ve faktoring masrafları ile uluslararası para piyasalarında geçerli faiz oranlarını geçmemek üzere iskonto giderleri gibi masraflar için yapılacak indirimler ile konsinyasyon yoluyla ihraç edilen mallarla ilgili nakil, muhafaza, bakım ve fümügasyon, rafa (maniplasyon), satış ve benzeri masrafların ihracat bedelinden mahsubunun veya görünmeyen işlemlere ilişkin hükümler

çerçevesinde döviz transferi taleplerinin bankalarca incelenip sonuçlandırılacağını ifade etmektedir.

Ticari teamüllerin gereği olarak satış akdinde veya akreditiflerde ayrıca varış yerinde tartı ve analiz yapılması şartı bulunuyorsa, tartı ve analiz sonucunda tespit edilen vezin noksanlığı veya kalite farkı ile ekspertiz ve tahkim ücretleri ve rafa (maniplasyon) masraflarının (hariçteki gözetme şirketleri ücretleri dahil) mal bedelinden mahsubu veya görünmeyen işlemlere ilişkin hükümler çerçevesinde döviz transferi talepleri de yine bankalarca incelenip sonuçlandırılır.

Bedel getirme süreleri içinde yurda getirilen ihracat bedelleri; ihracatçının ithalat bedelleri, sermaye hareketlerine ilişkin ödemeleri, görünmeyen işlemlere ilişkin giderleri ve transit ticaretinin alış bedeli ile söz konusu süreler içinde bankalarca mahsup edilebilecektir.

Dış ticaret mevzuatı hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen mal ihraç ve ithalinde, tarafların aynı kişiler olması ve ihraç bedellerinin yurda getirilme süresi içinde kalınması kaydıyla, mal ihraç ve ithal bedelleri bankalarca mahsup edilebilecektir.

İhracat bedellerinden mahsuba izin verilen hallerde, ihracat bedelleri süresi içinde yurda getirilmiş sayılacak ve mahsuba tabi tutulan kısım için mahsup tarihinde geçerli döviz alış kuru üzerinden döviz alım ve satım belgeleri düzenlenecektir.

vi) Hesap Kapatma, İhbar ve Ek Süre

Hesap kapatma, ihbar ve ihracat bedellerinin yurda getirilmesinde ek süre verilmesine ilişkin müesseseler Tebliğ'in 8'inci maddesinde düzenlenmektedir. Ticari amaçla mal ihracında, bedelleri yurda getirilme süresi içinde gelen ihracat ile ilgili hesaplar aracı bankalarca kapatılacak olup, süresi içinde kapatılmayan ihracat hesapları aracı bankalarca beş iş günü içinde muamelelerin safhalarını belirtecek şekilde yazılı olarak ilgili vergi dairesi başkanlığına veya vergi dairesi müdürlüğüne banka tarafından ihbar edilecektir.

İlgili vergi dairesi başkanlığınca veya vergi dairesi müdürlüğünce, ihbarı müteakip 10 iş günü içinde ilgililere hesapların kapatılmasını teminen 90 gün süreli ihtarname gönderilecek, bu süre içinde hesapların kapatılması veya 9'uncu maddede belirtilen mücbir sebep hallerinin ya da haklı durumun belgelenmesi ihracatçıdan talep edilecektir.

Mücbir sebeplerin varlığı halinde, mücbir sebebin devamı müddetince altışar aylık dönemler itibarıyla ilgili vergi dairesi başkanlığınca veya vergi dairesi müdürlüğünce ek süre verilecektir.

Mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumların varlığı halinde, hesapların kapatılmasına ilişkin altı aya kadar olan ek süre talepleri, firmaların haklı durumu belirten yazılı beyanına istinaden üçer aylık devreler halinde ilgili vergi dairesi başkanlığınca veya vergi dairesi müdürlüğünce, altı aylık süreden sonraki ek süre talepleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

vii) Mücbir Sebep Halleri

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen Tebliğ'e göre mücbir sebep olarak kabul edilebilecek haller;

a) İthalatçı veya ihracatçı firmanın infisahı, iflası, konkordato ilan etmesi veya faaliyetlerini daimi olarak tatil etmesi, firma hakkında iflasın ertelenmesi kararı verilmesi, şahıs firmalarında firma sahibinin ölümü,

b) Grev, lokavt ve avarya hali,

c) İhracatçı veya ithalatçı memleket resmi makamlarının karar ve işlemleri ya da muhabir bankaların muameleleri dolayısıyla hesapların kapatılmasının imkânsız hale gelmesi,

ç) Tabii afet, harp ve abluka hali,

d) Malların kaybı, hasara uğraması veya imha edilmesi,

e) İhtilaf nedeniyle dava açılması veya tahkime başvurulması,
olarak sıralanmıştır.

Mücbir sebep hallerinin tevsiki; a) ve (e) halinin yetkili mercilerden, (b) ve (ç) halinin, ithalatçının bulunduğu memleketin resmi makamlarından veya mahalli odaca tasdik edilmiş olmak kaydıyla alıcı veya ithalatçı firmadan (harp ve abluka hali hariç), (c) halinin resmi makamlarımızdan, ithalatçının bulunduğu memleketin resmi makamlarından veya muhabir bankalardan, (d) halinin ise sigorta şirketlerinden, uluslararası gözetim şirketlerinden veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış belgelerle yapılabilecektir.

Mücbir sebep halleri ile ilgili olarak yurtdışından temin edilecek belgelerin dış temsilciliklerimizce veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması gerekmektedir.

viii) Terkin

Anılan Tebliğ'in 10'uncu maddesi uyarınca her bir gümrük beyannamesi itibarıyla;

• 100.000 ABD doları veya eşitini aşmamak üzere, mücbir sebeplerin varlığı dikkate alınmaksızın beyanname veya formda yer alan bedelin %10'una kadar noksanlığı olan (sigorta bedellerinden kaynaklanan noksanlıklar dahil) ihracat hesapları doğrudan bankalarca ödeme şekline bakılmaksızın,

• 200.000 ABD doları veya eşitini aşmamak üzere, Tebliğ'in 9'uncu maddesinde belirtilen mücbir sebep halleri göz önünde bulundurulmak suretiyle beyanname veya formda yer alan bedelin % 10'una kadar açık hesaplar ilgili vergi dairesi başkanlığınca veya vergi dairesi müdürlüğünce, terkin edilmek suretiyle kapatılacaktır.

Her bir gümrük beyannamesi itibarıyla, 200.000 ABD doları veya eşitini aşan noksanlığı olan açık hesaplara ilişkin terkin talepleri Tebliğ'in 9'uncu maddesinde belirtilen mücbir sebepler ile haklı

durumlar göz önünde bulundurulmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından incelenip sonuçlandırılacaktır.

ix) Yaptırım

İhracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin hususları düzenleyen Tebliğ'de yaptırım konusunda herhangi bir husus belirtilmemiştir. Ancak bununla birlikte söz konusu mevzuatın dayanağını Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki mevzuat olduğunu dikkate aldığımızda müeyyidelerin 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'nun 3'üncü maddesi çerçevesinde belirleneceğini değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

Zira bu madde hükmüne göre; her türlü mal, kıymet, hizmet ve sermaye ithal ve ihraç edenler veya bu işlere aracılık edenlerden bu işlemlerinden doğan alacaklarını Kanun'un 1'inci maddesine göre alınan kararlardaki hükümlere göre ve bu kararlarda tayin edilen süreler içinde yurda getirmeyenler, yurda getirmekle yükümlü oldukları kıymetlerin rayiç bedelinin yüzde beşi kadar idarî para cezasıyla cezalandırılmaktadırlar. İdarî para cezasına ilişkin karar kesinleşinceye kadar alacaklarını yurda getirenlere, aynı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üçbin Türk Lirasından yirmibeşbin Türk Lirasına kadar idarî para cezası verilmektedir. Ancak, verilecek idarî para cezası yurda getirilmesi gereken paranın yüzde ikibuçüğünden fazla olamayacaktır.

Tebliğ'in diğer hükümlerine aykırılık teşkil eden herhangi bir durumun söz konusu olması halinde yine 1567 sayılı Kanun'un 3/1'inci maddesindeki genel müeyyide olan "üçbin Türk Lirasından yirmibeşbin Türk Lirasına kadar idarî para cezasının uygulanacağı değerlendirilmektedir.

b) 12/09/2018 Tarihli ve 85 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

13/09/2018 tarihli 30534 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı Karar'da değişiklik yapan 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile, Türkiye'de

yerleşik kişilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen haller dışında kendi aralarında menkul, gayrimenkul alım-satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, himzet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kararın yürürlüğe girdiği 13/09/2018 tarihinden önce imzalanmış ve tarafların hak ve yükümlülüklerinin döviz cinsinden belirlendiği sözleşmelerin ise 30 gün içerisinde taraflarca Türk Lirası olarak yeniden düzenleneceği aynı Karar'da yer alan hükümler arasındadır.

Bu noktada söz konusu Karar'ın sadece Türkiye'de yerleşik kişiler arasında yapılacak sözleşmeler için uygulanacağını ifade etmek gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de yerleşik herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin yurtdışından bir eşya ithal/ihraç etmek amacıyla yurtdışında yerleşik ihracatçı firma ve/veya kişi ile yapmış olduğu mal alım/satım sözleşmelerinin yükümlülüklerinin TL bazında düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

II- KAMBİYO YÜKÜMLÜLÜKLERİNE İLİŞKİN REGÜLASYONLARDA MERAK EDİLEN DİĞER NOKTALAR

a) İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesine İlişkin Düzenleme Bakımından

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi kapsamındaki düzenleme olan 2018-32/34 sayılı Tebliğ'in yürürlüğe girmesi ile birlikte ihracatçılar nezdinde uygulamaya yönelik bazı soru işaretlerinin oluşması üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı bir bilgilendirme sunumu hazırlamış ve 2018/Eylül döneminde konu ile ilgili tüm paydaşların katıldığı bir bilgilendirme toplantısı organize edilmiş ve konu ile ilgili tereddütte kalınan hususlar açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

İhracatçılar nezdinde en çok merak edilen konulardan biri, söz konusu Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 04/09/2018 tarihinden önce fiilen ihraç edilen ancak bedeli henüz tahsil edilmemiş ihraç işlemleri olmuştur. Tebliğ'de bu durum ile ilgili net bir düzenleme yer almamakla birlikte fiili ihracı Tebliğ'in yürürlük tarihinden önce gerçekleşen ancak ithalatçı tarafından ödemesi Tebliğ'in yürürlük tarihinden sonra gerçekleştirilecek bedellerin Tebliğ kapsamında olmadığı söz konusu sunumda ifade edilmiştir.

Anılan Tebliğ kapsamında ihracatçılar tarafında soru işareti oluşturan bir diğer husus ise hizmet ihracatlarının Tebliğ kapsamında olup olmadığıdır. Bakanlık yetkilileri tarafından yapılan sunumda transit ticaret, özel fatura, bavul ticareti, ETGB (mikro ihracat) ve hizmet ihracatlarının Tebliğ kapsamında olmadıkları belirtilmiştir.

Serbest bölgelerden yapılan ihracatların durumu, peşin tahsil edilen ihracat bedellerinin ihracatçılar tarafından döviz tevdiat hesaplarında tutulup tutulamayacağı, bankacılık sistemi düzgün işlemeyen ülkelere yapılan ihracat için gelecek ödemelerin başka ülke veya aracılar üzerinden yurda getirilebilmesi, 180 günden uzun vadeli ihracat yapılabilmesine ilişkin durumların ise bu aşamada Bakanlık tarafından değerlendirilmekte olan unsurlar arasında olduğu vurgulanmıştır.

Söz konusu sunumda Bakanlık yetkilileri tarafından ihracat bedelinin bankalara satılmasının Türk Lirasına dönüştürülmesi anlamını taşıdığı, ihracat bedellerinin satışının sadece ihracat beyannamesinde belirtilen aracı bankaya değil herhangi bir bankaya satılmasının mümkün olduğu ayrıca ifade edilen diğer noktalardandır.

Bununla birlikte ayrıca ihracat bedellerinin vadeli akreditif ödeme şekline göre ödenebilmesi ile yine ihracat bedellerinin gümrük beyannamesinde beyan edildiği döviz cinsinden başka bir dövizle tahsiline imkan tanınması için Bakanlık Makamının onaylarının gerektiği belirtilmiştir.

b) Sözleşmelerin Türk Lirası Üzerinden Yapılmasına İlişkin Düzenleme Bakımından

Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı çerçevesinde yapılan düzenlemelerden biri olan 32 sayılı Karar'da 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan düzenlemenin genel özeti, yukarıdaki bölümlerde de ifade ettiğimiz üzere, Türkiye'de yerleşik kişiler arasında imzalanan sözleşmelerdeki yükümlülüklerin döviz bazında veya dövize endekli olarak belirlenemeyeceği ile daha önce dövize endekli yükümlülükleri kararlaştırılmış sözleşmelerin 30 gün içerisinde "TL" bazında yeniden revize edilmesidir.

Ancak bu noktada da özellikle yabancı sermayeli şirketler bakımından uygulamanın ne olacağı, hangi tarihteki döviz kurunun esas alınacağı, merkezlerinden ayrı bir bütçeleri bulunmayan şubelerin statüsü ile üretim ve satışlarının büyük bir çoğunluğu ithalata bağlı olan işletmeler bakımından bir istisnanın tanınıp tanınmayacağı gibi hususlar iş dünyası tarafından dile getirilen konulardan olmuştur.

Konu ile ilgili iş dünyasından gelen yoğun talepler üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 17/09/2018 tarihinde yapılan bilgilendirici duyuru da ise özetle; Bakanlıkça istisna tutulacak hallerin kapsamı belirlenirken, döviz cinsinden girdi maliyetlerin veya yükümlülüklerin değerlendirmeye alınacak hususların başında geldiği, 32 sayılı Karar'ın ilgili maddelerinin herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın döviz kredisi kullanabilen ve dolayısıyla döviz cinsinden yükümlülük altına giren Türkiye'de yerleşik kişilerin yaptığı sözleşmelerin bu kapsamda dikkate alınacağı ile söz konusu düzenlemeye ilişkin kapsamın ekonomik faaliyeti sıkıntıya sokmayacak şekilde, ilgili kamu kurumlarının ve diğer paydaşların görüşleri de dikkate alınarak en kısa süre içerisinde belirlenip Bakanlık tarafından duyurulacağı ifade edilerek iş dünyasının konu ile ilgili hassasiyetlerinin dikkate alınacağı mesajı verilmiştir.

III- REGÜLASYONLARIN DIŞ TİCARET ÜZERİNE OLASI ETKİLERİ

Ülkemizin 2017 yılı dış ticaret gerçekleşme verilerine baktığımızda yaklaşık 157 milyar USD'lik ihracat, 234 milyar USD'lik ise ithalat olmak üzere toplamda 390 milyar USD'lik bir dış ticaret hacmine sahip olduğunu söylememiz mümkündür¹. Ayrıca 2016 yılında ithalat hacmimiz içerisindeki en yüksek paya sahip mal grubunu ise % 67,6 ile “ara malları” olarak tabir edilen ve iktisat literatüründeki ismiyle nihai olarak başka bir ürünün üretiminde girdi olarak kullanılan mallar oluşturmaktadır. Bu tarzdaki bir ithalat bileşimi aslında ihracatımızın ithalata bağlı olduğunu gerçeğini ortaya koymaktadır².

İthalat işlemleri ile ilgili dikkati çeken bir diğer veri ise 2016 yılında ödeme türlerine göre ithalatın sınıflandırılmasında ilk defa mal mukabili ithalatın peşin ithalatın önüne geçmiş olmasıdır. 2015 yılında ithalat işlemlerinin bedellerinin % 39'u peşin olarak ödenmiş iken 2016 yılı içindeki ithalat işlemlerinin % 41'inin ödemesi mal mukabili ödeme yöntemiyle yapılmıştır. Mal mukabili ödeme yöntemini ithalat bedelinin malın varışından belirli bir süre sonra yapılması olarak tanımladığımızda, son dönemlerde kredili yani borçlanarak yapılarak ithalatın peşin yapılan ithalatın üzerine çıktığını ifade etmemiz yanlış olmayacaktır.

Yapılan tüm regülasyonların temel amacının dövize olan talebin azaltılması ve böylece Türk Parası'nın döviz karşısındaki değerinin düşmesinin önlenmesi olduğunu dikkate aldığımızda; önümüzdeki dönemde ithal ürünlerinin yurtiçi fiyatlarının döviz kurlarındaki artışa bağlı olarak artacağını ve ithalatın daha maliyetli hale geleceğini öngörmek mümkündür. Nitekim yakın dönemde özellikle elektronik ve bilişim alanında ithal etmekte olduğumuz ürünlerde gerçekleşen yüksek oranlardaki fiyat artışları, Türk Lirası'nda döviz karşısında yaşanan değer kaybının yurtiçi ithal mal fiyatları üzerindeki olumsuz etkisini göstermesi

bakımından oldukça önemlidir. İthal ürünlerin ithalat maliyetinin bu denli artmış olması karşısında ülkemiz ithalat hacminde bir miktar düşme yaşanabilecek ve bu durumda aynı ölçüde olmasa da bu düşüş ülke ihracatımız üzerinde yeni pazarlar bulunmadığı müddetçe bir baskı yaratabilecek ve bu da bizi ihracat rakamlarında beklenen artışların altında bir tablo karşı karşıya bırakabilecektir.

SONUÇ

Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatında kambiyo yükümlülükleri çerçevesinde son dönemde yapılan düzenlemelerden en çok dikkat çekenler, ihracat bedellerinin yurda getirilmesinin zorunlu kılınması ve Türkiye'de yerleşik kişiler arasında yapılacak sözleşmelerdeki yükümlülüklerin dövize endeksli olarak veya döviz bazında belirlenemeyeceğine ilişkin olanlardır. Özellikle ihracat bedellerinin yurda getirilmesinde 2008 yılından bu yana uygulanan serbestlik uygulamasına son verilmesinin, ihracatçıları açısından pek de arzulanan bir durum olmadığını değerlendirmekteyiz. Zira ihracat yapmanın bir anlamda görece zorlaştığı bu dönemde ihracatçıları bir yandan yaşanan döviz darboğazını atlatabilmek adına daha fazla ihracat yapmaya çalışacakları diğer yandan ise herhangi bir müeyyideye muhatap olmamak için ihracat bedellerinin gelip gelmediğini takip etmek durumunda kalacaklardır. Bu durumun şirketlerin kambiyo veya finans departmanlarına, aracı bankalara ve vergi idaresine ek bir iş yükü getireceği aşikardır. Her ne kadar anılan Tebliğ'in uygulama süresi altı ay olarak öngörülmüş olsa da, kısa vadede aşılması zor görünen döviz darboğazı ve ekonomik konjonktürün gidişatına bağlı olarak uygulamanın daha uzun bir süreye yayılmasının muhtemel olabileceği kanatindeyiz.

¹ Dış Ticaret İstatistikleri, Ticaret Bakanlığı, <https://bakanrapor.ekonomi.gov.tr/detay.cfm?MID=32>, Erişim Tarihi: 19/09/2018

² Dış Ticaret İstatistikleri, Ticaret Bakanlığı, <https://bakanrapor.ekonomi.gov.tr/detay.cfm?MID=32>, Erişim Tarihi: 19/09/2018

TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNİN EKONOMİK OLARAK SÜRDÜREBİLİRLİĞİNDE İŞÇİ VE İŞVEREN İLİŞKİLERİ

Mustafa DERİCİ

Direktör, Endüstri İlişkileri

ÖZET

Sendikalaşmanın olduğu işyerlerinde; tarafları işverenin kendisi olabildiği gibi, bazı durumlarda temsilen işveren sendikası, işçi açısından da işçi sendikası iki veya üç yıl süreli toplu iş sözleşmeleri ile ücret ve ücrete ilişkin yan haklar, sosyal haklar, işyerindeki çalışma koşulları ve buna benzer endüstriyel ilişkileri içeren politikalar belirlemektedirler.

Sendikalar özellikle bu müzakere dönemlerinde mikro bakış açısıyla temsil ettikleri çalışanların ücret ve ücrete ilişkin haklarının takip eden ilgili yıllarda bazı paritelere göre eksilmemesi, ilgili paritelere göre eşdeğer satın alma seviyelerinin korunmasına yönelik mücadele vermektedirler.

İşverenler ise konuya makro bakış açısıyla yaklaşarak toplam giderlerin içinde; maliyet giderleri, üretimlerinin pazarda tutunabilmesi açısından pazar fiyatlaması ve ürün fiyatının karlılığı, işçilik giderleri artışının diğer gider kalemleri ile paritelenmesi ve hatta işçilik giderleri içinde beyaz yaka ve sendikalı personeli ilgilendiren mavi yaka işçilik gider payları gibi değişik kalemlere bakmaktadırlar. Bir anlamda işveren; işinin ekonomik olarak sürdürülebilirliğine bakmaktadır.

Bugüne kadar toplu iş sözleşmelerinde ücret ve ücrete ilişkin yan haklar ve sosyal haklar belirli öngörü, parite ve katsayılara bağlı düşünülmüşken, ekonominin dünya ve Türkiye’deki hızlı ve dramatik değişimlerinde taraflar sözleşme görüşme ve mutabakatlarında ezberlerine devam mı edecekler yoksa ezberlerini mi bozacaklar?

Anahtar Kelimeler: Toplu İş Sözleşmesi, İşveren, İşçi, Beyaz Yaka- Mavi Yaka, Tüketici Fiyat Endeksi, Üretici Fiyat Endeksi, Enflasyon, Asgari Ücret.

GİRİŞ

Sendika ile işveren arasında çalışma şartlarının tespit edildiği toplu pazarlık sürecinin toplu iş sözleşmesi olarak kabul görmesi için bir işyeri/ işletme olmalı, aynı zamanda çalışanların yeterli kısmını temsil eden bir sendika olmalıdır. Yetki süreci sonrasında yapılan pazarlıklar tarafların hak ve menfaatlerini içeren bir toplu iş sözleşmesi ile sonlanmaktadır. Ülkemizin son 13 yıldaki ekonomik ve siyasi konjonktürdeki değişimleri, enflasyon, TÜFE ve ÜFE değerlerini; bu kriterlerdeki değişimler de toplu iş sözleşmelerinin ücret, yan haklar ve sosyal haklarının değişim değerlerini etkilemiştir.

ASGARI ÜCRET					
YIL	TUTAR	ARTIŞ %	TÜFE(%)	ÜFE(%)	
2005	488,7		7,72	2,66	
2006	531	8,7%	9,65	11,58	Araık sonu
2007	585	10,2%	8,39	5,94	Araık sonu
2008	638,7	9,2%	10,06	8,11	Araık sonu
2009	693	8,5%	6,53	5,93	Araık sonu
2010	760,5	9,7%	6,4	8,87	Araık sonu
2011	837	10,1%	10,45	13,33	Araık sonu
2012	940,5	12,4%	6,16	2,45	Araık sonu
2013	1.021,50	8,6%	7,4	6,97	Araık sonu
2014	1.134,00	11,0%	8,17	6,36	Araık sonu
2015	1.273,50	12,3%	8,81	5,71	Araık sonu
2016	1.647,00	29,3%	8,53	9,94	Araık sonu
2017	1.777,50	7,9%	11,92	15,47	Araık sonu
2018	2.029,50	14,2%	17,9	32,13	8.ay itibarıyla

2005/2018	315,3%
-----------	--------

¹<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf>

100 TL'İNİN YILLAR BAZINDA ASGARİ ÜCRET/TÜFE/ÜFE' YE GÖRE DEĞER DEĞİŞİMİ						
YIL	ASGARİ ÜCRET	DEĞİŞİM %	TÜFE (%)	DEĞİŞİM %	ÜFE (%)	DEĞİŞİM %
2005	100,0	0	100,0	0	100,0	0
2006	108,7	8,7%	109,7	9,7%	111,6	11,6%
2007	119,7	10,2%	118,8	8,4%	118,2	5,9%
2008	130,7	9,2%	130,8	10,1%	127,8	8,1%
2009	141,8	8,5%	139,3	6,5%	135,4	5,9%
2010	155,6	9,7%	148,3	6,4%	147,4	8,9%
2011	171,3	10,1%	163,8	10,5%	167,0	13,3%
2012	192,4	12,4%	173,8	6,2%	171,1	2,5%
2013	209,0	8,6%	186,7	7,4%	183,0	7,0%
2014	232,0	11,0%	202,0	8,2%	194,7	6,4%
2015	260,6	12,3%	219,8	8,8%	205,8	5,7%
2016	337,0	29,3%	238,5	8,5%	226,3	9,9%
2017	363,7	7,9%	266,9	11,9%	261,3	15,5%
2018	415,3	14,2%	314,7	17,9%	345,2	32,1%
2005/2018		315,3%		214,7%		245,2%

(*) Tablodaki her bir değer kendi içindeki tutar ve değişim (%) artış ve azalışlarının tutarsızlığı, endüstri yaşamımızda çalışanların reel satın alma güçlerini yakından etkilemektedir. Bundan dolayı toplu iş sözleşmelerinin görüşme ve uygulanma süreçlerini zorlu hale getirmiştir.

1. İŞVEREN AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Sermayedar veya müteşebbis işletmenin ekonomik varlığını devam ettirebilmek için geçmiş yıllar değerlendirmelerini de dikkate alarak kısa, orta ve uzun vadeli ekonomik planlar yapmaktadır. Bu planlarında sermayenin etkin kullanılması için satın alma, işletim ve pazarlama giderlerinin içinde emeğin güncel ve vadeli tutarlarını bilerek, öngörerek kar maksimizasyonu hedeflemektedir. Bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde sermayedar iç ve dış gider etkenlerinin değişimlerini de yakından takip etmektedir. Enerji, malın satın alma ve üretim giderleri, pazarlama ve satış giderlerinin yanında

iş süreçlerinin emek -yoğun ağırlığına göre işçilik giderleri de sabit olmayıp, yıllar içinde siyaset ve ekonomiden çok etkilenmektedir.

Özellikle seçim dönemi öncesi ve sonrası asgari ücret tutarları ve buna bağlı katsayıların değişmesiyle gerçekçi işçilik gider politikaları oluşmamaktadır. Son 13 yıllık tabloyu değerlendirdiğimizde; enflasyon artışlarından harici olarak asgari ücret artışlarının siyasi iradelerin de taraf olduğu komisyonlar tarafından belirlenmesi sonucunda, asgari ücrete bağlı parametrik değerlerin de artmasıyla işverenlerin işçilik giderleri artmıştır. Her ne kadar toplu iş sözleşmeleri; öneri ve taleplerin ağırlıklı olarak ilgili işçi tarafından gelmesiyle

şekillenmekte ise de işveren, ilgili yıllarda stratejik planları çerçevesinde mutabakatı kabul eden taraf olmaktadır.

2. İŞÇİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

İşçi olarak çalışanlar; sendikasının da desteğiyle öngörülen yıllarda TÜFE, ÜFE geçmiş altı aylık ve yıllık sonuçları üzerinden yüzde veya tutarlar belirleyerek ücretinin reel satın alma gücünü korumaktadır. Yalnız geçmiş yıllara bakıldığında kök ücretleri sadece bu değişkenlerden değil asgari ücret değişimlerinden de çok etkilenmektedir. Takvim yılı içi veya takvim yılı başı/sonu endeksli toplu iş sözleşme dönemlerinde, görüşme sürecinde TÜFE/ÜFE değerleri baz alındığı için, sözleşme kazanımları üzerinde yüzde/tutar üstü asgari ücreti uygulamaları nedeniyle tüm kazanımları erimekte ve çalışan-sendika-işveren üçgeninde mutsuzluklar belirmektedir. İşyerinde işçinin mavi yakalı olarak temsil edildiği, diğer çalışanların beyaz yakalı olarak değerlendirildiği işyerlerimizde ücret artış dönemlerinde sendikaların belirlediği ücret yüzdeleri ile işverenin belirlediği ücret yüzdeleri arasındaki farklılık da iş barışını olumsuz etkilemektedir.

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇISINDAN İŞÇİ-İŞVEREN ORTAK DEĞERLENDİRMELERİ

Geçmişten bugüne enflasyonist politikalar üzerinden hareketle bağıtlanan toplu iş sözleşmeleri, işletmelere gereğinden fazla yük getirmekte ve işyerlerinin diğer giderleri yanında işçilik gider artışlarını da karşılayamaması sonucunda işçi azalması veya işletmenin ekonomik faaliyetine son vermesi sonuçlarını doğurmaktadır. Sürdürülebilir bir işyeri için her iki taraf da sürdürülebilir istek ve uygulamalar konularında mutabık olmalıdırlar. Şöyle ki, enflasyon veya asgari ücret artış öngörülü mutabakatlar süresi içinde, sürdürülebilirlik adına yapılacak protokoller ile kazanç ve kayıplarında da aynı pozitif anlayış içinde bulunmalıdırlar. İşyeri var ise işçi ve işveren olacaktır. Bu konuda da ilgili sendikalar ticari-ekonomik anlayış içinde, ilgili üçlünün arasında yer alarak kazanç ve kayıplarda sürdürülebilirlik desteği vereceklerdir.

SONUÇ

Toplu iş sözleşmelerinde kök ücretler, eskiden olduğu gibi açıklanacak geçmiş ilgili TÜFE/ÜFE oranları üzerinden değerlendirilmeye devam edebilir. Ancak, yan haklar ve sosyal hakların belirlenmesindeki maktu tutar ve yüzdelerin yerine iş barışı ve işyerinin sürdürülebilirliği açısından yeni sözleşmelerdeki tutar ve yüzdelerin belirlenmesinde, gerekirse maktu değerler bazlı makul ve tutarlı politikalar uygulanmalıdır. Toplu iş sözleşmelerinde belirsiz durumlardan tarafları koruyacak ilgisiz gönderme ve atıflardan kaçınılarak, çalışanlar ve işverenler mağdur edilmeden ekonomik ve sosyal politikalar oluşturulmalıdır. Toplu iş sözleşmelerinde ülkemizin ekonomik-sosyal gerçekleri de dikkate alınarak, abartıdan kaçınılmış, gerçekçi istekler dikkate alınarak çalışma barışı sağlanmalıdır.

SAĞLIK ÇALIŞANLARINA FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI VERİLMESİ

Şerife Merve KILINÇKAYA
Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

Askerlik Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda ve 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“7146 Sayılı Kanun”) ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 Sayılı Kanun”)’nda yapılan değişiklik ve ilgili uygulamanın detaylarını içerir “Sağlık Çalışanlarına Fiili Hizmet Süresi Zammı Verilmesi” konulu Genel Yazı ile yürürlükte bulunan fiili hizmet süresi zammı uygulamasının kapsamına, insan sağlığına ilişkin işlerde istihdam edilen sigortalılar da alınmıştır.

Makalemizde bahsi geçen düzenlemenin detayları, işverenler ile sigortalılar açısından sağlanan hak ve yükümlülükleri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Çalışanları, Bildirim, 5510 Sayılı Kanun, Genel Yazı, Fiili Hizmet Süresi Zammı, Belge Türü.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 03/08/2018 tarihli ve 30498 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 7146 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle 5510 sayılı Kanun’un 40. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan tabloya (20) sıra numarası eklenmiş olup; sağlık meslek mensubu sayılan ve insan sağlığı için koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetlerde çalışanlar fiili hizmet süresi zammı kapsamına alınmıştır. 5510 sayılı Kanun’un 40. maddesine eklenen (20) sıra numaralı tablo aşağıdaki gibidir.

Bahse konu madde ile, düzenlemenin gerçekleştirildiği 03/08/2018 tarihinden itibaren insan sağlığına ilişkin işlerde 5510 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışan sigortalılardan ilgili kanunlarına göre sağlık meslek mensubu sayılmak ve insan sağlığı için koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetlerde çalışmak şartıyla bu kapsamda geçen süreleri fiili hizmet süresi kapsamına alınmıştır.

İşveren ve sigortalı açısından uygulamanın detaylarını içerir Genel Yazı ise Emeklilik Hizmetleri Genel Müdürlüğü’nce 03/09/2018 tarihinde yayımlanmıştır. Anılan Genel Yazı’da fiili hizmet süresi zammı uygulaması kapsamına giren iş ve işlemler ile kapsam içine alınan işyerlerinin iş kolu kodları ve sağlık personeli sayılanlar için meslek kodlarına ilişkin liste de yer almaktadır.

Kapsamdaki İşler/İşyerleri Sayısı	Kapsamdaki Sigortalılar	Eklenecek Gün
20) İnsan sağlığına ilişkin işler	11/4/1928 tarihli ve 1219 sayılı Kanun, 25/2/1954 tarihli ve 6283 sayılı Hemşirelik Kanunu ve 18/12/1953 tarihli ve 6197 sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanun kapsamında sağlık meslek mensubu sayılan ve insan sağlığı için koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetlerde çalışanlar.	60

I. FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI UYGULAMASI

1.1 Fiili Hizmet Süresi Zammı Kapsamında Dikkate Alınacak Süreler

5510 sayılı Kanun'un 40. maddesinde belirtilen kapsamda görevlerini ifa eden sağlık personellerinin fiili hizmet süresi zammından yararlanabilmesi, belirtilen kapsamda bulunan işyerlerinde icra edilen işin risk ve zararlarına maruz kalınmasına bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle, Genel Yazı ile yayımlanan meslek kodları ile bildirimleri yapılan personellerin ay içinde doğrudan bu işi yaptıkları gün kadar fiili hizmet süresi zammına tabi olarak (29), (30), (31) ve (53) belge türlerinden bildirimlerinin yapılması gerekmektedir. Özel sektör işverenlerince bu belge numarası 29 olacaktır.

Sigortalıların fiili hizmet süresi zammından yararlanmaları için yapılan işin risk ve zararlarına maruz kaldıkları süre kadar bildirimleri gerekmektedir. Buna göre, doğrudan işin kontrolü ve denetim görevini üstlenen ve/veya idareci konumunda olan sağlık meslek mensupları, insan sağlığı için koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetlerde fiilen çalışmadıkları sürece fiili hizmet süresi zammından yararlandırılmayacaklarından işin riskine maruz kalmadıkları 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günleri ile yıllık izin, ücretsiz izin, ücretli izin, sıhhi izin ve eğitim kurs süreleri 5510 sayılı Kanun'un 40. maddesi kapsamında değerlendirilmeyerek süreler bazında fiili hizmet süresi zammına tabi olarak bildirimleri yapılmayacaktır¹.

1.2. Fiili Hizmet Süresi Zammı Kapsamında Bildirimlerin Yapılması

Belirtildiği üzere, fiili hizmet süresi zammı kapsamında olan sigortalıların işin riskine maruz

kaldıkları süreler ve işin riskine maruz kalmadıkları süreler için farklı aylık prim ve hizmet belgeleri düzenlenerek Kuruma bildirimlerin yapılması gerekeceğinden fiili hizmet süresi zammı kapsamında bulunan sağlık personellerinin Genel Yazı'da da yer aldığı üzere belirli iş ve işlemlerin risklerine maruz kalınan süreler bazında aylık prim ve hizmet bildirgesinde bildirimlerinin yapılması gerekecektir. Bu sigortalıların, her ay için en fazla 26 gün olarak aylık prim ve hizmet bildirgesinde bildirimlerinin elektronik ortamda yapılması gerekecektir.

Bu nedenle, işveren tarafından her iki ayrı aylık prim ve hizmet belgesi düzenlenmesi gerekeceğinden fiili hizmet süresi zammı kapsamında geçirilmeyen süreler haricindeki bildirimlerin 01 belge türü ile eksik gün nedeninin ise "13-Diğer Nedenler" seçeneği işaretlenmesi suretiyle gerçekleştirilmesi gerekecektir.

Bahsi geçen uygulama, 03.08.2018 tarihi itibarı ile yürürlükte bulunduğundan kapsamda bulunan kişilerin Ağustos/2018 dönemi bildirimlerinin kişinin ay içindeki gün sayısının 30'a bölünerek çıkan sonucun 26 ile çarpılması sonucu çıkan gün sayısı kadar yapılması gerekecektir. Bu şekildeki hesaplamada gün kesirleri bir gün kabul edilecektir².

1.3. Kısmi Süreli Hizmet Akdi ile Çalışanların Bildirimi

5510 sayılı Kanun'un "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80. maddesinde "*Sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayıları, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını gösterir. Ancak, işveren ve sigortalı arasında kısmî süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 4857 sayılı İş*

¹ 03/09/2018 tarih ve 66325 124-201.99-E. 11154977 sayılı Sağlık Çalışanlarına Fiili Hizmet Süresi Zammı Verilmesi konulu Genel Yazı

² 03/09/2018 tarih ve 66325 124-201.99-E. 11154977 sayılı Sağlık Çalışanlarına Fiili Hizmet Süresi Zammı Verilmesi konulu Genel Yazı

Kanunu'na göre belirlenen haftalık çalışma süresine göre hesaplanan günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunur. Bu şekildeki hesaplamada gün kesirleri bir gün kabul edilir.” hükmü amirdir. Buna göre, kısmi süreli iş sözleşmesi ile fiili hizmet süresi zammına tabi olarak çalışan sağlık meslek mensuplarının hizmet bildirimlerinin 5510 sayılı Kanun'da yer aldığı şekilde yapılması gerekecektir. Bahsi geçen uygulama ile 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında bulunan sigortalının bildirimine ilişkin Genel Yazı'da yer alan örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek: Özel (Ç) hastanesinde “fizyoterapist” olarak görev yapan sigortalı, hastane ile yapmış olduğu kısmi süreli iş sözleşmesine istinaden ayda fiili olarak 80 saat çalışmaktadır. Bu çalışma saatinin günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunan gün sayısı $(80 / 7,5 = 10,66)$ olup, gün kesirleri bir gün kabul edildiğinden (29) no.lu belge türü ile 11 gün hizmet bildirimi yapılacaktır.

Ancak, fiili hizmet süresi zammı kapsamında insan sağlığına ilişkin işler tanımına uygun olarak iş ve işlemleri icra eden sigortalıların bildirimine ilişkin bir hususun önemle belirtilmesi yerinde olacaktır. Bahsi geçen uygulamanın kapsama alındığı meslekleri gösterir listenin yer aldığı 5510 sayılı Kanun'un 40. maddesinde belirtilen tablodaki meslekler ile Genel Yazı ile yayımlanan (Ek-2)'de yer alan meslek kodları incelendiğinde bazı çakışmaların yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle, sigortalı nezdinde hak kaybına sebebiyet vermemek adına sigortalının fiili hizmet süresi zammı gün sayısı fazla olan bent kapsamında aylık prim ve hizmet belgesinde verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Fiili hizmet süresine tabi çalışanlardan emekli olmalarına istinaden 02 belge türü ile bildirilenler ile kısa vadeli sigorta kollarına tabi çalışan personeller, bu uygulama kapsamına alınmayacaklardır.

İlave olarak, iş kolu koduna göre fiili hizmet süresi zammı kapsamında bulunmadığı halde bu işyerinde çalışan kişinin icra ettiği iş ve işlemler nedeniyle ilgili uygulama kapsamında bulunan

sigortalının da bildirimlerinin bu kapsamda gerçekleştirilmesi gerekeceğinden işveren yahut işveren vekilince gerekli tanımlama işlemlerinin yapılabilmesi adına bağlı bulunan sosyal güvenlik merkezlerine başvurulması gerekecektir.

II.FİİLİ HİZMET SÜRESİ ZAMMI KAPSAMINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN HATALI UYGULAMALARA İLİŞKİN İDARİ PARA CEZALARI

12/5/2010 tarihli ve 27579 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin “Aylık Prim ve Hizmet Belgesinin Sonradan Verilmesi ve Resen Düzenlenmesi” başlıklı 103. maddesinde “*Daha önce Kuruma belge türü veya kanun numarası hatalı seçilerek verilmiş olan aylık prim ve hizmet belgelerine ilişkin düzeltme amaçlı olarak yasal süresi dışında verilen aylık prim ve hizmet belgeleri, düzeltme ile fiili hizmet süresi zammı kazandırma hali hariç, belgede kayıtlı sigortalılar ve bu sigortalıların prim ödeme gün sayısı ile prime esas kazanç tutarının aynı olması kaydıyla, ayrıca incelemeye gerek kalmaksızın işleme alınır. Bu nitelikte verilen aylık prim ve hizmet belgelerine idarî para cezası uygulanmaz. Sonradan düzeltme amaçlı verilen belge ile fiili hizmet süresi zammı kazandırılması halinde, söz konusu belgenin işleme alınmasında bu maddenin yukarıdaki fıkralarında belirtilen usul izlenir.*” hükmü amirdir.

Bu çerçevede, yukarıda yer alan hüküm gereği, 5510 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere, insan sağlığına ilişkin işlerde sağlık meslek mensubu olarak çalışan sigortalıların fiili hizmet süresi zammı kapsamında bildirimlerinin yapılmaması nedeniyle düzeltme işlemlerine ilişkin düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinin belgede kayıtlı sigortalıların prim ödeme gün sayısı ile prime esas kazanç tutarının aynı olması kaydıyla bu sigortalılar adına kağıt ortamında düzeltme amaçlı olarak verilen bildirimler için uygulanan idari para cezalarının iptal edileceği hususu da Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Emeklilik Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan Genel Yazı'da hüküm altına alınmıştır.

SONUÇ

Fiili hizmet süresi zammı, 5510 sayılı Kanun'da yer alan kapsamda insan sağlığına ilişkin işlerde istihdam edilen sigortalılara ilave 60 gün olmak üzere, yine anılan Kanun çerçevesinde meslekleri icra eden sigortalılara yapılan işin niteliği ve riskleri baz alınarak 60, 90 yahut 180 gün hizmet sürelerine eklendiğinden kişilere yaşlılık aylığı bağlanmasına ilişkin Kurumca dikkate alınacak gün sayısında önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, ilgili bildirimlerin Kanun ve Genel Yazı'da yer aldığı üzere usulüne uygun olarak gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir.

GÖNÜLLÜ ÇALIŞMA VE İŞ SÖZLEŞMESİ İLE ÇALIŞMA ARASINDAKİ FARK

Zeynep Cemre ALTUN
Avukat

Tuğçe EKŞİ
Stj. Avukat

ÖZET

Gönüllülüğün genel olarak kabul edilen bir tanımının olmaması, iş sözleşmesi ile çalışan kişiler ile yapılacak kıyaslamalarda ayrı bir güçlük oluşturmaktadır. Sivil toplumun canlılığının önemli göstergelerinden birisinin gönüllülüğe verilen önem, gönüllü sayısı ve gönüllü çalışmaya ayrılan zaman olduğu kabul edilmektedir. Türkiye’de gönüllülüğün politik söylemde sadece kamunun yükünü azaltacak “gönüllü hizmet” olarak algılanması ve bir tür hayırseverlik şekliyle olumlu bir anlam yüklenerek kullanılmasına ve desteklenmesine karşın, mevzuatımızda gönüllü çalışmayı düzenleyen herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Gönüllülük ve gönüllü emeği konusu toplumumuzda oldukça tartışmalıdır. Makalemizde söz konusu konuya ilişkin farklı görüşler, Yargıtay Kararları ve doktrin görüşleri incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Gönüllülük, İş Sözleşmesi, İşçi, Emek, Bağlılık.

GİRİŞ

4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nin 8. maddesinin 1. fıkrası uyarınca; “İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir.” İş ilişkisi ise İK’nın 2. maddesinde, işçi ile işveren arasında kurulan ilişki olarak tanımlanmıştır.

Bahsi geçen bu tanıma ve iş hukuku öğretisine göre, bir ilişkinin iş sözleşmesi olarak nitelendirilebilmesi için iş görme unsuru, ücret unsuru ve bağımlılık unsurunun bulunması gerekmektedir.

I. İŞ SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI

a. İş Görme Unsuru

İşçinin iş sözleşmesinden kaynaklanan temel edim yükümlülüğü iş görme borcu olup, ekonomik bakımdan “iş” olarak nitelendirilebilecek he türlü

faaliyet iş görme borcunun konusunu oluşturabilir. İş görme borcunun konusunu oluşturan iş; bedensel, düşünsel, teknik, sanatsal bir nitelik taşıyabilir. Yürütülen “işin” niteliği hukuki ilişkinin iş sözleşmesi olarak nitelendirilmesinde önem taşımaz¹. Bir iş sözleşmesinin yapıma/var olma amacı işin görülmesidir. Bu halde iş sözleşmesinin esaslı unsuru olan iş görme ediminde gerçek kişi olan işçinin fikren ya da bedenen çalışmasının varlığı gerekmektedir. İş görme edimi, konusu açısından ele alındığında gönüllünün faaliyeti ile işçinin çalışması arasında, çalışmanın konusu yapılan “iş” bakımından bir farklılık bulunmadığı görülmektedir. Ekonomik değeri olan bir faaliyet, iş görme borcunun konusunu oluşturabileceği gibi gönüllü bir faaliyetin konusunu da oluşturabilir. Bir derneğe gönüllü olarak psikolojik destek veren bir kişinin dernekle ilişkisi iş ilişkisi olarak şekillendirilebileceği gibi, kişi tamamen gönüllülük esasları çerçevesinde de bu faaliyeti yürütebilir.

b. Ücret Unsuru

İK’nın 32. maddesi ücreti, “Genel anlamda

¹ Münir Ekonomi, *İş Hukuku, C.I., İstanbul, 1987, s.74*

ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.” şeklinde tanımlamıştır. Bahsi geçen ücretten işçinin iş görmesi sonucunda işverenin ödeyeceği ücret kastedilmekte olup, iş sözleşmesinde ücret esaslı unsurdur. Bu nedenle Yargıtay’ın da yerleşik içtihatları doğrultusunda iş görülmeyen sürelerde işverenin ücret ödeme yükümlülüğü yoktur². Ancak bu kuralın tek istisnası “sosyal ücret” olarak da adlandırılan işçinin çalışmamasına rağmen ücret aldığı hallerdir. Bunlar, hafta tatili ücreti, yıllık izin günleri ya da ulusal bayram ile genel tatil günleri olarak sayılabilir. Ancak hatır ve ahlak için yapılan ücretsiz çalışmalar iş akdi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Taraflar arasında ücretin belli edilmemiş olması yahut uzun süre ücret ödenmemiş olması yapılan iş için ücret ödenmeyeceği ya da mevcut ilişkinin bir iş ilişkisi olmadığı anlamına gelmeyeceği gibi uzun süre çalışılmasına rağmen ücret alınmaması da Yargıtay’ın yerleşik içtihatları uyarınca hayatın olağan akışına aykırıdır. Bir iş ilişkisinde ücretin kararlaştırılmamış olduğu ihtimalde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (“TBK”)’nun 401. maddesi uyarınca, ücret, asgari ücretten az olmamak kaydıyla emsal ücret olarak kabul edilmektedir.

c. Bağımlılık Unsuru

İş sözleşmesini diğer iş görme sözleşmelerinden ayıran temel unsur bağımlılıktır. İşçi, işverene ait iş organizasyonuna dâhil olarak işverenin emir ve talimatları doğrultusunda işi görmek zorundadır. Yargıtay da bir kişinin iş sözleşmesi çerçevesinde bağımlılık unsuru ile hareket edip etmediğinin her olay açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini ve bağımlılık ilişkisinin kişisel bağımlılığı ifade ettiğini vurgulamıştır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’na göre, “Bağımlılık, iş ve sosyal güvenlik hukuku uygulamasında temel bir ilke olup, bu unsur, hizmetini işverenin gözetimi

ve yönetimi altında yapmayı ifade eder. Ne var ki, iş hukukunun dinamik yapısı, ortaya çıkan atipik iş ilişkileri, yeni istihdam modelleri, bu unsurun ele alınmasında her somut olayın niteliğinin göz önünde bulundurulmasını zorunlu kılmaktadır. Bazı durumlarda, taraflar arasında sıkı bir bağımlılık ilişkisi bulunmasa da, işverenin iş organizasyonu içinde yer alınmaktaysa da bu unsurun varlığının kabulü gerekecektir.”³

İş sözleşmelerindeki bağımlılık unsuru, iş sözleşmesini eser ve vekâlet sözleşmesinden ayıran en önemli noktadır. Bu halde bir iş ilişkisinde bağımlılık unsurunun varlığının kabulünde şu noktalara bakılmaktadır:

- Kişisel / Hukuki Bağımlılık Ölçütü: İş akdinde bağımlılık unsurunun varlığının gereği, gerek Yargıtay kararlarınca gerekse Doktrin görüşünce tartışmaya mahal verilmeyecek şekilde kesindir. Ancak iş akdinde bağımlılık ilişkisi ekonomik veya teknik bağımlılığın ötesinde kişisel/hukuki bir bağımlılıktır. Zira Doktrinde işverenin otoritesi altında çalışmanın ve işverenin emir, talimatlarına uymanın daha çok kişinin kişisel bağımlılığı ile ilgili olduğu düşünülmektedir. Zaten iş sözleşmesinin iş görme unsuru oluşturan da işçinin kişiliğinin bir unsuru olarak kabul edilir. İşçi bu kapsamda iş görme borcunu işverenin yönetim, gözetim ve denetimi altında yerine getirir. Bu kapsamda işverenin işin görülmesi sürecinde işçinin faaliyeti, çalışma şekli, yeri, zamanı ve davranışlarını düzenlemesi ve işçinin de işverence belirlenmiş bu kurallar bütününe uyması onu işverenin kişisel bağımlılığı altında tutacaktır.

- Başkasının İş Organizasyonunda İş Görme: İş akdinde bağımlılık unsurunun bir diğer vazgeçilmez ölçütü de işçinin işverene ait iş organizasyonunda iş görmesidir. İşçi yukarıda bahsettiğimiz bağımlılık ilişkisi içinde işverene ait iş organizasyonu içinde yer alıyor olmalıdır.

² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 19.10.1999 tarih ve E. 1999/16029 sayılı kararı.

³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 2.2.2005 tarih ve E. 2004/737 E. sayılı kararı.

II.GÖNÜLLÜLÜK KAVRAMI VE İŞ SÖZLEŞMESİ İLE BENZERLİKLERİ/ FARKLILIKLARI

a. Gönüllülük Nedir?

Gönüllülük en temel anlamı ile bireylerin maddi çıkar beklemezsizin kendi iradeleri ile toplumsal yarara hizmet eden faaliyetlere destek vermesidir. Dolayısıyla gönüllülük kavramının içerisinde maddi çıkar, bireyin kendi iradesi dışında zorlama, baskı gibi unsurlar yer almamaktadır. Sivil toplum kuruluşları (“STK”) bu noktada önem kazanarak, bireylerin gönüllü faaliyetlerde bulunmalarının zeminini oluşturmaktadır. Nitekim Türkiye özelinde değerlendirildiğinde eğitimden sağlığa birçok alanda STK’lar gönüllü faaliyetlerde bulunmaktadır.

Türkiye’de gönüllülük tanımını belirleyen ve gönüllü yönetimi konusunda sivil toplum kuruluşlarının sorumluluklarının çerçevesini çizen yasal bir mevzuat bulunmamaktadır. Ancak her ne kadar Türkiye’de üzerinde uzlaşmış yasal bir gönüllülük tanımı bulunmasa da sivil toplum kuruluşlarının oluşturdukları gönüllülük tanımlarında bazı ortak noktalar bulunmaktadır. Bunlar, maddi ya da herhangi bir çıkar beklentisinde olunmaması, toplumsal yarara hizmet eden faaliyetler olması, kişinin kendi isteği doğrultusunda gerçekleşmesi olarak sıralanabilir.

b. Gönüllülük Kavramı ve İş Sözleşmesi ile Benzerlikleri/ Farklılıkları

İş sözleşmesinin unsurları ve gönüllü çalışma bir bütün olarak incelendiğinde, gönüllü faaliyetin özelliklerinin pek çok kereler iş sözleşmesinin unsurları ile örtüştüğü görülmektedir. Mahkemelerin önüne gelen olaylarda bir ilişkinin iş ilişkisi mi gönüllülük ilişkisi mi olup olmadığı bağımlılık unsuruna ve bağımlılığın derecesine göre değişkenlik göstermektedir. Bu noktada Yargıtay da gönüllü görünen kişinin iş sözleşmesi

ile çalıştığına karar verirken geniş ölçüde bağımlılık ilişkisinden hareket etmektedir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 02.02.2005 tarihli ve 2004/737 E. ve 2005/26 K. numaralı kararı uyarınca; “*Bazı durumlarda, taraflar arasında sıkı bir bağımlılık ilişkisi bulunmasada, işveren iş organizasyonu içinde yer almaktaysa bağımlılık unsurunun varlığının kabulü gerekmektedir. Önemli yön, işverenin her an denetim ve buyurma yetkisini kullanabilecek olması, çalışanın, edimi ile ilgili buyruklara uyma dışında çalışma olanağı bulamayacağı nitelikte teknik ve hukuki bir bağlılığın bulunmasıdır.*”⁴ şeklinde hüküm kurmuş ve bağımlılık unsurunu iş sözleşmesinin ayırt edici unsuru olarak belirlemiştir.

Öte yandan uzun zamandır tartışılan husus, gönüllü çalışan kişinin de belirli bir ölçüde bağımlı olması olmuştur. Zira her ne kadar kişi gönüllü çalışsa da çalıştığı kuruluşun organizasyonuna dâhil olacak ve o kuruluşun ilkelerine saygı göstererek uymayı kabul edecek ve bir iş görmeyi üstelenecektir. Bu halde bu ilişkinin iş ilişkisi mi gönüllülük ilişkisi mi olduğu hususu her olay bazında ayrı ayrı değerlendirilmeli ve bağımlılık unsurunun derecesi göz önünde tutulmalıdır.

Burada esas olan nokta kişinin kendisine verilen işi yapıp yapmama ve işverenin iş organizasyonuna dâhil olup olmama özgürlüğünün olup olmamasıdır. Örneğin, bir yaşlı bakım evinde şoför olarak çalışan kişiye bir hastayı hastaneye götürmesi söylendiğinde, şoförün bu görevi yerine getirme yükümlülüğü vardır ancak, benzer görev gönüllü kişiye verildiğinde gönüllünün bunu reddetme hakkı vardır ve gönüllünün kendisine verilen görevi reddetmesi halinde, işverenin işçinin aksine gönüllüye karşı kuruluş bünyesindeki gönüllülük statüsünün son verilmesi haricinde herhangi bir yaptırım yükümlülüğü olmayacaktır⁵.

İş sözleşmesiyle çalışan işçi ile gönüllüyü ayıran diğer bir önemli unsur da ücrettir. Burada iş sözleşmesinde yer alan karşılıklı edimler arasındaki sözleşmenin her iki tarafına yükümlülükler tanıyan

⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 02.02.2005 tarih ve E. 2004/737 sayılı kararı

⁵ Kübra Doğan Yenisey, Mahmut Kabakçı, Gönüllü Emeği ve İş Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2017, s.83

ilişkiden farklı olarak, toplumsal bir fayda yaratmak amacıyla maddi bir karşılık beklenmeksizin bir hizmet sunulmaktadır. Bu noktada kişinin faaliyet gösterirken ücret beklentisi olup olmamasına göre sonuç farklılık gösterecektir. Doğaldır ki iş sözleşmesi ile bağımlı çalışan işçinin ücret beklentisi vardır. İşçi ile işveren arasındaki sözleşmede ücretin kararlaştırılmamış olması bu beklentinin varlığına ve işverenin ücret ödeme borcuna hanel getirmez. Bu noktada tarafların başlangıçtaki niyetleri önem kazanacak ve işi görmedeki amacına bakılması gerekecektir.

Ayrıca kişinin başka hiçbir gelirinin bulunmadığı hallerde tam süreli yürütülen gönüllülük ilişkisine yargı şüpheli yaklaşmış hatta bazı hallerde ise Yargıtay, kişinin her ne kadar gönüllülük esaslarına binaen ücretsiz çalıştığı iddia edilse de kişinin kuruluş çerçevesinde mesleki bir faaliyet yürüttüğü dolayısıyla ücret beklemeksizin çalışmasının hayatın olağan akışına aykırı olduğu şeklinde hüküm kurmuştur⁶.

Yukarıda bahsedilen gönüllü çalışanın gerçekleştirdiği faaliyetin maddi bir karşılığı bulunmaması esasından anlaşılması gereken, ödenecek ücretle sınırlı olmalıdır. Ücret dışında gönüllü çalışana seyahat ve yemek giderleri gibi günlük harcamalar ücret kapsamında değerlendirilmemelidir. Gönüllü çalışana yapılan ödeme, yürütülen faaliyetin karşılığı olup olmamasına göre farklılık arz edecektir. Gönüllü çalışanın yol masrafının karşılanması ya da yemek ücretinin verilmesi kişinin ücret aldığı anlamına gelmeyeceğinden bu kapsamda yorumlanmaması gerekir.

III. GÖNÜLLÜLÜK VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU

Gönüllülerin sosyal güvenlik hukuku açısından değerlendirilmeleri için gönüllülük dışında kalan çalışmalarının göz önüne alınması gerekir. Eğer gönüllü, bir iş sözleşmesi altında çalışıyor ise 5510 sayılı Kanun'da düzenlenen 4/I-a kategorisine

girecek, bağımsız çalışması durumunda bu kategori 4/I-b olacak ve eğer devlet memuru olarak çalışıyorsa 4/I-c'li olarak değerlendirmeye alınacaktır. Tabii tutulacağı sosyal güvenceler ise bu kategoriler çerçevesinde belirlenecektir.

Bu sistem her ne kadar gönüllüleri sosyal güvenceye kavuşturuyor olsa da gönüllünün gönüllü olarak yürüttüğü faaliyetler sırasında uğrayacağı bir kaza sonucunda yararlanabileceği güvenceyi kendi sosyal sigortalılık ilişkisiyle sınırlandırmaktadır. Bu sakıncalı duruma örnek olarak gönüllünün herhangi başka bir çalışma ilişkisinin bulunmaması durumu verilebilir. Bu durumda gönüllünün sağlık hizmetleri yalnızca genel sağlık sigortası çerçevesindeki statüsüne göre belirlenecektir. Aynı şekilde eğer gönüllü çalışan çalışma hayatında işçi olarak çalışıyorsa, yaşanan bir deprem sonrası sürdürdüğü gönüllülük faaliyeti sırasında yaralanması ve çalışma gücünün %60'dan fazlasını kaybetmesi durumunda mamullük sigortasından yararlanabilmek için asgari 10 yıllık sigortalı olması gerekecektir.

Gönüllü çalışanlara ilişkin ortaya çıkan bir diğer sorun ise, 5510 sayılı Kanun'un 82. maddesinde yer alan "*Günlük kazançları yukarıdaki fıkrada belirtilen alt sınırın altında olan sigortalılar ile ücretsiz çalışan sigortalıların günlük kazançları alt sınır üzerinden, günlük kazançları üst sınırdan fazla olan sigortalıların günlük kazançları da üst sınır üzerinden hesaplanır.*" ifadesinde geçen ücretsiz çalışanlar kapsamına gönüllülerin girip girmeyecekleri ikilemidir. Primler belirlenirken sigortalıların prime esas kazançları baz alındığı için ücret geliri bulunmayan kısmi sigortalılar için farazi bir gelir düzeyinden hareket etme ihtiyacı doğmuştur. 82. maddede düzenlenen husus ise ücret geliri olmayan veya asgari ücretin altında olan çalışanların bu farazi prime esas kazançlarıdır ve bu maddede geçen "*ücretsiz çalışan sigortalılar*" ifadesinden ücretin, sigortalılık niteliğinin kazanılmasında zorunlu unsur olmadığı gibi bir çıkarıma varılmamalıdır. Diğer bir deyişle, hükmün amacı kimlerin sigortalı sıfatını taşıyacağı veya iş

⁶ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2.2.2005 tarih ve E.2004/737 sayılı kararı

görme ilişkilerinde ücret unsuru olmasada sigortalılık niteliğinin kazanılacağı değildir. Bahsedilen ikilem yorumlanırken göz önünde bulundurulması gereken husus, gönüllü faaliyetlerin gelir getirici bir çalışma ilişkisi yaratmadığı gerçeğidir ve bu gerçek göz önüne alındığında görülmektedir ki, gönüllü çalışmalar sosyal sigortalılığın temel esaslarıyla bağdaşmamaktadır⁷.

SONUÇ

Gönüllü faaliyetlerin yürütülmesinde karşılaşılan güçlükler, gönüllülüğün yasal bir düzenleme konusu olma ihtiyacını gündeme getirmiştir. Gönüllülüğe ilişkin yapılacak yasal bir düzenleme öncesinde yasal düzenlemenin amacı ve çerçevesi sivil toplum örgütleriyle birlikte katılımcı biçimde saptanmalıdır. Yapılacak bir yasal düzenlemede temel amaç, bir yandan gönüllülüğün toplumsal ve ekonomik olarak değerini tanımak, diğer yandan kendi kişisel menfaatleri dışında tamamen toplum yararına herhangi bir maddi karşılık beklentisi bulunmaksızın, serbest iradesi ile bir faaliyet üstlenen gönüllülerin korunma ihtiyacını güvence altına almak olmalıdır. Gönüllülüğün heterojen yapısını göz ardı etmeyen, yasal düzenlemenin kapsamına giren gönüllülük türleri açısından gönüllü ile sivil toplum kuruluşu arasındaki ilişkide tarafları güvence altına alacak bir sistem oluşturulmalıdır.

Vergi hukuku, sorumluluk hukuku ve gönüllünün vücut bütünlüğünün korunmasına ilişkin düzenlemelerde her iki tür gönüllülük biçiminin de güvence altına alınmasına özen gösterilmelidir.

“Gönüllü” nün hukuken tanımlanması mevzuatın tutarlı biçimde uygulanmasına yardımcı olacaktır. Bu çerçevede gönüllü, uluslararası belgeler ve karşılaştırmalı hukuk verilerinden de yararlanarak genel biçimde tanımlanmalıdır. Yasal düzenlemenin kişi bakımından da kapsamını belirleyecek bu tanımın mümkün olduğunca kapsayıcı olmasına özen gösterilmelidir. Tüm gönüllülük hallerini kapsayan ve temelde koruyucu düzenlemelerden

oluşan bir gönüllülük statüsü oluşturulması, daha kapsayıcı ve metodolojik açıdan sorunsuz bir çözüm yolu olarak görünmektedir. Gönüllülük ilişkisinin salt bir sözleşme ilişkisi çerçevesine yerleştirilmesi, dernek üyelerinin gönüllü faaliyetlerinin yahut bir hukuki taahhüt altına girmeksizin birtakım faaliyetlere katılmak isteyen kişilerin kapsam dışında katılmasına yol açabilir.

Öte yandan bazı kişilerin bu faaliyetlere katılmasında hukuki bir yükümlülük altına girilmesi düşüncesi caydırıcı olabilir. Ayrıca faaliyetin niteliğine göre gönüllü ile sivil toplum kuruluşları arasındaki hukuki ilişki, özel bir sözleşme türü olarak düzenlenecek “gönüllük sözleşmesi” temeline yerleştirilebilir. Bu sözleşme ilişkisinin düzenlenmesinde tarafların hak ve borçlarına ilişkin ayrıntılı hükümlere gerek olmasa da yasal düzenlemede gönüllünün üstlendiği yükümlülükleri kendisine verilen talimatlar doğrultusunda, bağlı bulunduğu sivil toplum örgütünün ilkeleri çerçevesinde, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun yerine getirme borcuna yer verebilir. Böylece bir sözleşmede gönüllüye uygulanabilecek tek yaptırım sözleşme ilişkisinin sona erdirilmesi ve gönüllülük statüsünün sona erdirilmesi olmalıdır. Sözleşme temelinde yürütülsün veya yürütülmesin gönüllünün, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında karşılaşılabilecek kaza ve hastalık risklerine karşı korunması sivil toplum kuruluşlarının temel yükümlülüğüdür. Bu amaçla olası riskler karşısında yeterli güvence sağlayan bir yasal düzenleme oluşturulmalıdır. Gönüllü faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan bir risk karşısında gönüllüye sosyal güvenlik korumasını sağlayacak bir yasal düzenleme sosyal devletin gereğidir. Bu çerçevede bazı gönüllüler açısından iş kazası ve meslek hastalığı sigorta dalı zorunlu kılınabilir. Zorunlu iş kazası ve meslek hastalığı sigortası korumasına hangi gönüllülerin gireceği belirlenirken sivil toplum kuruluşlarıyla yakın bir çalışma yürütülmesi gerektiği açıktır.

⁶ age, Yenisey, Kabakcı, s.75

İŞ HUKUKUNDA ZORUNLU ARABULUCULUK VE ARABULUCULUK TUTANAKLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Feyza Sultan KARAKULLUKCU

Stj. Avukat

ÖZET

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden biri olan arabuluculuk, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ve Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği ile düzenlenmektedir. Öte yandan, 12.10.2017 tarihli 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile iş mahkemelerinin yükünü azaltmak amacıyla işçi-işveren uyuşmazlıkları bakımından zorunlu arabuluculuk getirilmiştir. Böylelikle, arabuluculuğa başvurulması Kanun'da bir dava şartı sayılmıştır. Arabuluculuk sürecinin sonucunu gösteren arabuluculuk tutanakları da icra edilebilirlik açısından büyük önem taşımaktadır. Taraflar ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilan niteliğinde belge sayılırlar.

Anahtar Kelimeler: Arabuluculuk, İşçi-İşveren, Zorunlu Arabuluculuk, Zorunlu Arabuluculuğun Kapsamı, Arabuluculuk Tutanakları, Arabuluculuk Tutanaklarının İcra Edilebilirliği, İlamlı İcra.

GİRİŞ

Günümüzde uyuşmazlıkların alternatif çözümü yöntemleri ve özellikle barışçıl yollar ile çözümü için dünya genelinde bir eğilim bulunmaktadır. Bu yöntemlerden biri de arabuluculuk usulü olup, Türk hukukunda da Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ile alternatif uyuşmazlık çözümlerinden biri olarak yerini almıştır. Arabuluculuğun temel ilkeleri iradi olma, eşitlik, gizlilik, beyan ve belgelerinin kullanılmaması olarak sayılabilir. Aynı zamanda, arabulucunun tarafsızlığı ve bağımsızlığı, tarafların eşitliği arabuluculuk sürecinde önemli rol oynamaktadır. İş Mahkemeleri Kanunu'nda yer alan 3. madde hükmü, iş hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda kişiye öncelikle ve mutlak suretle arabulucuya başvurma şartı getirmiştir. Bu doğrultuda bir şart olarak sunulan arabuluculuk, alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden biri olmaktan çıkıp bir dava şartına dönüşmüştür. Fakat, tarihsel ve sosyolojik nedenler göz önünde bulundurulacak olursa, kanun koyucunun böyle bir düzenleme yapmaktaki niyetinin iş mahkemelerinin yükünü azaltmak olduğu görülmektedir. Arabuluculuğun mahkeme yargısına alternatif bir

yöntem olmadığı, adalete erişimde mahkemelere yardımcı bir usul olduğu belirtilmelidir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36. maddesi ile koruma altına alınan hak arama özgürlüğü, yargı mercilerine başvuru ve müdafaa hakkını da içermektedir. Ne yazık ki, bütün uyuşmazlıkların mahkemeler önünde çözülebilmesi günümüz şartları açısından pek mümkün olmayıp, böyle bir beklenti içinde olmak birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı uyuşmazlıkların mahkeme dışında yalnızca taraf menfaatleri dikkate alınarak ve tarafların katılımı ile gerçekleştirilecek bir yöntem olan arabuluculuğun yaygınlaştırılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

1. İŞ HUKUKUNDA ZORUNLU ARABULUCULUK

Hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuk yoluyla çözümlenmesinde uygulanacak usul ve esasları konu alan Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu, arabuluculuğu "sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması halinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık

eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi” olarak tanımlar.

Uyuşmazlıkların dava yolu ile çözümü yerine, arabuluculuk yoluyla tarafların kendi iradeleri ile uyuşmazlığa son vermeleri hem toplumsal barışın korunması hem de mahkemelerinin iş yükünü azaltmak açısından alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olmuştur. İş uyuşmazlıklarının toplam davalar içindeki oranının fazlalığı sebebiyle de kanun koyucu İş Mahkemeleri Kanunu ile arabuluculuğa başvurma zorunluluğu getirmiştir. Her ne kadar Arabuluculuk Kanunu’nun 3. maddesinin 1. fıkrasında “*Taraflar, arabulucuya başvurmak, süreci devam ettirmek, sonuçlandırmak veya bu süreçten vazgeçmek konusunda serbestirler.*” diye belirtilse de İş Mahkemeleri Kanunu arabuluculuğa başvurmayı bir dava şartı olarak saymaktadır.

1.1. Dava Şartı Olarak Arabuluculuk

İş Mahkemeleri Kanunu’nun 3. maddesi açık bir ifade ile kanuna, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayanan işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebiyle açılan davalarda arabulucuya başvurulmuş olunması dava şartıdır demektedir. Bu kanun ile dava şartı olarak arabuluculuk ilk defa hukuk sistemimize girmiş bulunmaktadır. Daha öncede belirtildiği üzere, bu Kanun’un amacı iş mahkemelerinin iş yükünü ve iş davalarının ortalama görülme sürelerini azaltabilmektedir. Böylece, iş uyuşmazlıklarının kısa süre içinde ve daha az masrafla çözülmesi mümkün olacak ve mahkemeler açısından makul sürede yargılanma ilkesine riayet etmek kolaylaşacaktır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na göre dava şartı olarak arabuluculuk ele alınacak olursa, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 114. maddesi, tüm davalar bakımından geçerli olan dava şartlarının neler olduğunu saymıştır. Dava şartlarının mevcut olup olmadığını mahkeme, davanın her aşamasında gözetebilecekken; taraflar da dava şartı eksikliğini her zaman ileri sürebilirler. Dava şartı noksanlığı

tespit edildiğinde ise mahkeme davayı usulden reddeder. Dava şartı noksanlığının giderilmesi mümkün ise mahkeme bunun tamamlanması için kesin süre verir. Bu düzenlemeye paralel olarak İş Mahkemeleri Kanunu’nda başka bir hüküm yer alır. Davacı arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılamadığına ilişkin son tutanağı dava dilekçesine eklemek zorundadır ve bu zorunluluğa uyulmadığı takdirde davanın usulden reddedileceği ihtarı içerir bir davetiye gönderilmektedir. Yani, bu ihtar üzerine başka bir işlem yapılmaksızın dava şartı yokluğu nedeniyle dava usulden reddedilecektir¹.

1.2. Zorunlu Arabuluculuğun Kapsamı ve Uygulama Alanı

Zorunlu arabuluculuğun uygulama alanı, işçi ve işveren uyuşmazlıklarından kaynaklanan taraf alacaklarına ilişkin davalar ve işe iade davaları olarak belirlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeyle bunların kanuna, bireysel iş sözleşmesine veya toplu iş sözleşmesine dayanması arasında herhangi bir fark gözetilmemiştir.

İş Kanunu dışında, diğer bazı kanunlarda da iş ilişkileri ve iş sözleşmeleri düzenlenmiştir. İş Kanunu dışında Türk Borçlar Kanunu’nda da iş ilişkileri, işçilik, hak, alacak, talep ve borçlarını düzenleyen hükümler bulunmaktadır. Türk Borçlar Kanunu’nda düzenlenen hizmet sözleşmeleriyle birlikte, Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu’nda düzenlenen toplu iş sözleşmeleri, Deniz İş Kanunu’nda düzenlenen iş sözleşmeleri ve Basın İş Kanunu’nda düzenlenen iş sözleşmesi hükümleri de zorunlu arabuluculuk kapsamına giren iş sözleşmeleri kapsamındadır.

2. ARABULUCULUK TUTANAKLARI

Arabuluculuk sonunda tarafların anlaşabildikleri, anlaşamadıkları veya arabuluculuk faaliyetinin nasıl sonuçlandığı bir tutanak ile belgelendirilir. Arabuluculuk faaliyetinin sona erip ermediği veya ne zaman sona erdiği konusunda bir tereddüt doğmaması için bir tutanakla sonucun

¹ “İş Yargısında Arabuluculuk.”, Resul Kurt, 2018, 135, TBB Dergisi.

belgelendirilmesi gereklidir. Arabuluculuk faaliyetinin niteliği gereği, anlaşmaya varılması halinde kanun koyucu sıkı kurallar koymak yerine, anlaşmanın kapsamını ve şeklini tarafların serbestçe karar verebilmesine imkân tanır şekilde düzenlemiştir. Tutanağın asıl fonksiyonu sürecin sona erdiğinin belgelendirilmesi olmakla birlikte, taraflar tutanakta hangi hususların yazılacağını serbestçe kararlaştırabilir. Faaliyetin gizli kalmasını arzu edebilecekleri gibi, daha ayrıntılı bir tutanak da düzenlenebilir. Arabulucu da tutanağın içeriği ve sonuçları hakkında tarafları bilgilendirerek tarafların iradelerini en iyi yansıtabilecekleri tutanağın oluşmasını sağlar.

Arabuluculuk sürecinde bir karar mercii bulunmadığı gibi, sürecin sonunda herhangi bir karar da meydana gelmez. Bu sebeple, arabuluculuk anlaşma belgesi yerine arabuluculuk kararı şeklinde bir kullanım hatalı olur. Taraflar uyuşmazlıkları anlaşarak veya anlaşamayarak sonuçlandırır. Taraflar anlaşmaya varırsa, varılan anlaşmanın kapsamı taraflarca belirlenir ve bir anlaşma belgesi düzenlenir. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 17/2. maddesi gereğince, tarafların sadece anlaşmış oldukları zaman değil, anlaşmadıkları zaman da faaliyetin nasıl sona erdiğini gösterir tutanak halindeki belgenin taraflarca ve arabulucu tarafından imzalanması gereklidir. Burada, taraflardan kastedilen tarafların kanuni temsilcileri veya avukatları da olabilmektedir. Tarafların imza şartı sadece "sebebi belirtilmek suretiyle" ortadan kalkabilirken, arabulucunun imzası her zaman zorunludur. Bu durumda arabulucunun imzası tutanağın geçerli bir belge niteliği kazanması için yeterlidir.

Arabuluculuk faaliyetinin sona ermesi halinde Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 14/4. maddesi uyarınca, arabulucu bu faaliyete ilişkin kendisine yapılan bildirim, tevdi edilen ve elinde bulunan belgeleri, arabuluculuk tutanağını beş yıl süre ile saklamak zorundadır. Aynı zamanda aynı hüküm ile arabulucu, arabuluculuk faaliyeti sonunda düzenlediği son tutanağın bir

örneğini arabuluculuk faaliyetinin sona ermesinden itibaren bir ay içinde Genel Müdürlüğe göndermekle yükümlü tutulmuştur.

Zorunlu arabuluculuk düzenlemesinde ise, dava açmadan önce arabulucuya başvurmak dava şartı olarak sayıldığından taraflar arabulucu nezdinde anlaşmazlıklarını, arabuluculuğa konu edinilen alacak, tazminat ve talepler bakımından, arabulucu tarafından düzenlenen son tutanak ile birlikte iş mahkemesinde dava açma hakları bulunur. Arabuluculuğun dava şartı olması, tarafların anlaşma zorunluluğunu doğurmaz. Hiçbir taraf arabuluculuk sürecinde anlaşmaya zorlanamaz.

3. ARABULUCULUK TUTANAKLARININ İCRA EDİLEBİLİRLİĞİ

Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18/2. maddesi doğrultusunda, taraflar arabuluculuk faaliyeti sonunda bir anlaşmaya varırlarsa, bu anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilirler. Fakat arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşması durumunda hazırlanacak anlaşma belgesi icra edilebilirlik şerhi alınmaksızın da ilam niteliğinde belge sayılmaktadır. Avukatlık Kanunu'nun 35/A maddesi "... uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma konusunu, yerini, tarihini, karşılıklı yerine getirmeyi gereken hususları içeren tutanak, avukatlar ile müvekkilleri tarafından birlikte imza altına alınır. Bu tutanaklar İcra İflas Kanununun 38'inci maddesi anlamında ilam niteliğindedir." diyerek kanun koyucu, arabuluculuk tutanaklarının ilam niteliğinde belge sayılması için icra edilebilirlik şerhi bulunmasını zorunlu kılmamıştır. Böylelikle, taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılır. Bu durum uzun süren yargılama süreçlerini kısaltmaya yönelik alınan bir tedbir olup, arabuluculuk anlaşma belgelerine icra edilebilirlik şerhi alınması süresinin de eklenmesiyle arabuluculuk sürecinin uzaması engellenmeye çalışılmıştır².

² Mustafa Çiçek, *İş Hukukunda Zorunlu Arabuluculuk*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.312.

Bir ilama veya ilam niteliğinde belgeye dayanılarak yapılan icra takibine ilamlı icra adı verilmektedir. İlamlı icra takibi yapılabilmesi için, takibi başlatacak tarafın elinde bir mahkeme tarafından verilmiş ilam veya kanunların mahkeme ilamı niteliğinde saydığı bir belgenin bulunması gerekir. İcra İflas Kanunu'nun 38. maddesi hükmünde sayılan ilam niteliğinde belgeler içinde (mahkeme huzurunda yapılan sulhlar, mahkeme huzurunda yapılan kabuller gibi) arabuluculuk tutanakları yer almasa da özel kanunlara göre ilam niteliğinde sayılan belgelerden biri de Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 18/2. maddesi nedeniyle icra edilebilirlik şerhi içeren arabuluculuk anlaşmalarıdır.

İcra edilebilirlik şerhinin verilmesi, çekişmesiz yargı işidir ve buna ilişkin inceleme dosya üzerinden yapılır. Önceki düzenlemede dosya üzerinden karar verip vermeme yetkisi mahkemenin takdirinde iken, bu düzenleme ile mahkemeye verilen bu takdir hakkı kaldırılmıştır. Bunun yanı sıra İş Mahkemeleri Kanunu ile getirilen düzenlemeden önce, arabuluculuk faaliyeti ile sonunda tarafların anlaşması sonucu hazırlanan anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh asıl uyuşmazlık hakkındaki görev ve yetki kurallarına göre belirlenecek olan mahkemeden isteniliyordu. Değişiklikten sonra ise anlaşma belgelerinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh arabulucunun görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesinden istenilebilecektir. Böylelikle, işçi ile işveren arasındaki uyuşmazlık çözümünde arabuluculuk anlaşma belgelerinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesi sulh hukuk mahkemelerinin yetkisinde olup, bu talepte bulunan taraf sulh hukuk mahkemesine başvuracaktır. Son tutanaktan arabuluculuk görüşmelerinin farklı yerlerde yapıldığı anlaşılırsa görev yapılan bütün yerlerdeki sulh hukuk mahkemelerinin görevli sayılacağı kuşkusuzdur.

SONUÇ

Arabuluculuk, Türk hukuku açısından uyuşmazlıkların yeni bir alternatif çözüm yolu olarak yakın tarihte uygulanmaya başlanmıştır. Arabuluculuğun yeni yeni yaygınlaşıp tercih edilen bir alternatif çözüm yolu olmaya başlamasının hemen ardından, 2018 yılında arabuluculuğa başvurmanın zorunlu hale gelmesi uygulamada bazı sorunlara neden olsa da iş mahkemelerinin yükünü azaltmaya yardımcı olacak bir durum olmuştur. Hem işçi-işveren tarafları açısından hem de mahkeme açısından, arabuluculuğun dava şartı olmasının süreci hızlandıran ve pratikleştiren bir yöntem olduğu söylenebilir.

TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNİN İŞ SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Setenay KAYA

Stj. Avukat

ÖZET

Toplu iş sözleşmelerinin, iş sözleşmeleri üzerinde doğan doğrudan ve emredici nitelikli etkileri uygulamada işçiye uygulanacak hükmün belirlemesi aşamasında soru işaretleri yaratmaktadır. Bu gibi durumlarda taraflar ortak iradeleriyle toplu sözleşme hükümlerini bertaraf edebilecekleri gibi, sözleşmeleri bütüncül bir tutumla kıyaslayarak işçilerin daha lehine olan hükümleri uygulama yoluna gidebilirler. İşbu makalede uygulamada karşılaşılan çelişkili durumlar ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun konuya ilişkin güncel yaklaşımı ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Toplu İş Sözleşmesi, Doğrudan Etki, Emredici Etki, Toplu İş Hukuku.

GİRİŞ

Toplu iş sözleşmesinin uygulandığı işyerlerinde, iş sözleşmesi hükümlerinin de mevcut olduğu göz önüne alındığında ortak düzenleme konusu olan hususlar veya daha önce düzenlenmemiş olan hususlar hakkında hangi sözleşme hükmünün geçerli olacağı sorusuyla sıklıkla karşı karşıya gelinmektedir. Bu çalışmamızda ise özetle, toplu iş sözleşmesinin iş sözleşmesi üzerinde doğuracağı norm etkisi, toplu iş sözleşmesine aykırılık teşkil edecek şekilde düzenlenen protokol hükümleri ve toplu iş sözleşmelerinin emredici etkisinin engellenmesi hususları incelenecektir.

I. DOĞRUDAN VE EMREDİCİ ETKİ

Toplu iş sözleşmesi hükümlerinin iş sözleşmesi hükümleri üzerindeki norm etkisi, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu ("STİSK")'nın 36/1 maddesinde yer alan "*Toplu iş sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe iş sözleşmeleri toplu iş sözleşmesine aykırı olamaz. İş sözleşmelerinin toplu iş sözleşmesine aykırı hükümlerinin yerini toplu iş sözleşmesindeki hükümler alır. Toplu iş sözleşmesinde iş sözleşmelerine aykırı hükümlerin bulunması hâlinde ise iş sözleşmesinin işçi yararına olan hükümleri geçerlidir.*" düzenlenmesinden

kaynaklanmaktadır. Her ne kadar madde hükmünde yalnızca emredici hükmün varlığı belirtilmiş olsa da toplu iş sözleşmesinin varlık amacı gözetildiğinde 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu ("TİSGLK")'nda açıkça düzenlenmiş olan doğrudan etkinin varlığını STİSK açısından da sürdürdüğü kanısına kolaylıkla varılacaktır¹.

a) Doğrudan Etki

Toplu iş sözleşmesinin doğrudan etkisi, iş sözleşmesinde düzenlenmemiş olan hususlara ilişkin toplu iş sözleşmesinin düzenlemelerinin herhangi bir belirlemeye ihtiyaç duyulmadan uygulanması olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda, doğrudan etki edecek toplu iş sözleşmesi hükümleri iş sözleşmesine ilişkin olanlardır. Bu hükümlere örnek olarak iş sözleşmesinde herhangi bir düzenleme bulunmazken toplu iş sözleşmesinde düzenlenmiş olan ikramiye alacakları verilebilir. Toplu iş sözleşmesinde böyle bir hükmün varlığı halinde, tarafların bilgisi veya herhangi bir düzenlemesine ihtiyaç duyulmayacak ve toplu iş sözleşmesinin hükümleri iş sözleşmesi hükmüymüş gibi doğrudan uygulama alanı bulacaktır.

b) Emredici Etki

Toplu iş sözleşmesinin emredici etkisi, tarafların iş sözleşmesini düzenlerken toplu iş sözleşmesine aykırılık teşkil edecek hükümler

¹ Ömer Ekmekçi, *Toplu İş Hukuku Dersleri, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s.276*

düzenleyememesini, düzenlemeleri durumunda ise toplu iş sözleşmesi hükümlerinin uygulanmasını ifade eder. Emredici etki çerçevesinde, iş sözleşmesinin toplu iş sözleşmesiyle çelişen hükümleri ortadan kalkacaktır. İş sözleşmesi hükmü haline gelen bütün iş koşulları ve iş yeri uygulamaları bu etkinin kapsamında olacak, yani toplu iş sözleşmesine aykırı olmama şartı yalnızca yazılı iş sözleşmesi hükümlerinde aranmayacaktır.

II. TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİNE AYKIRI PROTOKOL YAPILMASI

6356 sayılı Kanun'un açık düzenlemesine karşın işverenlerin uygulamada işçilerle yapılan bireysel protokoller ile toplu iş sözleşmesinde kazanılmış haklarından feragat etmeleri şeklinde protokoller düzenlediği görülmektedir. Ancak bu yöndeki düzenlemelerin hiçbir bağlayıcılığı bulunmamakta ve toplu iş sözleşmesiyle kazanılmış olan haklardan bireysel protokoller ile feragat edilmesi kabul görmemektedir. Yargıtay 9. Dairesi'nin 12.07.2005 tarih ve E.2005/19012 sayılı kararında yer alan "*Gerçekten, toplu iş sözleşmesi düzeninin olduğu bir işyerinde, sendika üyesi işçilerin bireysel olarak sözleşmede tanınan haklardan vazgeçmeleri mümkün değildir.*" hükmü Yargıtay'ın bu hususta oturmuş içtihadını özetlemektedir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir diğer sorun ise, işverenlerin toplu iş sözleşmesinin normatif kısımlarının (iş sözleşmesine ilişkin olan hükümler) etkisinden kurtulabilmek için işçilerini işten çıkarıp yeniden işe almaları ve bu işçilerin ücretlerini yeni başlayanlara ödenen ücret tutarında belirlemeleridir. Bu durumu "ekonomik gücünü kullanmak suretiyle iş akitlerinin feshi ve yeniden işe alma işlemleri ile işçi ücretlerini düşürme" olarak tanımlayan Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 17.04.2013 tarih ve E.2012/9-1893 sayılı kararında işverenlerin emredici etkiyi dolanmak amaçlı bu uygulamaları hakkında "*Toplu iş sözleşmesi ile sağlanan hakların bu şekilde tek taraflı olarak işveren yararına azaltılmasının hukukten korunması mümkün değildir.*" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

III. EMREDİCİ ETKİNİN ENGELLENMESİ

a) Tarafların İradesiyle Ortadan Kaldırılması

Toplu iş sözleşmesinin emredici etkisini ortadan kaldıran durumlardan ilki, tarafların ortak iradeleriyle bu yönde alacakları kararlardır. STİSK'nın 36. maddesinde yer alan "aksi belirtilmedikçe" ifadesi iş sözleşmesinin taraflarına koydukları kuralların niteliğini belirleme yetkisi vermektedir.

Emredici etkiyi elimine etmek isteyen sözleşme tarafları, o sözleşmeye koyacakları hükümlerle bu istisnai durumu yaratacaklardır. Bunun için, taraf iradesiyle değiştirilmesi istenen hususta tarafların iradeleri sözleşme metninden açıkça ve tereddüde yer vermeyecek şekilde belli olmalıdır.

Taraf iradesinin etkili olmasının ilk olumlu yönü, işveren tarafın işçilerinin birbirinden farklı işyerlerinde ve iş koşullarında çalışıyor olma ihtimalinde karşımıza çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda, bütün işçiler açısından karşılaşılabilecek bütün sorunların önceden öngörülmesi ve toplu iş sözleşmesiyle çözüm bulunması mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, taraflara farklı somut olay ve durumları çözüme kavuşturabilmeleri adına esnek düzenlemelerde bulunma fırsatının tanınmıyor olması olumlu bir durum teşkil etmektedir.

Ayrıca, işçinin menfaatine yönelik birden çok durumun varlığı halinde hangi seçeneğin işçi açısından daha faydalı olacağı kararının işçilere bırakılacak olması, emredici etkinin sınırlandırılabilmesinin bir diğer olumlu yönünü oluşturmaktadır. İş sözleşmelerinin temelinde işçiye yararlılık ilkesi yer almakta ve bu ilke açısından bazı durumlarda hangi menfaati sağlamanın işçinin daha yararına olacağı sorusu gündeme gelmektedir. İşçinin kazanç bakımından mı yoksa dinlenme bakımından mı daha avantajlı duruma gelmesi gerektiği ikilemi bu gibi durumlara örnek gösterilebilir. Bu durumda eğer daha fazla kazancın mı yoksa daha uzun dinlenme süresinin mi işçi açısından daha avantajlı olacağı hususu tartışmalı ise, bu seçimi önceden toplu iş sözleşmesi hükmüyle

kararlaştırmak yerine seçim yapma şansını işçiye vermek emredici etkinin ortadan kaldırılmasının bir diğer avantajıdır.

Ancak bu yöndeki uygulamanın, toplu iş sözleşmesiyle amaçlanmakta olan işçinin korunması ilkesine zarar verebileceği de göz ardı edilmemelidir. Ekonomik gücü sebebiyle işçiden daha güçlü bir pozisyonda olan işveren karşısında her bir işçinin daha güçlü bir konuma taşınması, işçilerin örgütlü bir pazarlık yoluyla toplu iş sözleşmesi bağitlayabilmelerine bağitlıdır. Sözleşmelerde olması gereken tarafların iradelerindeki eşitlik, işçi-işveren ilişkisinde toplu iş sözleşmeleri sayesinde yakalanabilmektedir ve bu sayede ekonomik açıdan işverene bağitmlı olan işçi kendi taleplerini özgürce sözleşmenin karşı tarafındaki işverenine iletebilmektedir. Fakat toplu iş sözleşmelerinin aksine hükümler düzenlenmesini mümkün kılmak, işçinin toplu iş sözleşmesi sayesinde elde edeceği bu korumayı kaybetmesine sebebiyet verebilecektir.

Bu yüzden emredici etkinin ortadan kaldırılması sırasında, toplu iş sözleşmesinin varlık nedeninin tehdit edilmemesine özen gösterilmelidir. Eğer emredici etkinin ortadan kaldırılması hususu, sözleşmenin tümünü kapsayacak bir boyuta ulaşırsa ve bütün işçiler açısından etki doğurursa bağitlanılmış olan toplu iş sözleşmesinin varlık amacı tehdit edilmiş ve hatta zedelenmiş olacaktır. Dolayısıyla, sözleşmenin taraflarının bu hususta dikkatli davranmaları ve sözleşmenin emredici etkilerini sınırlayacak kuralların alınması hususunu da ortak iradeleriyle sınırlamaları gerekmektedir.

Emredici etkinin kaldırılmasına sebebiyet verecek kuralların oluşturulmasının ardından, toplu iş sözleşmelerinin ilgili hükümleri tamamlayıcı hukuk kuralı niteliğine bürünecek ve aksi kararlaştırılmadığı sürece uygulanacaktır.

b) İşçi Lehine Hüküm

Toplu iş sözleşmesinin iş sözleşmesi üzerindeki etkisini kaldıran bir diğer istisna işçi lehine hüküm hususu olup, kaynağını Kanun'dan almaktadır. STİSK'nın ilgili 36/1 maddesinde, “*Toplu iş*

sözleşmesinde iş sözleşmelerine aykırı hükümlerin bulunması hâlinde ise iş sözleşmesinin işçi yararına olan hükümleri geçerlidir.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla toplu iş sözleşmesinde ve iş sözleşmesinde birbirine aykırı hükümlerin mevcut olduğu durumlarda, Anayasa m. 48’de koruma altına alınmış olan işçinin çalışma ve sözleşme hürriyeti kavramları baskın gelecek ve işçinin daha lehine olan sözleşme hükmü uygulama alanı bulacaktır.

Unutulmamalıdır ki, iki sözleşme arasında doğması muhtemel aykırılıklar iki farklı hukuk kaynağında düzenlenmiş olmalıdır. Dolayısıyla, eski- yeni toplu iş sözleşmelerinin hükümleri arasında böyle bir kıyaslama ve işçinin lehine olan hükmün uygulanması durumu söz konusu olmayacaktır. Her toplu iş sözleşmesinin uygulanacağı dönemler birbirinden bağitmsız olacak ve kıyas, toplu iş sözleşmesi hükmü ile iş sözleşmesi hükmü arasında yapılacaktır.

(i) İşçi Lehine Tespit Ölçütleri

Çelişkili hükümlerin bulunduğu durumlarda hangi hükmün işçinin daha lehine olduğuna karar vermek kolay bir uygulama olmamakla birlikte, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 03.05.2017 tarih ve E.2017/22-887 sayılı kararında belirtilen ölçütler aşağıdaki gibidir:

“*..Birinci ölçüt, tekli karşılaştırma olarak adlandırılan ve toplu iş sözleşmesi ile iş sözleşmesinin çatıştığı belirtilen iki hükmünün tek tek ve bir diğerinden bağitmsız olarak karşılaştırılmasıdır... İkinci ölçüt, toplu karşılaştırma olup, bu yöntemde toplu iş sözleşmesi ile bu sözleşmesinin uygulama alanında kalan iş sözleşmesinin ilgili hükümlerinin değil, bu iki sözleşmenin bir bütün olarak karşılaştırılması söz konusudur... Üçüncü ölçüt ise, grup karşılaştırmasıdır. Grup karşılaştırmasına göre, toplu iş sözleşmesinden sapan iş sözleşmesi hükümlerinin, içerik olarak objektif biçimde birbirine bağitlı olan toplu iş sözleşmesi hükümleri ile karşılaştırılması gereklidir. Bu durumda iş sözleşmesinin aralarında içsel bir bağit bulunan hükümleri bir grup olarak değerlendirilecek ve toplu iş sözleşmesinin bu hükümlerine tekabül edecek ilgili hükümler grubu ile karşılaştırılacaktır...*”

Bütün bu ölçütler dikkate alındığında, değerlendirmenin bir bütün olarak yapılması yönteminin daha faydalı olduğu sonucu çıkmaktadır. Zira bir işyerinde çalışan bütün işçilerin toplu iş sözleşmesinden yararlanmadığı durumlar mevcuttur. Toplu iş sözleşmesinden yararlanan işçiler üç ayda bir ikramiye alırken o işyerinde toplu sözleşmeden yararlanmayan işçilerin çıplak ücretlerinin yüksek tutulması örneğinde olduğu gibi, özellik arz eden durumlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu gibi durumlarda işçilerin lehine olan hükmü belirleyebilmek için tek tek ya da gruplar halinde kıyasların yapılması yerine bütüncül bir kıyaslamanın yapılması daha verimli olacaktır.

(ii) İşçilerin Statü Değişikliklerinde Lehe Hükümün Belirlenmesi

İşçi lehine olan hükmün belirlenmesinin gerekli olduğu durumlarda, sendikaya üye değilken üye olma, istifa etme ya da alt işverenin işçisi olarak çalışırken asıl işverenin çalışanlarına katılma gibi statü değişiklikleri yaşanabilmektedir.

Toplu iş sözleşmesinden yararlanma durumu son bulan işçiler açısından, ücret ve diğer hakların iş sözleşmesine göre mi toplu iş sözleşmesine göre mi belirleneceği uygulamada karşılaşılan ikilemlerden biridir. Bu gibi bir durumda, toplu iş sözleşmesinden faydalanmayı bırakacak işçi artık sendikaya üyelik veya dayanışma aidatı ödemeyeceği için bu ödemeleri yapan işçilerle aynı menfaatleri elde etmeye devam etmemelidir. Dolayısıyla bu işçinin ücret ve diğer hakları belirlenirken artık iş sözleşmesi hükümleri esas alınmalıdır.

Toplu iş sözleşmesinden faydalanmaya yeni başlayan işçi açısından bakıldığında ise; bu işçi için çıplak ücretine ilaveten toplu iş sözleşmesinin getirdiği hakların eklenmesi gibi bir uygulamaya gidilmemelidir. Aksi halde, söz konusu işçi toplu iş sözleşmesinden yararlanamadığı için elde ettiği yüksek çıplak ücretler bedeline veya başkaca mali

haklara ilaveten toplu iş sözleşmesindeki hakları da elde edecektir ve bu durumda emsal işçilere kıyasla eşitlik ilkesine aykırı bir hak kazanımı doğacaktır. Dolayısıyla bu gibi durumlarda, sendika üyesi olup olmama üzerine genel bir gruplandırma yapıp uygulanacak sözleşmeyi belirlemek hatalı olacaktır.

Son olarak, alt işveren işçisi olarak çalışan bir işçi asıl işveren altında çalışmaya ve dolayısıyla toplu iş sözleşmesi hükümlerinden faydalanmaya başlarsa, bu işçinin hakları belirlenirken alt işveren yanındaki çalışmasından elde ettiği hakların türlerine ve miktarlarına bakılmamalıdır. Belirleme yapılırken yararlanılmaya başlanan toplu iş sözleşmesi hükümleri dikkate alınmalıdır, alt işverenle çalışırken edinilmiş haklara toplu iş sözleşmesinin getirdiği menfaatlerin eklenmesi yönünde bir uygulamadan burada da kaçınılmalıdır.

Yargıtay'ın konuya ilişkin çelişkili kararları mevcutken yakın zamanda verilen Yargıtay Hukuk Genel Kurulu mevcut ikilemi neticelendirmiştir. Statü değişikliği yaşayan işçilerin durumuna ilişkin Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 11.02.2014 tarih ve E.2013/37333 sayılı kararında ve Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 01.10.2015 tarih ve E.2014/20527 sayılı kararında işçilerin hem toplu iş sözleşmesi kapsamındaki sosyal hakları hem de kapsam dışı işçilere yapılan ödemeleri talep etmesinin olanaklı olmadığı yönünde hüküm kurulmuştur. Fakat Yargıtay 9. Hukuk Dairesi konuya ilişkin kararlarında² aksi yönde hüküm kurmuş ve toplu iş sözleşmesi hükmüyle davacıya iş sözleşmesinde düzenlenenden daha düşük bir ücret verilmesini işçi lehine şart ilkesinin ihlali olarak değerlendirmiştir.

Belirtilen çelişki kararlar Hukuk Genel Kurulu kararına konu olmuş ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 03.05.2017 tarih ve E.2017/22-887 kararında "Yararlılık ilkesinin, bireysel ve toplu iş sözleşmesindeki aynı amaca yönelik hükümlerinin gruplandırılarak yapılan bu karşılaştırma neticesinde, işçinin bireysel iş

² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 03.05.2016 tarih ve E. 2014/37740 sayılı kararı ile Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.04.2015 tarih ve E. 2013/ 11914 sayılı kararı

sözleşmesine nazaran çok daha fazla avantajlı bir konuma geldiği görülmüştür. Objektiflik ölçütü açısından da işçi yararına bir sonucun gerçekleştiği açıkça görülmektedir. Böyle olunca, işçinin bir yandan bireysel iş sözleşmesindeki günlük çıplak ücretinin esas alınmasını, diğer taraftan da toplu iş sözleşmesi ile öngörülen ücret kriterlerinin uygulanmasını istemesi mümkün değildir.” şeklinde hüküm kurmuştur. Böylece mevcut olan çelişki, işçi lehine hüküm belirlenirken iş sözleşmesinde ve toplu iş sözleşmesinde düzenlenen hakların toplu olarak karşılaştırılmasının doğru olacağı yönünde neticelendirilmiştir³.

SONUÇ

Sonuç olarak, iş sözleşmesi ve toplu iş sözleşmesinin ortak düzenlemelerinin bulunduğu durumlarda; aksi belirtilmedikçe iş sözleşmesinin hükümleri toplu iş sözleşmesine aykırı olamayacaktır. Bu kural tarafların ortak iradeleriyle alınmış bir kararla uygulama dışı kalabileceği gibi işçi lehine tespit ilkesi gereğince de bertaraf edilebilir. İşçi lehine seçimin, iş sözleşmesinin mi toplu iş sözleşmesinin mi uygulanmasıyla yapılacağı belirsiz olması durumunda, lehe olan hükmü belirleyebilmek için kıyaslama yapılırken sözleşmeler ve verilecek olan menfaatler bir bütün olarak ele alınmalı ve eşitlik ilkesi göz önünde tutularak karar verilmelidir.

³ a.g.e, *Ekmekçi*, s.292.

KDV AÇISINDAN GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDA BİREBİR KREDİ YANSITMASI/KÖPRÜ KREDİLER

Özge KISACIK

Avukat

Beyza GÜNSEL

Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

ÖZET

Finansal açıdan güçlü olan grup şirketinin, daha fazla krediyi daha düşük maliyetle bulma imkanına sahip olmasından dolayı, finansal açıdan güçlü durumda olmayan grup şirketlerine banka veya finans kurumlarından temin ettiği krediyi aynı koşullar altında aktarmasına “birebir kredi yansıtması” veya diğer bir adıyla “köprü kredisi” denilmektedir. Grup şirketleri arasında birebir kredi yansıtmasının katma değer vergisi (“KDV”) açısından vergilendirmeye tabi tutulup tutulmayacağı ise önemli bir tartışma konusudur. 2017 yılına kadar Danıştay kararları ve İdare tarafından verilen özeldeler açısından baskın görüş; kredinin grup şirketleri arasında herhangi bir bedel eklenmeksizin aynen aktarılması işleminde KDV hesaplanmayacağı yönündeydi.

Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (“VDDGK”)’nun 25.01.2017 tarihli kararı ile, böyle bir işlemin KDV’ye tabi tutulması gerektiği yönünde görüş tesis etmesi ile birlikte - her iki yöndeki görüşe ait birçok makale de göz önüne alındığında- bu konu, üzerinde tekrar düşünülmesi ve tartışılması gereken önemli bir hal almıştır. Makalemizde, söz konusu iki farklı görüş, Danıştay kararları, özeldeler ve makaleler ışığında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Grup Şirketi, Birebir Kredi Yansıtması, Köprü Kredi, Katma Değer Vergisi, Finans Hizmeti.

GİRİŞ

Şirketlerin en önemli kaynak bulma yöntemlerinden biri olan kredi yöntemi, şirketin finansal açıdan güçlü olması durumunda daha fazla tutarda ve daha düşük maliyetle kredi bulma imkanına sahip olduğu bir yöntemdir. Bu sebeple kredibilitesi diğerine göre daha yüksek olan bir grup şirketi tarafından alınan kredinin doğrudan ve aynı koşullar altında, kredibilitesi daha düşük olan grup şirketine aktarılması, kredi aktarılan grup şirketinin daha fazla krediye daha düşük maliyetle ulaşmasını sağlayan ve uygulamada çokça rastlanan, grup şirketleri adına oldukça avantajlı bir işlemdir.

Birebir kredi aktarım mekanizmasında önemli olan, temin edilen kredinin aynı koşullarla aktarılmasıdır. Örneğin, kredinin aynı faiz oranı, aynı vade yapısı ile, makul sayılabilecek bir sürede aktarımı birebir aktarım olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bu şartlar sağlandıktan sonra, krediyi temin edip aktaran şirket tarafından faiz ve anapara ödense bile söz konusu mekanizma bundan zarar görmeyecektir¹.

Kredinin aynen aktarılması işleminde, bir bedel alınmaması durumunda söz konusu işlemin KDV’ye tabi tutulup tutulmayacağı asıl tartışma konusunu oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, birebir kredi aktarımının yanında herhangi bir ek bedel alınması durumunda -yani; kredi kullanım sırasında ortaya çıkan maliyetler ve finansman giderlerinin yansıtılması sırasında ilave bir kar

¹ “Yurtiçi ve Yurtdışı Kaynaklı Köprü Kredilerin BSMV ve KDV Karşısındaki Durumu”, Yalçın YALÇIN, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2015.

ya da komisyon eklenirse² bu ek bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır ve bu noktada görüş birliği bulunmaktadır.

I. MEVZUAT

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; 4'üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; 17/4-e maddesinde ise, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinde ise "*Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka muameleleri vergisine tabidir.*" hükmü yer almakta olup; son fıkrasında ise, 2279 sayılı Kanun'a göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini devamlı olarak yapanların bu Kanun'un uygulanmasında banker sayılacağı belirtilmektedir. Aynı Kanun'un mükellefi belirleyen 30'uncü maddesinde ise, BSMV'yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükmü bulunmaktadır. Burada belirtilen borç para verme işinin devamlı olarak yapılmasından maksat, aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesidir. Buna göre, borç verme işinin devamlılık arz etmemesi halinde banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girmeyeceğinden KDV Kanunu'nun 1/1'inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesine göre krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon gibi ödemeler KDV'den istisnadır.

II. UYGULAMA

Krediyi aktaran taraf, alınan krediye ilişkin faizleri hem bir borç hem de alacak olması nedeniyle, bir yandan gider kaydederken diğer taraftan gelir kaydetmektedir. Bu şekilde, krediyi aktaran taraf üzerinde herhangi bir masraf kalmamaktadır. Aynı şekilde krediyi kullanan taraf ise faizi gider olarak kaydetmektedir. Dolayısıyla kredinin asıl kullanıcısı olarak, aktarılan krediye ilişkin maliyete kredi aktaran ana şirketin kendisi katlanmaktadır³.

Birebir kredi yansıtmasının KDV'ye tabi tutulup tutulmaması tartışmasının ana noktasını; mali yapısı veya ticari itibarı, dolayısıyla kredibilitesi yüksek olan grup şirketinin, banka ve diğer finans kuruluşlarından temin ettiği kredinin aynı koşullar altında bir diğer grup şirketine kredi aktarması işleminin nitelik olarak bir hizmet olup olmadığına ilişkin değerlendirme oluşturmaktadır.

III. GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDA BİREBİR KREDİ YANSITMASININ KDV'YE TABİ TUTULMAMASI GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞ

Birebir kredi yansıtmasının finansal hizmet olarak nitelendirilemeyeceği yönünde çeşitli Danıştay kararları ve özeldeler mevcuttur. Aşağıda incelenecek olan kararlardan da anlaşılacağı üzere, Danıştay'ın 2017 yılında tartışma yaratan Danıştay VDDGK kararına kadar istikrar kazanmış uygulaması aslında bu görüş yönündedir.

1. Danıştay Kararları

Danıştay 1997 tarihli kararlarında, alınan döviz kredisini faiz ile birlikte ilişkili şirkete aktaran kurum adına bir menfaat doğmadığı gerekçesiyle ve söz konusu işlemde hizmet karşılığı gelir elde edilmediğinden bahisle, bu işlemi bir finansman temini hizmeti olarak kabul etmemiş ve KDV tarhiyatını hukuka aykırı bulmuştur⁴.

² "Köprü Kredilerin KDV ve Kurumlar Vergisine Göre Değerlendirilmesi, Murat ATİK, www.muhasibetr.com, Aralık 2017.

³ agm, Yalçın YALÇIN.

⁴ Danıştay 11.D., 13.03.1997, 1996/600 E., 1997/955 K., Danıştay 9.D., 17.01.1997, 1996/2110 E., 1997/171 K., Danıştay 9.D., 20.03.1997, 1996/2227 E., 1997/957 K.

Danıştay 1989⁵, 1993^{6,7}, 1994⁷, 1995^{9,10}, 1998¹¹, 1999¹², 2000¹³ yıllarına ait diğer kararlarında ise, şirketin kendi adına aldığı krediyi aynı gruba bağlı bir başka şirkete kullandırması işleminden KDV doğmayacağı yönünde karar tesis etmiştir; ancak söz konusu kararlarda, finansman hizmetinden neler anlaşılması gerektiğine, bu işlemin neden finansman hizmeti olmadığına ilişkin yeterli açıklamada bulunulmaksızın; ‘aynı holdinge bağlı şirketlerin birinin lehine hesaplanan faiz diğer şirketin giderini teşkil etmesi’, ‘hizmet karşılığı gelir elde edilmediğinden finansman temini hizmeti de sayılmayacağı’, ‘kendisi adına bir menfaat bulunmaması’, ‘holdingleşme amacına uygun olması’ şeklindeki genel gerekçelendirmelere yer verilmiştir.

Son olarak, Danıştay’ın 2015 yılına ait bir kararında ise¹⁴ ‘aynen aktarılan masraflar dışında başka herhangi bir ad altında gelir elde edilmediği, davacının asıl faaliyetinin kredi vermek ve finansman aracılık hizmeti yapmak suretiyle kazanç elde etmek olmadığı dikkate alındığında grup şirketlere kredi vermek suretiyle katma değer vergisine tabi bir finansman hizmeti sağladığı söylenemez. Dolayısıyla, holdingleşmenin amacına uygun olarak, aktarılan krediler, sunulan bir finansman hizmeti niteliğinde değildir.’ gerekçesi ile konuya ilişkin aynı yönde görüş belirtmeye devam etmiştir. Nitekim, makalemizin ilerleyen bölümlerinde açıklanacak olan 25.01.2017 tarihli tartışmalı Danıştay VDDGK kararının yargı sürecinde Danıştay 4. Dairesi de bu yönde karar vermişti.

Tespit edilen 1989-2017 yılları arasındaki konuya ilişkin Danıştay kararları da gösteriyor ki, birebir kredi yansıtması işleminde finansman temini hizmetinin gerçekleşmediği ve KDV konusuna giren bir durumun söz konusu olmadığı görüşü istikrarlı olarak benimsenmiştir.

2. Özelgeler

2010¹⁵ ve 2009¹⁶ tarihli özelgelere göre İdare, aktarılan kredi tutarına ilişkin masrafların herhangi bir fark ilave edilmeksizin bağlı şirkete aynen yansıtılmasının, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğundan KDV’ye tabi tutulmayacağı yönünde görüş belirtmiştir.

Maliye Bakanlığı’nın 2004 tarihli özelgesi¹⁷, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2011 tarihli özelgesi¹⁸ ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2012 tarihli özelgesinde¹⁹ de; kredilerin herhangi bir fark ilave edilmeksizin grup şirketlerine yansıtılması işleminin KDV’den istisna olduğu belirtilerek Danıştay kararlarındaki görüşün desteklendiği görülmektedir.

IV. GRUP ŞİRKETLERİ ARASINDAKİ BİREBİR KREDİ YANSITMASININ KDV’YE TABİ TUTULMASI GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞ

Danıştay VDDGK’nın 25.01.2017 tarihinde verdiği, grup şirketleri arasında birebir kredi yansıtmasının finansman hizmeti olarak

⁵ Danıştay 7.D, 13.11.1989, 1989/2547 E., 1989/2526 K.

⁶ Danıştay 7.D, 9.11.1993, 1992/418 E., 1993/4554 K.

⁷ Danıştay 9.D, 15.10.1993, 1992/4864 E., 1993/3536 K.

⁸ Danıştay 7.D, 21.2.1994, 1993/2387 E., 1994/781 K.

⁹ Danıştay 11.D, 24.4.1995, 1995/1378 E., 1995/1231 K.

¹⁰ Danıştay 11.D, 27.4.1995, 1995/648 E., 1995/1309 K.

¹¹ Danıştay 11.D, 5.2.1998, 1997/420 E., 1998/331 K.

¹² Danıştay 9.D, 27.4.1999, 1998/2338 E., 1999/1689 K.

¹³ Danıştay 9.D, 26.10.2000, 1999/2321 E., 2000/3055 K.

¹⁴ Danıştay 4.D, 14.12.2015, 2015/2533E., 2015/6979 K.

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, B.07.1.GİB.04.99.16.01/2, 2010.

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2358, 23/06/2009.

¹⁷ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.54/5417-2048-15038, 06/04/2004.

¹⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14017-18-1198, 30/12/2011.

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472, 08/08/2012.

nitelendirilip KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönündeki karar²⁰ neticesinde, konu tekrar gündeme gelmiştir. Şaşkınlık yaratan kararın yargı sürecinde, Danıştay 4. Dairesi, geçmiş Danıştay kararları ile aynı çizgide kalarak, 'holdingleşmenin amacına uygun olarak, aktarılan kredi nedeniyle katlanılan tüm masrafların da grup şirketlerine aktarıldığı, bu masraflar dışında başka herhangi bir ad altında gelir elde edilmediği, davacının asıl faaliyetinin kredi vermek ve finansman aracılık hizmeti yapmak suretiyle kazanç elde etmek olmadığı gerekçeleriyle KDV hesaplanmaması gerektiği yönünde karar²¹ vererek Ankara 1. Vergi Mahkemesinin kararını²² bozmuştu. İlk derece mahkemesi, kurumun ilişkili olduğu kurumların parasal ihtiyaçlarını gidermek amacıyla para kullandırmak suretiyle finansman hizmetinde bulunduğu gerekçesini öne sürerek kararında ısrar edince, mesele Danıştay VDDGK nezdinde incelendi ve Danıştay'ın yukarıda da örneklendirilen istikrarlı uygulaması Danıştay VDDGK kararı ile adeta sekteye uğradı.

Bu görüş uyarınca, krediyi kullananlardan başkaca bir ücret talep edilmese dahi hizmet ifası gerçekleştirilmektedir ve kredi aktarılan şirketçe doğrudan banka veya finans kuruluşundan kredi alınmayıp özellikle krediye ilk aracılık edeninin kredi verene karşı bir risk üstlenmesi, bu durumun en büyük dayanağını teşkil etmektedir. Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırmasına ilişkin emsallere uygunluk ilkesi göz önünde bulundurularak, aktarılan kredi ana para tutarı üzerinden her yıl %2 - %5 gibi bir oranda finansman temin hizmeti bedeli hesaplanmalı, bu konu ile ilgili olarak fatura düzenlenmeli ve hesaplanan bedel KDV'ye tabi tutulmalıdır. Çünkü

yapılan işlemde bir risk üstlenilmesi ve bir hizmet ifa edilmesi söz konusudur²³.

Bunun yanında, grup şirketleri arasındaki birebir kredi yansıtması durumunda; yapılan hizmete "finansman hizmeti" değil, finansman temin hizmeti ya da finansman aracılığı hizmeti denilebileceği, esasen hesaplanan faizin işleme aracılık eden ya da krediyi aktaran şirketin değil banka veya finans kuruluşunun geliri olduğu, dolayısıyla söz konusu faizin finansman aracılığı hizmetinin bedelini teşkil etmediği ve normal şartlarda, mezkûr işlemle ilgili olarak borca ilişkin faiz tutarı üzerinden % 5'lik BSMV oranında bir aracılık komisyonu hesaplanabileceği ve bu komisyon üzerinden de, ilgili şirkete kredi aktarımının yapıldığı tarih itibariyle % 18 oranında KDV alınabileceği de ileri sürülebilmektedir²⁴.

1. Danıştay Kararları

25.01.2017 tarihli Danıştay VDDGK kararından önce de Danıştay'ın az sayıda da olsa, söz konusu işlemin bir finansman hizmeti olduğu ve bu sebeple KDV hesaplanması gerektiği yönünde kararları mevcut idi. Bu kararlara Danıştay'ın 2015²⁵⁻²⁶, 2006²⁷ ve 2007²⁸ tarihli kararları örnek verilebilir ve kararların başlıca dayanakları; davacı şirketin ilişkili olduğu şirketlere kullandırdığı borç paralar karşılığında tahakkuk ettirdiği faizin ticari faaliyet kapsamında olduğu, bir şeyi kullandırmanın da hizmet sayılacağı (ilişkili olunan kişi veya kurumların parasal ihtiyaçlarını gidermek amacıyla para kullandırmak suretiyle finansman hizmetinde bulunulduğu), bir kurumun ticari faaliyeti çerçevesinde sağladığı kredinin işletmenin faaliyeti kapsamında gereksinmelerinde

²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.01.2017, 2016/709 E., 2017/2 K.

²¹ Danıştay 4.D, 3.11.2014, 3011/1444 E., 2014/6146 K.

²² Ankara 1.Vergi Mahkemesi, 30.11.2010, 2010/1461 E., 2010/2581 K.

²³ "Finansman Hizmeti ve Vergilendirilmesi", Süleyman GÜÇLÜ, <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/finansman-hizmeti-ve-vergilendirilmesi/2712>

²⁴ "Grup Şirketleri Arasında Kredi Aktarımında Örtülü Kazanç, Örtülü Sermaye, Katma Değer Vergisi ve Muhasebe", Güray ÖĞRENDİK, www.muhasabetr.com

²⁵ Danıştay 3.D, 12.10.2015, 2013/4148 E., 2015/6798 K.

²⁶ Danıştay 9.D, 28.01.2015, 2010/11146 E., 2015/72 K.

²⁷ Danıştay 4.D, 07.02.2006, 2006/133 E., 2006/106 K.

²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.03.2007, 2006/354 E., 2007/129 K.

kullanılmasından vazgeçilerek bir başka kurumun yararlanmasına sunulmasının finansman hizmeti olduğu şeklindedir.

2. Özelgeler

Diğer görüşü destekler nitelikteki özelge sayısı kadar yüksek olmasa da “KDV’ye tabi tutulmalıdır” yönündeki görüşü destekleyen özelgeler de bulunmaktadır. Örneğin İdare bir özelgede, ayrı tüzel kişiliğe sahip şirketlerin faiz karşılığı birbirine kredi vermesini veya aktarmasını, devamlı yapılmadığı takdirde finansman hizmeti sayıp KDV’ye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir²⁹.

SONUÇ

Genellikle, kredibilitesi daha yüksek olan grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilip finansal durumu daha düşük olan diğer grup şirketine aynı koşullar altında ek bir bedel eklenmeksizin gerçekleştirilen birebir kredi aktarma işlemi, yaygın olarak yapılan bir işlem olup, bu işlemin hizmet niteliğinde olup olmadığı 27.01.2017 tarihli Danıştay VDDGK kararı ile birlikte tekrar gündeme gelen bir tartışma konusunu oluşturmaktadır. Çünkü bu niteliğin tespiti halinde ödenecek olan kredi faizi üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı belirlenecektir. Aktarılan kredi tutarına ilaveten bir bedel alınması halinde ise, bu bedelin genel oranda KDV’ye tabi tutulacağı konusunda şüphe bulunmamaktadır. Önceki kararlarında Danıştay ve İdare’nin baskın görüşünün KDV’ye tabi tutulmaması yönünde olduğu görülmektedir; ancak Danıştay VDDGK’nın 2017 tarihli eleştiriye açık kararının ardından, bundan sonraki özelgelere ve Danıştay kararlarında ne yönde karar verileceği merak konusudur.

²⁸ Şükri Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (II, III, ve IV ciltleri)*, Yaklaşım Yayıncılık.

SPEKÜLATİF SERMAYE HAREKETLERİ VE TOBİN VERGİSİ

Onur Çağdaş ÖZGÜR

Kıdemli Vergi Danışmanı

ÖZET

20. yüzyılın son çeyreği ile birlikte, uluslararası ekonomide sermayenin serbest dolaşımının önündeki engellerin tamamen kaldırılması neredeyse tüm ülkeler tarafından kabul edilmiş, dünya üzerinde sermaye hareketleri serbestliği ile birlikte makroekonomik politikalar da bu duruma göre tekrar şekillenmeye başlamıştır. Küreselleşmenin hızlandığı bu yeni durum, bazı ülkelerde sermayenin spekülâtif olarak hareket ederek kısa vadede kar elde edilmesi yönünde sonuçlar doğurmuştur. ABD’li iktisatçı James Tobin tarafından, kısa vadeli spekülâtif sermaye hareketliliğinin ülkelerin makro ekonomik istikrarı açısından zarar verici etkilerinin önlenmesi için mali işlem vergisinin getirilmesi önerilmiştir. Çalışmamızda, söz konusu verginin detayları ve Türkiye açısından uygulanabilirliğine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Serbestliği, Dalgalı Kur, Spekülasyon, Mali İşlem Vergisi, James Tobin.

GİRİŞ

Son dönemde yaşanan gelişmelere bakıldığında uluslararası ekonominin sahip olduğu üç önemli öge olan dış ticaret, sermaye hareketliliği ve emeğin dolaşımının¹ birçok ülke tarafından tekrar gözden geçirildiği bir sürecin içerisinde olduğumuz anlaşılmaktadır. Özellikle 2008 sonrası gelişmiş ülkelerin genişlemeci para politikaları neticesinde, bol miktarda döviz geliştirmekte olan ülkelere doğru yönelerek bu ülkelerdeki yüksek faiz getirisinden kazanç elde edilmiştir. Her ne kadar uluslararası ticarete mal ve hizmet alışverişi çok daha öncesine dayanıyor olsa da sermayenin dolaşımının serbest hale gelmesi, birçok siyasi ve ekonomik gelişme sonrasında dünya gündeminde yerini almıştır. Çalışmamıza konu olan sermaye hareketliliği ve sermayenin serbestliğinin tarihçesi 20. yüzyıl ile başlamaktadır.

Sermayenin hızlı şekilde bir ülkeden diğer ülkeye serbestçe dolaşımının sağlanması öncelikle gelişmiş ülkelerde başlamış ve mal ve hizmet yani dış ticaret ile birleşerek yeni bir ekonomi

düzeninin oluşmasını sağlamıştır. Gelişmiş batı ekonomilerinde, sermayenin ülke ekonomilerine spekülâtif amaçlarla giriş ve çıkışı neticesinde ortaya çıkan ekonomik dalgalanmalar üzerine alınacak önlemler çok uzun süre iktisatçılar tarafından tartışılmıştır. Bu tartışmalara en büyük katkılardan birisi de 1981 yılının Nobel ekonomi ödülü sahibi olan ABD’li iktisatçı James Tobin tarafından yapılmıştır. Ekonomi literatürüne Tobin Vergisi olarak geçen öneri, kısa süreli spekülâtif yabancı para hareketleri üzerinden mali işlem vergisi alınması üzerine kurgulanmıştır. James Tobin tarafından 1972 yılında bir konferansta, uluslararası döviz işlemlerindeki spekülâtif hareketlerin önünü kesmek için, bu işlemler üzerine bir mali işlem vergisi konulması yönündeki öneri, üzerinden yıllar geçmiş olmasına rağmen zaman zaman uygulanabilirliği açısından tartışılmaktadır. Çalışmamızda bahse konu verginin uygulanması ve Türkiye açısından günümüz şartları altında geçerliliği irdelenecektir.

I. Verginin Uygulanması ve Amacı

Tobin Vergisi ilk olarak kısa süreli spekülâtif para hareketlerinin makroekonomide yaratmış olduğu tahribatı minimize etmek amacıyla tüm gelişmiş ülkelerin yabancı para işlemlerinde

²⁸ <http://www.mahfiiegilmez.com/2018/01/kur-savaslar-ticaret-savaslar-ve.html>

binde beş gibi bir oranda vergi alınması yönünde bir uygulamayı içermektedir. Vergi oranının düşük olarak tutulmasının nedeni, kısa süreli olarak spekülasyon amaçla döviz hareketliliğinden kar elde etmek isteyen yatırımcı için vergi yükü getirilerek maliyet oluşturulması neticesinde kur hareketliliğinin önüne geçilebilmesidir. Bununla birlikte, vergi oranı düşük tutularak kısa vadeli yatırımlar yerine vergi oranının uzun vadede ihmal edilebilir durumda olması sebebiyle uzun vadeli yatırımların teşvik edilmesi de hedeflenmektedir.

Tobin Vergisinin uygulanmasındaki ana amaç her ne kadar kur dalgalanmalarının önüne geçmek olsa da esasında arka planında uzun vadeli yatırımları da özendirerek ekonomik büyümenin devamlılığını sağlamak olduğu yorumu da yapılabilecektir. Ayrıca, vergi yoluyla regülasyonun sağlanması, sıcak paraya yönelen kısa vadeli para ve maliye politikalarının önüne geçilmesi de Tobin Vergisi uygulamasından beklenen yararlarından birisidir. Son olarak, Tobin Vergisinin esas amacı her ne kadar kamu maliyesine gelir sağlamak olmasa da organize ve işlem hacmi yüksek piyasalar açısından kısa süreli işlemlerden alınacak olan verginin gelir etkisi yaratması da beklenebilecektir.

Verginin uygulanması açısından önemli bir husus ise uygulamanın küresel yaygınlıkta olmasının gerekliliğidir. Vergi oranının gelişmiş tüm piyasalar tarafından aynı oranda uygulanmaması halinde, sıcak para vergi oranı düşük olan diğer ülkelere yönelecek ve kısa süreli spekülasyon bu ülkelerde devam edebilecektir. Bu durumda ise Tobin Vergisinden beklenen ana hedefe ulaşılamayacaktır. Ayrıca vergi oranının ne şekilde belirleneceği irdelenmesi gereken diğer bir husustur, zira vergi oranının çok düşük olması uygulamanın etkinliğini düşürecekken, yüksek belirlenmiş bir vergi oranı ise para piyasasında aşırı bir daralmaya kadar varabilecek sonuçlar doğurabilecektir.

II. Tobin Vergisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği

Özellikle son dönemlerde başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkelerin 2008 küresel ekonomik

kriz sonrası başlatmış oldukları genişleyici para politikalarının uygulanması neticesinde, bu ülkelere çıkan sıcak para gelişmekte olan ülkelere yönelerek bu ülkelerde kısa sürede yüksek faiz getirisi elde etmiştir. Son dönemde ise ABD merkez bankası FED’in yapmış olduğu faiz artırımları ile birlikte, bir süredir gelişmekte olan ülkelerde bulunan fonlar gelişmiş ülkelere doğru yönelmeye başlamıştır. FED’in faiz artırım kararları sonrasında Avrupa Birliği Merkez Bankası da 2018 yıl sonu itibarıyla genişleyici para politikasını terk edeceğini açıklamıştır. Bu bağlamda küresel ekonomiye bakıldığında sermaye hareketlerinin gelişmiş ülkelere doğru tekrar geriye döneceği öngörüsünde bulunulabilecektir.

Türkiye açısından son dönemde yaşanan kur hareketliliğinin Tobin Vergisi yoluyla önlenmesi önerisi son dönemde tartışılan konulardan birisi olmuştur. Türkiye ekonomisinde özellikle 2018 yılında yaşanan kur artışlarının önlenmesi için kısa vadeli döviz işlemlerinden vergi alınması durumunda, piyasalarda bulunan dövizin çıkışının hızlanması yönünde bir etki bırakacağı yorumu yapılabilecektir. Bu durumda ithalata dayalı üretim yapan sektörlerde finansman sorunları baş gösterebilecek ve bu durum üretimde daralmaya neden olarak ekonomik büyümeye negatif yönde etki edebilecektir. Bununla birlikte, ülkemizden olacak olası bir hızlı döviz çıkışı durumu, reel sektör açısından ilave bir kur baskısı oluşturarak üretim maliyetlerinin artmasına ve sonucunda enflasyonun yukarı yönlü yönelmesine sebep olabilecektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Tobin Vergisinin uygulanmasının, günümüz şartlarında Türkiye ekonomisi açısından faydadan çok zarar getirebileceği yorumu yapılabilecektir.

Teoride, Tobin Vergisi işlem hacmi yüksek ve organize olmuş piyasaların tamamında uygulanması durumunda etkili olacağı varsayımına dayanmaktadır. Pratikte bu verginin uygulama zorluğu 2009 yılında Brezilya tarafından uygulanmaya başlanan %2’lik finansal işlemler vergisi adı altında uygulanan bir tür Tobin Vergisinin daha sonra kaldırılmasıyla görülebilmektedir. Türkiye’nin tek başına bu vergiyi uygulaması

durumunda ise ülkemizde bulunan yabancı paranın diğer ülkelere hızlıca yöneleceği öngörüsünde bulunmak zor olmayacaktır.

SONUÇ

Kısa süreli kar elde etme amacıyla gerçekleşen spekülâtif sermaye hareketlerinin önlenmesi amacını taşıyan bir mali işlem vergisi olan Tobin Vergisinin, teoride tüm gelişmiş organize piyasalarda uygulanması halinde kur hareketliliğine son vererek uzun vadeli yatırımları teşvik edeceği öngörülmektedir. Son dönemde Türkiye’de yaşanan kur hareketliliğinin önüne geçilmesi için Tobin Vergisi uygulanması durumunda, ülkemizde bulunan yabancı paranın hızlıca diğer ülkelere yöneleceği ve sonucunda makroekonomik göstergelerde bozulmalara neden olacağı yorumu yapılabilecektir.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

Burcu HACI
Vergi Asistanı

ÖZET

Sermaye artırımı birçok şirket için piyasa koşullarına uyum sağlayabilme, rakip firmalarla rekabet güçlerini artırma noktasında avantaj sağlayabilmektedir. 6637 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımıza eklenen nakit sermaye artırımlarında faiz indirimi uygulaması, sermaye artırımını nakit olarak gerçekleştiren şirketlerin sermaye artırımı yanında sağladığı vergi indirimi ile de ciddi bir yarar sağlamaktadır.

Bu makalemizde nakdi sermaye artırımından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasında özellikli konular açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Nakit Sermaye Artırımı, Faiz İndirimi, Vergi Avantajı.

GİRİŞ

Şirketler, artan enflasyon karşısında azalan sermayelerini güçlendirmek veya fon ihtiyacını karşılamak amacıyla sermaye artırımına yönelmektedirler. Bu durumda şirketler sermaye artırımını nakdi ya da aynı sermaye artışı şeklinde gerçekleştirmektedirler.

Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını ifade etmektedir.

6637 sayılı Kanun ile 01.07.2015 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan nakit sermaye artırımından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasında tereddüt edilen bazı hususlarla ilgili değerlendirmelerimiz bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

I. GENEL OLARAK NAKİT SERMAYE ARTIRIMINDA FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir.

Kanun metninde indirim oranını çeşitli kriterler dikkate alınarak belirlemeye Bakanlar Kurulu'nun

(700 sayılı KHK'nın 173'üncü maddesiyle Cumhurbaşkanı'nın) yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiyi 2015/7910 sayılı kararı ile kullanmış ve bazı durumlarda faiz indirimi uygulamasında kullanılacak oranları belirlemiştir. Söz konusu karara göre;

- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırıma tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

- 9/3/2015 tarihinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin yürürlüğe girdiği 1/7/2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Şirketlerin nakit olarak artırdıkları sermaye tutarı üzerinden belli bir faiz hesaplanması ve bu tutarın yarısının sermayesi artan kurumun beyannamesi üzerinde matrahtan indirilmesi

esasına dayanan uygulama ile ilgili açıklamalara Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9)'de yer verilmektedir.

Söz konusu Tebliğ'de, aşağıda yer verilen sermaye artırımlarında faiz indirimi uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışıları,

- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışıları,

- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışıları,

- Ortaklarca veya ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışıları,

- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışıları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışıları.

II.SERMAYE ARTIMINA İLİŞKİN TUTARIN BAŞKA ŞİRKETE SERMAYE OLARAK KONULMASI YA DA KREDİ OLARAK KULLANDIRILMASI

Özellikle grup şirketlerinde, sermaye artırımında bulunan şirketlerin, sermaye olarak ortak tarafından şirkete konan tutarı, diğer grup şirketine göndererek o şirketin de sermaye artırımını gerçekleştirmesini sağladıkları son dönemlerde sıkça görülmektedir. Bu yöntemde esasen tek bir sermaye tutarı ile birden fazla şirketin sermaye artışı gerçekleştirilebilmektedir.

Bakanlar Kurulu özellikle grup şirketlerinde sıklıkla rastlanan bu uygulamada tek bir şirketin faiz

indiriminden yararlanması gerektiği düşüncesi ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak başka şirkete sermaye olarak gönderilen tutarda faiz indirimi hesaplamasında oranın %0 olarak uygulanacağı düzenlemesine gitmiştir.

Örneğin; A gerçek kişisi sahibi olduğu X Anonim Şirketi'nin sermaye artırımını için 10.000,0000 TL tutarında parayı şirketin banka hesabına sermaye olarak göndermiştir. X Anonim Şirketi söz konusu tutarı sermaye artırımını olarak tescil ettirdikten sonra iştirak ettiği Y Anonim Şirketi'ne göndermiştir. Y Anonim Şirketi de söz konusu tutarı sermaye artırımını olarak tescil ettirdikten sonra iştirak ettiği Z Şirketi'ne göndermiştir. Bu durumda nakit sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yalnızca Z Şirketi yararlanabilecektir.

Şirketler sermaye artışlarından gelen tutarları iştirak ettikleri şirketlere sermaye olarak gönderebildikleri gibi, iştirak ettikleri ya da grup şirketi mahiyetine olan diğer şirketler ya da yalnızca ticari iş ilişkisinde buldukları şirkete kredi olarak kullanılabilmektedirler. Bakanlar Kurulu bu durumda da yine faiz indirimi uygulamasında indirim oranının %0 olarak dikkate alınacağını belirtmektedir. Diğer bir ifade ile sermaye artırımına gidildikten sonra söz konusu tutarın başka şirkete kredi olarak kullanılması halinde nakit sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından faydalanılamayacaktır.

III. ORTAKLARA BORÇLAR HESABINDAN KARŞILANAN SERMAYE ARTIRIMLARI

Şirketler bazı durumlarda sermaye artırımına ilişkin tutarların nakit olarak yapılması yerine bilançolarında yer alan ortaklara borçlar hesabının mahsubu yöntemini tercih edebilmektedirler. Bu durumda şirket nezdinde sermaye artışı gerçekleştirilmekte ancak ortaklar tarafından nakit olarak bir sermaye konulması ya da taahhütte bulunulması söz konusu olmamaktadır. Diğer bir ifade ile ortaklar şirketten olan alacaklarının sermaye olarak şirkete konulması yöntemini tercih etmektedirler.

Şirket ortaklarının sermaye artırımını nakit olarak gerçekleştirmeksizin şirketten olan alacaklarını sermaye artırımına konu etmeleri halinde nakit sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yararlanamayacakları Tebliğ hükmünde açıkça ifade edilmektedir. Her ne kadar Tebliğ'de konu hakkında düzenleme bulunsa dahi ortaklara borçlar hesabından yapılan sermaye artırımının faiz indiriminden yararlanıp yararlanmayacağı belirlenmesinde söz konusu borcun kaynağının araştırılması gerektiği kanaatindeyiz. Şayet Ortaklara Borçlar hesabında yer alan bakiye geçmiş dönemlerde şirket ortağı tarafından şirkete yapılan nakit bir ödemeden kaynaklanıyorsa bu tutarın sermaye artırımına konu edilmesi halinde faiz indirimi uygulamasından yararlanılması gerektiği düşüncesindeyiz. Çünkü yapılan sermaye artırımının asıl kaynağı yine nakit olarak karşılanmış bir borç ilişkisine dayanmaktadır.

Yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere her ne kadar Tebliğ'de açıkça bir düzenleme yer alsa dahi Ortaklara Borçlar hesabından yapılan sermaye artışları için de nakit sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yararlanılabilmesi gerekmektedir. Bu durumda olan mükellefler tarafından ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilerek durumun dava konusu edilmesi halinde yargı önünde müspet sonuç alınma ihtimalini yüksek görüyoruz.

SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin "1" bendindeki düzenleme, çeşitli nedenlerle mevcut sermayenin yetersiz kalması durumunda sermayenin güçlendirilerek şirketleri nakdi sermaye artırımına teşvik etmektedir.

Bakanlar Kurulu tarafından sermaye artışına konu tutarın başka şirkete sermaye olarak konulan ya da kredi olarak kullanılan kısmının faiz indirimi uygulamasından yararlanmaması gerektiği hususundaki düzenlemenin yerinde olduğunu düşünmekteyiz. Çünkü yazımızda izah edildiği üzere, tek bir sermaye unsuru ile birden fazla

şirketin sermaye artımını gerçekleştirmek ve faiz indiriminden yararlanmak, teşvik unsurundan yersiz ve fazla yararlanmaya yol açacaktır.

Kanun düzenlemesinde yer alan bilanço içi kalemlerin mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artırımlarının faiz indiriminden yararlanamayacağına ilişkin düzenlemenin gözden geçirilerek revize edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim bu durumun yargıya intikal ettirilmesi halinde yargı tarafından Ortaklara Borçlar hesabından karşılanan sermaye artışlarının nakit sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasından yararlanabileceği yönünde karar verme ihtimalini yüksek görüyoruz. Ortaklara Borçlar hesabından sermaye artışında bulunan mükelleflerin ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla vererek faiz indiriminden yararlanamamaları hususunu dava konusu etmeleri halinde olumlu sonuç alabilecekleri düşüncesindeyiz.

VERGİ MÜESSESESİNDE FİNANSAL KİRALAMA

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

Özge ERGÜL
Vergi Asistanı

ÖZET

Hukuksal çerçevesi, 1985 yılında çıkarılan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'yla çizilen, finansal kiralama sözleşmelerinin vergilendirmeyle ilgili değerlendirme hükümleri ve muhasebe kayıt yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde düzenlenmiştir. Finansal kiralama sözleşmelerinde özellik arz eden konular, vergi mevzuatı açısından finansal kiralama işlemlerinde olması gereken değerlendirme hükümlerine ilişkin açıklamalar ve yenileme fonuna kaydedilen karların finansal kiralama işlemine konu olan iktisadi kıymetin amortisman giderlerine mahsup edilip edilemeyeceğine dair değerlendirmeler bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, Finansal Kiralama (Leasing), Yenileme Fonu.

GİRİŞ

6361 sayılı Kanun'un 18. maddesinde, “*Finansal kiralama, kiralayanın, kiracının talebi üzerine, üçüncü kişiden satın aldığı veya başka şekilde temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartıyla, bedeli karşılığında kiracıya bırakılmasını gören bir sözleşmedir.*” hükmü yer almaktadır.

Hukuksal çerçevesi, 1985 yılında çıkarılan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'yla çizilen, finansal kiralama sözleşmelerinin vergilendirmeyle ilgili değerlendirme hükümleri ve muhasebe kayıt yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290. maddesinde düzenlenmiştir.

4842 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'na eklenen ve 01.07.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren mükerrer 290. maddede, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmeyeceğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralama işlemleri “finansal kiralama” olarak belirtilmiştir.

Finansal kiralama sözleşmelerinde özellik arz eden konular, vergi mevzuatı açısından finansal kiralama işlemlerinde olması gereken değerlendirme hükümlerine ilişkin ve yenileme fonuna kaydedilen karların finansal kiralama işlemine konu olan iktisadi kıymetin amortisman giderlerine mahsup edilip edilemeyeceğine dair açıklamalara makalemizde yer verilmiştir.

I. FİNANSAL KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ İÇİN ÖZELLİK ARZ EDEN KONULAR

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'na göre, bir sözleşmenin finansal kiralama sözleşmesi sayılabilmesi için aşağıda yer verilen kriterlere uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

- Kiralayan bir finansal kiralama şirketi olmalıdır,
- Finansal kiralama sözleşmesinin konusu, kiracının işletmesinde kullanılacak bir mal olmalıdır,
- Kiralayan, finansal kiralama konusu malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kiracıya devretmelidir,

- Kiracı, bu maldan elde edeceği ekonomik yarar karşılığında kira süresi boyunca önceden kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlenmelidir,

- Taraflar bu unsurlar üzerinde birbirleriyle anlaşmış olmalıdırlar.

Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun mükerrer 290. maddesindeki hükümlere göre ise, bir işlemin finansal kiralama sayılabilmesi için gerekli olan temel kriterlere aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu kriterlerin herhangi birinin varlığının sağlanması durumunda işlem, finansal kiralama olarak değerlendirilebilecektir.

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi:

Finansal kiralama sözleşmesinde ilgili iktisadi kıymetin kiracıya devredilmesine ilişkin hükmün yer alması gerekmektedir.

- Kiracıya, kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması:

Sözleşme; süresi sonunda, kiracının kiralayandan iktisadi kıymeti sözleşmenin yapıldığı zaman dilimindeki alım satım değerinden daha düşük bir fiyat ile satın alma hakkını kullanabilmesini sağlayıcı nitelikte olmalıdır.

- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80’inden daha büyük bir bölümünü kapsaması:

İktisadi kıymetlerin “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilerek, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır. İlgili listelerde yer alan iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80’den az olmaması gerekmektedir.

- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin

rayiç bedelinin % 90’ından daha büyük bir değeri oluşturması:

Örneğin, kiralama başlangıcında iktisadi kıymetin rayiç bedeli 100 bin lira ve kira ödemelerinin bugünkü değeri toplamı 91 bin lira ise bu bir finansal kiralama değildir. Çünkü, 91 bin lira 100 bin liranın % 90’ı olan 90 bin liradan daha büyüktür. Yani iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90’nının kira bedeli olarak ödenmiş olması gerekmektedir.

VUK’a göre, kira sözleşmesi yukarıda yer alan kriterlerden bir veya bir kaçını taşısa dahi, iktisadi kıymete ait tüm riskler ve yararlar kiracıya ait değilse sözleşme finansal kiralama sözleşmesi olarak değerlendirilemeyecektir. Örneğin, kiralamaya konu olan iktisadi kıymetin kullanımı kiralayan tarafından kısıtlandırılmış ise tüm risk ve yararlar kullanıcıya ait olamayacağından yukarıda yer verilen şartlardan herhangi birini sağlasa dahi burada finansal kiralamadan söz edilemeyecektir.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun, 52’nci maddesinin 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nu yürürlükten kaldırmış olmasına istinaden, Tebliğ’de ifade edilmek istenen finansal kiralama işlemlerinde vergilendirme ile ilgili hususların uygulanmasında, Finansal Kiralama Kanunu değil, VUK hükümlerinin geçerli olacağı şeklindedir.

319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde, “4842 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nda yapılan düzenlemede 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na bir atıfta bulunulmamıştır. Dolayısıyla, Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan bir kiralama işlemi, yapılacak inceleme sonucunda kiralama işleminin bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama olarak kabul edilmemesini gerektirmesi halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilmeyecek veya tam tersi durumda Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılmayan bir kiralama işleminin yapılacak inceleme sonucunda bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama şartlarını sağladığının anlaşılması halinde vergi

uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilecektir.” ifadelerine yer verilmiştir. Aynı Tebliğ’de, bahsi geçen iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmaların bir arada değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yer verilen Tebliğ doğrultusunda, sözleşmenin niteliği hukuksal açıdan bir finansal kiralama sözleşmesi olarak değerlendirilemeyecek olsa dahi vergisel anlamda VUK’ta yer alan hükümler gereğince esas kriterlerden birini sağlaması koşuluyla finansal kiralama sözleşmesi olarak adlandırılabilen yorumu yapılabilecektir.

II.FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE DEĞERLEME

1. Kiralayan Tarafından Yapılacak Değerleme İşlemleri

VUK’un mükerrer 290. maddesinde yer alan hükme göre, finansal kiralama işlemlerinde sözleşmeden doğan alacak kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı ile değerlendirilecektir. Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz olacak şekilde aktife alınacaktır. Ek olarak, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilmelidir.

Gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak hesaplanacaktır.

• **Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri:** Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır. Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının

kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.

• **Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı:** Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadi kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.

• **İktisadi Kıymetin Rayiç Bedeli:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Diğer bir ifadeyle, fiyatlar konusunda bilgili, birbirinden bağımsız, gerçek alıcı ve satıcının karşılıklı pazarlık ortamında oluşturdukları bedeldir. Rayiç bedel sözleşmenin başlangıcında tespit edilmelidir. İktisadi kıymetin maliyet bedeli ile sözleşme başlangıcındaki rayiç bedeli arasında bir fark bulunmamalıdır.

Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin bilançonun aktifine kaydedilen değerinden, bu kıymet için ayrılmış olan amortismanların indirilmesiyle elde edilen net değerdir. Kira ödemelerinin bugünkü değeri ise kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.

İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulurken bu farkın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortisman yoluyla giderleştirilecektir. Net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farklılık taraflarca belirlenen faiz oranından kaynaklanmaktadır.

2. Kiracı Tarafından Yapılacak Değerleme İşlemleri

VUK'un Mükerrer 290. maddesi hükmüne göre kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman ve Kanun'un Mükerrer 298. maddesi uyarınca da enflasyon düzeltmesi hükümlerine tabi tutulacaktır. Sözleşmenin feshedilmesi halinde kalan dönemler için amortisman ayrılması ve enflasyon düzeltmesi uygulaması yapılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak ve ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır.

III. YENİLEME FONUNA KAYDEDİLEN SATIŞ KARLARININ FİNANSAL KİRALAMALARA KONU İKTİSADİ KIYMETE AİT AMORTİSMANLARDAN MAHSUP EDİLMESİ

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yerine yenisi alınmak amacıyla satılması durumunda oluşacak kar ile aynı mahiyetteki iktisadi kıymetlerin yerine yenisinin alınması halinde oluşacak amortismanlardan mahsup edilebilecektir. Finansal kiralama işleminde ise bir satın alma söz konusu olmayıp bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran bir kiralama işlemi söz konusudur. Finansal kiralama işleminde kiralanan iktisadi kıymet kiralama süresi sonunda belirli şartların yerine getirilmesi halinde iktisap edilmektedir.

İşletmenin aldığı karar gereğince eskiyen bir iktisadi kıymetin satılması ve satıştan doğan karın, finansal kiralamaya konu edilen aynı türden bir iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilip edilmeyeceği konusunda Maliye Bakanlığı'nın görüşü, çeşitli özelgelerde de yer verildiği gibi tutarın amortisman yoluyla mahsup edilebileceği şeklindedir.

SONUÇ

6361 sayılı Kanun'da finansal kiralama sözleşmeleri için belirtilen kriterlerin bulunmaması durumunda, sözleşmenin niteliği her ne kadar hukuksal açıdan bir finansal kiralama sözleşmesi olarak değerlendirilemeyecek bir durum teşkil etse de vergisel anlamda Vergi Usul Kanun'unda yer alan hükümler gereğince esas kriterlerden birinin sağlanması koşuluyla finansal kiralama sözleşmesi olarak adlandırılabilir yorumu yapılabilecektir.

“Yenileme fonu” iktisadi işletmelere dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan karların bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulama şeklinde değerlendirilmelidir.

Yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Değerlenmelerimize göre, yenilenmek amacıyla işletme tarafından satılan bir iktisadi kıymetin, satışından doğan karın ve alınan sigorta tazminatlarının yenileme fonuna alınması ve finansal kiralama kapsamında aynı neviden bir iktisadi kıymet kiralınması durumunda yenileme fonuna alınan tutarlar bu iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilebilecektir. Aksi halde yenileme fonundaki tutar ile finansal kiralama işlemlerine konu iktisadi kıymete ait amortisman giderlerinin mahsup edilmemesi halinde, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceğinden işletmeler açısından fazladan vergileme söz konusu olacaktır.

KONKORDATONUN VERGİ UYGULAMALARI BAKIMINDAN SONUÇLARI

Beste KÜÇÜKŞAHİN
Stj. Avukat

ÖZET

15.03.2018 tarih ve 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile borca batık durumdaki sermaye şirketi veya kooperatiflerin, mali darboğazı aşması ve ekonomi içindeki üretkenliğini sürdürmesi amacıyla kabul edilen “iflasın ertelenmesi” kurumu, uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle kaldırılmıştır.

İflas ertelemesinin görevini üstlenmesi amacıyla usul ve esasına yönelik değişiklikler yapılarak “konkordato” kurumu ön plana çıkarılmıştır. Konkordatonun usulüne uygun şekilde uygulanması ile borçlu ve alacaklılar açısından borç ve alacakları ile ilgili hususlarda önemli değişiklikler oluşmaktadır. Bu değişikliklerin vergilendirme ile ilgili sonuçları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”) kapsamında düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Konkordato, Konkordatonun Sonuçları, Değersiz Alacaklar, Vazgeçilen Alacaklar, Vergi Usul Kanunu, İcra İflas Kanunu.

GİRİŞ

Konkordatonun usulüne uygun şekilde uygulanması durumunda alacaklılar, alacaklarının bir kısmından vazgeçmiş (kaybetmiş) ve borçlu ise borcunun bir bölümünü ödemekten kurtulmuş olmaktadır. Vazgeçilen ilgili alacaklar ve borçlar, alacaklının ve borçlunun kayıtlarında gider ve gelir olarak VUK hükümlerine göre kaydedilecektir. Vazgeçilen ve değersiz alacaklar ile ilgili düzenlemeler VUK’un “Alacaklarda ve Sermayede Amortisman” bölümünde yapılmıştır. VUK’un 324. maddesinde vazgeçilen alacak ve 322. maddesinde değersiz alacak olarak düzenlenen kurumlar, doğrudan konkordatonun sonuçları açısından önem taşıyan iki unsur olarak makalemiz kapsamında ele alınacaktır.

I. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR VE GELİR YAZILMASI

Vazgeçilen alacaklar VUK’un 324. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklonulur.”

Kanun metni uyarınca borçlu, ödemekten kurtulmuş bulunduğu borcunu doğrudan gelir yazmayıp bilançosunda özel bir karşılık hesabında üç yıl boyunca bekletme yani vergi erteleme imkanına kavuşmuştur. Söz konusu madde uyarınca üç yıl boyunca oluşacak zararlardan bu karşılık mahsup edilecek ve üçüncü yıl sonunda ise bakiye kalan artı her hal ve şekilde gelir yazılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken, zarar mahsubunun üç yıl boyunca oluşacak zararlardan yapılabileceği, geçmiş yıl zararlarından mahsubun yapılamayacağıdır.

Mahsup edilecek olan zarar işletmenin ticari zararı değil vergi kanunları kapsamında gerekli indirim ve ilaveler yapıldıktan sonra ulaşılan mali zarardır.

VUK’un 324. maddesi kapsamında üç yıllık süre hesabında, kayıt yapılan cari yıl birinci yıl olarak kabul edilerek hesap yapılmalıdır. Kanun metninde yer verilen “alacaktan vazgeçildiği yılın

sonundan başlayarak üç yıl içinde” ifadesi bunu anlatmaktadır. Bu konuda üç yıllık sürenin kayıt yapıldığı yılı birinci yıl olarak kabul eden görüşler olmakla birlikte üç yıllık süreyi takip eden yıldan başlatan görüşler de söz konusudur. Belirtmek gerekir ki, İdarenin bu konudaki görüşü birinci görüş yönündedir.

II.DEĞERSİZ ALACAKLAR VE GİDER YAZILMASI

Değersiz alacak, lafzından da anlaşılacağı üzere, işletme için bir değeri kalmamış, tahsili imkansızlaşmış alacaklardan oluşur. Değersiz alacaklar, değersiz alacak olarak kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye dayanarak belgelendirildikleri vergilendirme döneminde zarar yazılır. Başka bir hesap döneminde zarar veya gider yazılmalarına olanak yoktur. Değersiz alacaklar VUK’un 322. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedeler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilir.”

Madde metninden anlaşıldığı üzere, bir alacağın değersiz alacak olabilmesi için kazai bir hüküm veya kanaat verici vesika ile belgelenmesi şartı aranmaktadır.

Kazai bir hüküm ifadesi ile anlatılmak istenen, alacakla ilgili olarak yapılan takip sonucunda (dava ve icra) yargı organlarınca verilmiş kararlarla birlikte alacağın tahsiline imkan kalmadığının ispatıdır.

Kanaat verici vesikanın niteliği ve çeşitleri ise Kanun’da açıkça belirtilmemiştir. Söz konusu alacağın tahsil imkanı kalmadığına kanaat getirilmesini sağlayacak her türlü vesikanın bu kapsamda değerlendirilmesi Kanun’un amacına uygun düşecektir. Buna göre alacaktan

vazgeçildiğine dair konkordato anlaşmasının öne sürülmesi kanımızca bu kapsamda değerlendirilebilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 20.06.2017 tarihinde yayımlanan özelve ile Kanun metnindeki “kanaat verici evraklar”a örnek olarak “Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması” verilmiştir.

Değersiz hale gelen bir alacağı, alacaklı zarar yazarken, bu alacağın borçlusunun da ödemekten kurtulduğu borcu kâr yazması gerekir. Değersiz alacak ile vazgeçilen alacak birbirlerinin karşılığı olacak şekilde hesaplanmalıdır.

III. DİĞER SONUÇLAR

Konkordato projesinin tasdik edilmesiyle birlikte; yapılacak işlemler, 492 sayılı Harçlar Kanunu’na tabi harçlardan; bu işlemler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar, damga vergisinden; alacaklılar tarafından tahsil edilecek tutarlar, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu gereği ödenecek banka ve sigorta muameleleri vergisinden; borçluya kullanılacak krediler, kaynak kullanımı destekleme fonundan istisnadır. Bu istisna hükümleri konkordato projesinde belirtilen işlemler bakımından borçlu ile proje kapsamındaki alacaklılara özgü olarak uygulanır. Üçüncü kişiler bu istisna hükümlerinden yararlanamazlar. Bu hüküm ile konkordatoyu kolaylaştırmak amacıyla birtakım harç ve vergi istisnaları ve teşvik belgelerinde süre uzatımı imkanı getirilmektedir.

SONUÇ

Konkordato’nun uygulanması ile birlikte, alacaklılar ve borçlular açısından, söz konusu alacak ve borçlara ilişkin uygulanması gereken değersiz alacak ve vazgeçilen alacak kavramı, VUK kapsamında açıkça düzenlenmiş olup, mevcut ekonomik şartlar altında sıkça başvurulması öngörülen konkordato kurumundan faydalanacak alacaklıların ve borçluların ilgili düzenlemelere gerekli özeni göstermeleri gerekmektedir. Buna ek olarak kanun koyucu, borçlu ve alacaklılara yönelik istisna hükümleri getirerek konkordato kurumunu cazip kılmayı amaçlamıştır.

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE GETİRİLEN İNDİRİM TEŞVİKİ

Özge KISACIK
Avukat

ÖZET

Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflere, bir diğer ifadeyle vergiye uyumlu mükelleflere 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na (“GVK”) eklenen Mükerrer 121. madde ile vergi indirimi teşviki getirilmiştir. Bu düzenleme ile birlikte yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden düşülebilmektedir. Vergiye uyumlu mükelleflere getirilen bu teşvik, 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmaya başlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi, Uyumlu Mükellef İndirimi, GVK, GVK’nın Mükerrer 121. Maddesi, İndirim, Vergi İndirimi.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, mükelleflerin bir kısmı vergi ödev ve sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getirerek vergisini gönüllü olarak ödemekte iken bir kısmı ise yakalanma ve cezalandırılma riskini göze alarak vergilerini zamanında ya da hiç ödemezler. Ülkemizde sıklıkla vergi affıyla

ilgili düzenleme yapıldığını da göz önüne alırsak aslında vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefler bir nevi cezalandırılmakta bu durum da vergide adaletsizliğe yol açmaktaydı. Nihayet 23.02.2017 tarih ve 6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“6824 Sayılı Kanun”)’un 4. maddesiyle GVK’nın yeniden düzenlenen Mükerrer 121. maddesinde¹ yer alan “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” uygulaması ile bu adaletsizlik bir nebze giderilmeye çalışılmıştır.

¹ 6824 Sayılı Kanun ile yeniden düzenlenen GVK’nın mülga Mükerrer 121. maddesinde;

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

I. İNDİRİM UYGULAMASININ KAPSAMI

1. İndirimin Kapsamına Giren Mükellefler

Vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin hepsi vergi indiriminden yararlanamayacak olup, GVK'nın mükerrer 121. maddesi ve Tebliğ'de belirtildiği üzere, indirim hakkından yararlanacak mükelleflerin kapsamı daraltılmıştır.

Bu kapsamda vergi indiriminden yararlanacak mükellefler aşağıdaki belirtilmiştir:

– Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar

– Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri.

Vergi indirimi müessesesinin kapsamı dışında kalan mükellefler ise şunlardır:

– Ücret geliri elde edenler

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyat cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan 301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (“Tebliğ”)’nde ise;

“Tebliğ’in 3 üncü bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması,

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması,

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması şarttır.

İndirimden yararlanabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisi, katma değer vergisi, muhtasar gibi tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, her bir beyanname itibarıyla 10.- TL’ye kadar yapılan eksik ödemeler, söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartının ihlali anlamına gelmez.”

denilmektedir.

- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler
- Menkul sermaye iradı elde edenler
- Diğer kazanç ve iratları (arızı kazanç ve değer artış kazançları) elde edenler

2. İndirim Oranı

Vergi indirim müessesesi kapsamında belirlenen vergi indirim oranı, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i olarak belirlenmiştir. Bu oranın uygulanması sonucu elde edilen tutar ise yıllık gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.

3. İndirim Tutarı

Vergi indirim oranının uygulanması suretiyle bulunan tutar her halükârda 1 milyon TL'yi aşamaz. Bu tutar sabit olmayıp; her yıl yeniden değerlendirilmesine tabi tutulacak ve yeni sınır belirlenecektir. Buna ek olarak, Bakanlar Kurulu'na %5 olan vergi indirim oranı ile vergi indiriminin üst sınırı olan 1 milyon TL'yi iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, tekrardan kanuni oran ve tutara getirme konularında yetki verilmiştir.

Belirtilen oranın uygulanması sureti ile elde edilen tutarın hesaplanan vergiden fazla olması durumunda ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilmeyen tutar ise red ve iade edilememektedir.

II. VERGİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMANIN ŞARTLARI

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanabilmesi için aşağıda sayılan bütün şartların sağlanması gerekmektedir:

- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin

kanuni süresinde verilmiş olması ve söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması gerekmektedir. (Bu maddede belirtilen beyannameler yalnızca kurumlar vergisi ve gelir vergisi beyannamesini kapsamamakta olup; katma değer vergisi, muhtasar beyanname, damga vergisi beyannamesi gibi beyana tabi olan tüm vergilere ilişkin beyannameleri de kapsamaktadır.)

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. (Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılması için yalnızca beyana tabi vergi türleri için tarhiyat yapılmaması gerekmekte olup, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının kesilmesi şartın ihlali anlamına gelmemektedir.)

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bundan önceki dört takvim yılında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.

III. HAKSIZ VERGİ İNDİRİMİ VE YAPTIRIMI

Yukarıda yer alan şartların sağlanması sebebiyle yararlanılan uyumlu mükellef indirimi tutarı, şartların sağlanmadığının sonradan tespiti halinde vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tahsil edilir. Bunun yanında ödenmeyen vergi ile ilgili olarak gecikme faizi uygulanacaktır.

İndirim müessesesi dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacak olup, vergi indirimi teşvikindeki kesinleşmeden maksat ise tarh edilen

vergi ile kesilen cezaların idari yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi neticesinde tüm olağan kanun yollarının tüketilmesidir.

Düzenlemeye ilişkin dikkat çeken husus, vergi indiriminden yararlanılması adına öngörülen şartların sağlanmamasına rağmen işbu müesseseden yararlananlara ilişkin olarak herhangi bir cezai yaptırım öngörülmemesidir². Bu durum vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasının kötüye kullanımına sebep olabilecektir.

SONUÇ

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla getirilen ve 01.01.2018 yılında uygulama alanı bulan vergiye uyumlu mükellef indirimi, ülkemizde sık sık söz konusu olan vergi aflarının yaratmış olduğu adaletsizlik ve eşitsizliğin önlenmesi noktasında önemli bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile birlikte GVK'nın 121. maddesinde sayılan şartları gerçekleştiren mükelleflere, beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i kadar bir tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon TL'yi aşmamak üzere, ödenecek vergiden indirim olanağı sağlanmış bulunmaktadır. Bu kapsamda İdare %5'lik vergiden vazgeçerken vergiye uyumlu mükellef sayısını artırarak vergi kaçakçılığını azaltıp uzun dönemde önemli bir kazanç elde edecektir.

² "Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi", Doç. Dr. Ahmet Erol, *Vergi Dünyası*, Nisan 2017, Sayı:428.

ANONİM ŞİRKETLERİN KENDİ PAYLARINI İKTİSAP ETMELERİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

Simge KAVTELEK

Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

ÖZET

1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nın 379. maddesi ile anonim şirketlere esas veya çıkarılmış sermayelerinin onda birini aşmayacak miktarda iktisap ve rehnetme izni verilmiştir. Bu yeni düzenleme ile mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’ndaki iktisap ve rehin yasağının yerini, sınırlı bir serbestlik almıştır. Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmelerinin anonim şirketler için birçok avantajı bulunmaktadır ve bu avantajlar nedeniyle özellikle ekonomik sıkıntılar yaşanan dönemlerde sıkça bu kuruma başvurulmaktadır. Ancak anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmeleri durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçlar vergi mevzuatında yer almamaktadır. Bu çalışmada, anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmeleri sonucunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçlar incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirketler, Anonim Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap Etmeleri, Kendi Payını İktisabın Vergisel Sonuçları.

GİRİŞ

Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmesi TTK’nın 379-389. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre ilke olarak şirket, sermaye borcu ödenmiş olan kendi paylarını, genel kurulun en çok beş yıllık süre ile yönetim kurulunu yetkilendirmesi ve şirket net aktifinin yeterli olması şartıyla, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşmayacak miktarda rehin veya iktisap edebilir. Anonim şirketler kendi paylarını iktisap etmeyi genellikle kar dağıtımının alternatifi olarak kullanmak, birleşmeyi kolaylaştırmak, borsada manipülasyon yapılmasını engellemek, likidite fazlasını verimli bir şekilde kullanmak, şirketin ele geçirilmesini engellemek amaçlarıyla tercih ederler.

VERGİSEL SONUÇLARI

Anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmeleri sonucu ortaya çıkan vergisel sonuçlar, vergi mevzuatında yer almamaktadır. 213 sayılı

Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’un 3. maddesinin (B) bendinde: “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmedilmiştir. Bu nedenle de anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmelerini vergilendirebilmek için bu olayın gerçek mahiyetini incelemek gerekir. Bu incelemede ise anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap işleminin vergisel açıdan üç farklı yönden ele alınması gerekir:

1. Bu işlem, vergi uygulamaları yönünden sermaye azaltımı ile eşdeğerdir.
2. Bu işlem, kar dağıtımının doğuracağı vergisel sonuçları doğurur.
3. Bu işlem, menkul kıymet işlemi olarak değerlendirilip vergilendirme işlemi bu doğrultuda yapılmalıdır¹.

I. SERMAYE AZALTIMI YÖNÜNDEN

Sermaye azaltımı, TTK çerçevesinde payların itibari değerinin düşürülmesi veya payların bir bedel karşılığında alınarak sayısının azaltılması ve alınan payların itfa edilmesi şeklinde karşımıza çıkar.

⁴ Can Sözer, *Anonim Şirketlerin Kendi Paylarını İktisabının Vergisel Sonuçları*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2014, s.2

Ancak şirketin kendi payını iktisabı, her zaman sermayenin azalmasının sonuçlarını doğurmaz. Şirketin kendi paylarını iktisap edebilmesi için aranan koşullardan biri de şirketin net aktifinin bu işlem için yeterli olmasıdır. TTK'nın 379. maddesinin 3. fıkrasında, “*iktisap edilecek payların bedelleri düşüldükten sonra, kalan şirket net aktifi, en az esas veya çıkarılmış sermaye ile kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçelerin toplamı kadar olmalıdır.*” hükmedilerek iktisap işleminin şirketin kanunen bağlı olmayan malvarlığından yapılabileceği belirtilmiştir. Buna karşın sermaye azaltımı böyle bir sınırlama olmaksızın kanunen bağlı olan malvarlığından pay sahiplerine ödeme yapılarak gerçekleştirilebilmektedir. Bununla birlikte sermaye azaltımı payların itfasını gerektirirken, şirketin kendi payını iktisabında payların itfa edilmesi her zaman söz konusu olmamaktadır. Sonuç olarak, şirketin kendi paylarını iktisap etmesini sermaye azaltımıyla eşdeğer tutabilmek için, iktisap işleminin bağlı olmayan malvarlığından gerçekleşmesi ve iktisap edilen payların itfa edilmesi gerekmektedir. Bu koşullar sağlandığı takdirde, şirketin kendi payını iktisabı işlemi sermaye azaltımının tabi olduğu vergilendirme işlemine konu olabilecektir².

II.KAR DAĞITIMI YÖNÜNDEN

Uygulamada birçok şirket vergisel avantaj sağlamak amacıyla kendi paylarını iktisap işlemini alternatif bir kar payı dağıtımı yolu olarak kullanmaktadır. Kar payı dağıtımı, şirketin kendi payını iktisapta olduğu gibi kanunen bağlı olmayan malvarlığından yapılabilmektedir. Bu nedenle şirketin kendi payını iktisabı işleminin kar payı dağıtımıyla eşdeğer tutulup vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ancak şirketin kendi payını iktisabı işlemi her zaman kar payı dağıtımı amacıyla yapılmadığı gibi, TTK'nın şirketin kendi payını iktisabı işlemini, pay sahipleri arasında “eşit işlem ilkesini” zedelemesini ve pay sahiplerine

yapılan ödemenin kar payı mahiyetinde bir ödeme teşkil etmesini engellemek amacıyla bu işlemi yasakladığı savunulmaktadır³. Bununla birlikte, anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmelerinin vergilendirmesi ise kar payı dağıtım amacını açıkça güden bir şirket için uygulama alanı bulabilir.

III. MENKUL KIYMET ALIM-SATIMI YÖNÜNDEN

Anonim şirketler uygulamada kendi paylarını iktisap ettikten sonra payların değerlendirilmesi halinde bu payları üçüncü kişilere satmaktadır. Anonim şirketlerin satın aldıkları kendi payları üzerinden kar payı alması, pay sahipliği hakları donduğu için mümkün olmayacağı savunulduğundan⁴, şirketlerin bu payları, paylar değerlendirildiğinde satarak kar elde etmesi yaygın olarak kullanılabilen bir durumdur. Bazı yazarlar, bu yatırım aracının şirket için birçok avantajı olduğunu savunmaktadır ve bu yöntem özellikle Anglo-Sakson ülkelerinde sıkça başvurulan bir yatırım aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda menkul kıymet alım-satım işleminin vergisel sonuçlarını ise ayrıca incelemek gerekir.

Eğer menkul kıymet pay senetlerini satan kişiler gerçek kişiler ise, menkul kıymet alım-satımından elde edilen kazanç menkul kıymet iradı olarak değil, değer artış kazancı olarak nitelendirilir. Değer artış kazançları ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nın Mükerrer 80. maddesinde düzenlenmiştir. Paylarını pay senedi şeklinde menkul kıymete dönüştürmüş olan anonim şirketlerde bu payların satımı sonucu uygulanacak vergilendirme GVK’nın Mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrası uyarınca yapılır. Buna ek olarak, GVK’nın Geçici 67. maddesinde hisse senetlerinden elde edilen alım satım kazançlarının vergilendirilmesine yönelik bazı düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler kapsamında, hisse senetlerinin BİST’e kayıtlı olanlarının bir

² age, Sözer, s.75

³ age, Sözer, s.83

⁴ age, Sözer, s.102

yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ve tam mükellef kurumlara ait olup, BİST’te işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler GVK’nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bununla birlikte, BİST’e kayıtlı olan menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senetlerinden sağlanan alım satım kazançları için tevkifat oranı %0 olarak uygulanacaktır⁵.

Paylarını pay senedi şeklinde menkul kıymete dönüştürmemiş olan anonim şirketlerde ise bu satım GVK’nın Mükerrer 80. maddesinin 4. fıkrasına göre vergilendirilir⁶. Eğer menkul kıymet pay senetlerini satarak kazanç elde eden bir ticari işletme ise, menkul kıymet alım satımından elde edilen kazanç bir ticari kazanç olarak nitelendirilir ve bu kazançlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrası kapsamında istisna uygulamasına tabi olur.

SONUÇ

TTK’da sınırlı bir serbestlik çerçevesinde düzenlenmiş olan anonim şirketlerin kendi paylarını iktisabı henüz vergi mevzuatında yer bulamamıştır. Bu nedenle şirketlerin çeşitli avantajları nedeniyle sıkça başvurmaya ihtiyaç duydukları ve uygulamada oldukça yer bulan özellikle ekonomik olarak sıkıntılı dönemlerde şirketlerin kurtarıcısı olabilecek bu kurum, vergisel anlamda tartışmalara neden olmaktadır. İleride vergi uygulamaları açısından ciddi sıkıntılara yol açabilecek bu çok boyutlu kurumun vergilendirmesinin de vergi mevzuatında yakın zaman içinde yer bulması gerekmektedir.

⁵ age, Sözer, s.114

⁶ “Geri Alınan Payların Vergilendirmesinde ve Muhasebesinde Sorunlar”, Hasan Kaval, 2016,2, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi

ŞİRKETLERİN FİKRİ MÜLKİYET STRATEJİSİ OLARAK TİCARİ SIRLAR

Cansu ŞAHİNOĞLU

Uzman Yardımcısı, AR-GE ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Makalemizde, şirketlerin fikri mülkiyet haklarıyla ilgili izledikleri yolun belirlenmesinde hangi faktörlerin belirleyici olduğu, bir buluş için her zaman patent/faydalı model tescili gerekir gerekmediği, ticari sırrın önemi, ticari sırların neden patentle korunamayacağı ve ticari sırların gizli kalması için şirketlerin ne gibi önlemler alması ve yaptırımlarda bulunması gerektiği konuları üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ticari Sır, Tescil, Patent, Fikri Mülkiyet, Strateji.

GİRİŞ

Ticari değer taşıyan buluş, tasarım gibi fikri mülkiyetlerin tescil ile taklit edilmekten korunması gerekmektedir. Patent tescili alan buluşlar başvuru tarihinden itibaren başlayan 20 yıllık bir koruma süresi içerisinde girmektedir. Böylece başvuru sahibi söz konusu tescil ile ilgili yıllık harç ödemelerini gerçekleştirdiği sürece bu 20 yıllık süre içerisinde yaşanabilecek herhangi bir taklit durumunda ilgili mercilere başvurarak taklitçilere gerekli yaptırımı uygulatabilmektedir. Aynı şekilde, faydalı model

tescili başvuru sahibine başvuru tarihinden itibaren 10 yıllık bir koruma süresi verirken, tasarım tescili başvuru sahibine 25 yıllık bir koruma süresi vermektedir.

10 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu’nun 141. maddesinde¹ ‘Patent veya faydalı model hakkına tecavüz sayılan fiiller’ adı altında hangi eylemlerin taklitçilik olarak değerlendirildiği ve yaptırımı hakkededeceği belirtilmiştir.

Söz konusu madde düzenlenmesi uyarınca, tescilin sağladığı koruma süresi içerisinde söz konusu buluşun herhangi bir şekilde taklit

¹ MADDE 141- (1) Aşağıdaki fiiller, patent veya faydalı model hakkına tecavüz sayılır:

- Patent veya faydalı model sahibinin izni olmaksızın buluş konusu ürünü kısmen veya tamamen üretme sonucu taklit etmek.
 - Kısmen veya tamamen taklit suretiyle meydana getirildiğini bildiği ya da bilmesi gerektiği hâlde tecavüz yoluyla üretilen buluş konusu ürünleri satmak, dağıtmak veya başka bir şekilde ticaret alanına çıkarmak ya da bu amaçlar için ithal etmek, ticari amaçla elde bulundurmamak, uygulamaya koymak suretiyle kullanmak veya bu ürünle ilgili sözleşme yapmak için öneride bulunmak.
 - Patent sahibinin izni olmaksızın buluş konusu usulü kullanmak veya bu usulün izinsiz olarak kullanıldığını bildiği ya da bilmesi gerektiği hâlde buluş konusu usulle doğrudan doğruya elde edilen ürünleri satmak, dağıtmak veya başka bir şekilde ticaret alanına çıkarmak ya da bu amaçlar için ithal etmek, ticari amaçla elde bulundurmamak, uygulamaya koymak suretiyle kullanmak veya bu ürünlerle ilgili sözleşme yapmak için öneride bulunmak.
 - Patent veya faydalı model hakkını gasp etmek.
 - Patent veya faydalı model sahibi tarafından sözleşmeye dayalı lisans veya zorunlu lisans yoluyla verilmiş hakları izinsiz genişletmek veya bu hakları üçüncü kişilere devretmek.
- (2) Patent konusunun, bir ürün veya maddenin elde edilmesine ilişkin bir usul olması hâlinde mahkeme, aynı ürün veya maddeyi elde etme usulünün patent konusu usulden farklı olduğunu ispat etmesini davalıdan isteyebilir. Patent konusu usulle elde edilen ürün veya maddenin yeni olması hâlinde, patent sahibinin izni olmadan üretilen aynı her ürün veya maddenin, patent konusu usulle elde edilmiş olduğu kabul edilir. Aksini iddia eden kişi bunu ispat etmekle yükümlüdür. Bu durumda, davalının üretim ve işletme sırlarının korunmasındaki haklı menfaati göz önünde tutulur.
- (3) Patent başvurusunun veya faydalı model başvurusunun 97nci maddeye göre yayımlandığı tarihten itibaren, patent başvurusu veya faydalı model başvurusu sahibi, buluşa vaki tecavüzlerden dolayı dava açmaya yetkilidir. Tecavüz eden, başvurudan veya kapsamından haberdar edilmiş ise başvurusunun yayımlanmış olmasına bakılmaz. Tecavüz edenin kötü niyetli olduğuna mahkeme tarafından hükmolunursa, yayımdan önce de tecavüzün varlığı kabul edilir.
- (4) Mahkeme, 99 uncu maddenin üçüncü veya yedinci fıkrası ile 143 üncü maddenin onuncu veya on ikinci fıkrası uyarınca yapılan yayımdan önce, öne sürülen iddiaların geçerliliğine ilişkin olarak karar veremez.

edilmesinin önü kesilmektedir. Tescil ile her ne kadar belirli bir koruma süresi sağlansa da burada değerli bilginin kamuya paylaşımı söz konusudur. Koruma süresi bittikten sonra herhangi bir rakip firma tarafından bu bilginin kullanılmasıyla başvuru sahibi firmanın bu konudaki rekabet gücü azalabilmektedir. Bu sebeple firmalar bazı değerli bilgilerini patent ile tescillemek yerine sır olarak saklamayı tercih etmektedir. Bunlar; teknik üretim sırları, üretim yöntemleri, kimyasal formüller, kalite kontrol usulü ve yöntemleri, araştırma geliştirme planları vb. Hatta negatif bilgi bile ticari sır kapsamına girebilmektedir. Örneğin bir ürünün daha hafif olabilmesi için yapılan üretim yöntemi çalışmalarında alınan olumsuz sonuçlar rakiplere ne yapmalarını göstermesi açısından değerlidir. Bu bilgiyi eline geçiren rakip bu tür bir üretim yönteminin olumsuz sonuç alacağı bilgisine dolaylı olarak ulaştığından bu yöntemi denemeyecektir. Böylece söz konusu üretim yöntemi denemesinin getireceği maliyetlerden kurtulmuş olacağından ortada bir haksız rekabet oluşacaktır.

I. PATENT/FAYDALI MODEL

Tüm dünyadaki patent ve faydalı model sistemlerinin temel var oluş amaçları, bilginin gizli kalmasının önüne geçerek bilgi akışının ve dolayısıyla teknolojinin gelişiminin hızlanmasıdır. Patent ve faydalı model başvurusu yapmak isteyen bir şirket buluşuyla ilgili teknik bilgiyi ve görselleri patent ofisleriyle paylaşarak söz konusu buluşun dünyada yeni olup olmadığı hakkında bilgi edinmektedir. Dünya literatüründe yapılmış benzer bir çalışma olmadığı durumlarda buluşun tüm teknik ayrıntılarının anlatıldığı bir tarifname, koruma kapsamının belirlendiği bir istem yapısı ve tercihe bağlı olarak buluşun daha iyi anlaşılmasını sağlaması için teknik çizimler bir araya getirilerek patent başvurusunda bulunulur. Görüldüğü gibi patent sistemi ilk aşaması olan ‘literatür araştırması’ fazında bile bilginin şirket dışındaki kişilerle paylaşılmasını gerektirmektedir. Bu sebeple şirketler, buluşun zaten uzun süre ticari sır olarak saklanması mümkün olmadığı, rakip firmalar tarafından kolaylıkla (tersine mühendislik yöntemleriyle) tespit edilebileceği durumlarda

patent başvurusunda bulunarak başvuru tarihinden itibaren 20 yıllık koruma almakta böylece rakip firmaların söz konusu buluşlarını taklit ederek kendilerine rekabet üstünlüğü sağlamasının önüne geçmektedirler. Aynı zamanda burada ‘teknik bilgilerin kamuya ifşası’ durumu söz konusu olduğundan bilgi akışı canlı kalmakta ve teknolojik gelişmenin önü açılmaktadır.

II. TİCARİ SIR

Ticari sır denince en başarılı örneklerden birisi olarak herkesin aklına öncelikle Coca Cola örneği gelmektedir. Bilindiği gibi Coca Cola’nın formülü 100 yıldan uzun zamandır korunmaktadır. 100 yıl içerisinde yüzbinlerce AR-GE ve üretim çalışmasının bu şirketten gelip geçtiği düşünüldüğünde burada firmalara örnek olacak bir doğru insan kaynakları uygulaması, tedarikçi ve personel gizlilik sözleşmesi, yaptırım ve önlemlerin uygulandığı ortadadır. Oysa söz konusu formül için patent alınmış olsaydı bu formül çoktan anonim olacağından firmaya belli bir süre sonra hiçbir rekabet üstünlüğü sağlamamaya başlayacaktı.

Coca Cola örneğinden de çok iyi anlaşıldığı gibi bir şirketin izlediği fikri mülkiyet stratejisinin belirlenmesinde birçok faktör etkili olmaktadır. Özellikle otomotiv sektörü gibi tersine mühendisliğin çokça söz konusu olduğu alanlarda ticari sırların çok uzun süre saklanması mümkün olmadığından şirketler genellikle patent ve faydalı model alma yoluna gitmektedir. Patent ve faydalı model başvurusunda bulunan şirketler her ne kadar patent/faydalı model sisteminin birinci şartı olan ‘teknik bilgilerin açıklanması’ prosedürüne uymak zorunda kalsalar da patent veya faydalı model tescil belgeleriyle sağlayacakları koruma süreleri hızla ilerleyen bu teknoloji çağında söz konusu buluşları üzerinden yatırım yapmak ve rekabet üstünlüğü sağlamak için oldukça yeterli sürelerdir.

Kısacası bir buluşun patentle mi korunacağı yoksa ticari sır olarak mı kalması gerektiği pek çok değişkenin analiz edilmesini gerektiren oldukça stratejik bir karardır.

III. BİLGİNİN TİCARİ SIR OLARAK NİTELENEBİLMESİ İÇİN TAŞIMASI GEREKEN UNSURLAR

Şirketlerin sahip olduğu bilgilerin ticari sır olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu bilginin taşınması gereken beş temel unsur bulunmaktadır. Bunlar:

1. Ticari Bir Değer İfade Etmesi

Bir bilginin ticari sır olarak nitelendirilebilmesi için temel kriter, o anda veya gelecekte ticari değer ifade etme potansiyelinin olmasıdır. Herhangi bir değer ifade etmeyen ve gelecekte de böyle bir ihtimali olmayan bir bilgi ticari sır olarak nitelendirilemez. Ancak, henüz bir değer ifade etmeyen ancak ileride değer ifade etme ihtimali söz konusu olan tüm Ar-Ge çalışmaları ticari sır olarak nitelendirilmelidir.

2. Genel Olarak Bilinmemesi

Bilginin genel olarak bilinmemesi kriterinin sağlanması için bilgiyi oluşturan parçaların ayrı ayrı bilinmesinde herhangi bir problem olmamakla beraber bu bilgi parçalarının bir araya gelmesiyle oluşan yeni bilginin bilinmiyor olması gerekmektedir. Burada, özellikle sır sahibi ile rakip konumda olanların aynı bilgiye sahip olup olmadığı belirleyici faktör olmaktadır.

Ayrıca, burada bilginin sahibi dışında kimse tarafından değil de genel olarak bilinmemesi şartı arandığından söz konusu bilginin birden fazla kişi tarafından (örneğin lisans verilmesi veya gizlilik sözleşmesi yoluyla üçüncü bir kişiyle paylaşılması) bilinmesi de onun sır niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Ancak, her bir kişi ile tek tek gizlilik sözleşmesi yapılması yoluyla dahi bile olsa bilginin genel olarak kamuya açıklanması söz konusu bilginin artık genel olarak bilinmesine ve sır niteliğinin yok olmasına sebep olacaktır.

3. Gizli Tutulması İradesi

Bir bilginin ticari sır olabilmesi için aranan

diğer unsurlardan biri ise bilgi sahibinin bilgiyi gizli tutmayı amaçlamış olmasıdır. Sırrı paylaştığı kişilerle arasında gizlilik sözleşmesi akdedilmiş olması beklenmektedir. Ayrıca hukuka uygun yollarla sır niteliğindeki bilgiyi öğrenmiş kişinin söz konusu bilginin asıl hak sahibi tarafından gizli tutulmak istendiğini veya gerekliliğini bilmesi ve bilebilecek durumda olması gerekmektedir. Aksi takdirde, söz konusu bilginin gizli tutulmak istendiğini veya gerekliliğini bilmeyen ve bilebilecek durumda olmayan kişi için bu bilginin sır olma niteliği ortadan kalkacaktır.

4. Rekabet Üstünlüğü Sağlaması

Şirketlerin bilgiyi sır olarak saklama isteği altında yatan en büyük sebep, söz konusu bilginin kendilerine rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü sağlaması veya gelecekte sağlama potansiyeline sahip olmasıdır. Bu sebeptir ki, şirket için o anda rekabet üstünlüğü sağlamayan veya gelecekte de böyle bir ihtimali içinde barındırmayan bilginin ticari sır kategorisine alınması mümkün değildir.

Yabancı mahkemelerin bir bilginin ticari sır niteliğini sorgularken dikkate aldıkları kıstas genellikle söz konusu bilginin sahibine rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü kazandırıp kazandırmadığıdır. Ayrıca, ilk unsur olan, bilginin 'ticari bir değer ifade etmesi' kıstası temel bir unsur olmakla beraber bir bilginin ticari değerinin somut bir şekilde belirlenmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bilginin ticari değerinin belirlenmesinde direkt olarak ekonomik değerinin varlığı belirlenemediği veya belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda söz konusu bilginin sahibine rekabet üstünlüğü sağlayacak olması onun ticari bir değer taşıdığı şeklinde yorumlanmaktadır.

Ayrıca, çok sayıda rekabetin olduğu ve rakip sayısının oldukça fazla olduğu bir sektörde birkaç firmanın aynı bilgiye sahip olması veya bilginin yalnızca birkaç rakiple paylaşılması söz konusu bilginin sır niteliğine zarar vermemektedir. Bahsi geçen bilgi, sınırlı sayıdaki sahiplerine sektörde rekabet üstünlüğü sağlamaya devam ettiği sürece sır niteliği devam edecektir. Ancak,

sektördeki sınırlı bir kitle tarafından bilinmesine rağmen söz konusu sınırlı çevre tarafından bilinmenin bilginin sektörde sağladığı rekabet üstünlüğü durumunu yok etmesi halinde bilginin ticari sır niteliği kalmamaktadır. Rekabetin olmadığı veya ileride olma ihtimalinin olmadığı bir sektörde ise sahip olunan bilginin ticari sır olarak nitelendirilmesi zaten mümkün değildir.

5. Kolay Ulaşılabilir Olmaması

Alanda uzman birinin kayda değer bir emek ve para harcamasına gerek olmaksızın yalnızca sahip olduğu yeterli bilgi ve beceriyi kullanarak bir bilgiye ulaşmasının mümkün olması, bu bilginin kolay ulaşılabilir bir bilgi olduğunu göstereceğinden söz konusu bilgi ticari sır kapsamında nitelendirilmemektedir.

Kısaca, konu yargıya yansımadıkça bilginin ticari sır olup olmadığının belirlenmesi mümkün değildir. Ancak bu nedenle kamu kurumlarına bilgi açıklayan şirketin bunun ticari bir sır olduğu ve açıklanmaması gerektiği uyarısını en başta yapması tavsiye edilmektedir. En başta söz konusu uyarı yapılmadığı takdirde kamu kurumu söz konusu bilginin ticari bir sır olabileceğini ve açıklanmasında herhangi bir sakınca olabileceğini düşünmeyebilmektedir.

IV. TİCARİ SIRLARIN KORUNMASI İÇİN ŞİRKETLERİN UYGULAYACAĞI POLİTİKALAR

Ülkemizde ticari sırrın korunmasına ilişkin genel hükümler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 54. maddesinde 'Haksız Rekabet'

başlığı altında verilmekte ve devamındaki 55. maddesinde haksız rekabet halleri altı ana başlık altında incelenmektedir².

Öte yandan, şirket içerisinde alınacak önlemlerden ilki, söz konusu bilginin paylaşıldığı çalışanlara bu bilginin gizli olduğunun ve kimseye açıklanmamasının gerektiğinin bildirilmesidir. Hatta bu kişilerle gizlilik sözleşmesinin imzalanması gerekmektedir. Ayrıca şirket içerisinde alınacak ekstra önlem ve uygulamalar ile söz konusu ticari sırların korunabilmesi için daha uygun ortam oluşturulabilmektedir. Örneğin, 1891 yılında Dr. John Pemberton tarafından bulunan ve ilk başta yazılı bir belgeye dönüştürülme gereği duyulmayan, alınan ekstra önlemlerle (banka kasasında saklanması, dünyada yalnızca iki kişinin bilmesi, bu iki kişinin formülün yalnızca yarısını bilmesi gibi) 127 yıldır ticari sır olma özelliğini devam ettiren Coca Cola'nın gizli formülünü büyük başarıyla saklamaya devam eden şirketin politikaları arasında sırrı bilen iki kişinin aynı uçakta seyahat etmemesi ve diğer tehlikeli olabilecek yerlerde aynı anda bulunmaması gibi ekstra önlemler bulunmaktadır.

SONUÇ

Başarıya giden yolda, şirketlerin, ellerinde bulunan bilgilerin değerlerini iyi tespit edebilmesi ve söz konusu bilgilerin patent/faydalı model şeklinde mi yoksa ticari sır olarak mı korunması gerektiğinin belirlenmesinde birçok değişkeni hesaba katarak en doğru fikri mülkiyet stratejisini sergilemeleri beklenmektedir.

² "MADDE 54- (1) Haksız rekabete ilişkin bu Kısım hükümlerinin amacı, bütün katılanların menfaatine, dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanmasıdır."

(2) Rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar ile ticari uygulamalar haksız ve hukuka aykırıdır.

MADDE 55- (1) Aşağıda sayılan hâller haksız rekabet hâllerinin başlıcalarıdır:

- Dürüstlük kuralına aykırı reklamlar ve satış yöntemleri ile diğer hukuka aykırı davranışlar...
- Sözleşmeyi ihlale veya sona erdirmeye yönelmek...
- Başkalarının iş ürünlerinden yetkisiz yararlanma...
- Üretim ve iş sırlarını hukuka aykırı olarak ifşa etmek...
- İş şartlarına uymamak...
- Dürüstlük kuralına aykırı işlem şartları kullanmak...

AR-GE/TASARIM MERKEZLERİNDE PERFORMANS GÖSTERGELERİ

Ayşe AKKÖSE

Uzman Yardımcısı, Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Teknolojide tüketen değil, üreten bir ülke olmanın ve bunu sürdürülebilir kılmanın yolu olan Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek amacıyla yayımlanan 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında, asgari kurulum şartlarını sağlayıp kurulan Ar-Ge/Tasarım Merkezleri, her yıl yürütülen faaliyetlere ilişkin olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’na faaliyet raporu göndermek zorundadırlar. Çalışmamızda, bu faaliyet raporunun değerlendirilmesinde performans göstergesi olarak nitelendirilen konulara ve detaylarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge/Tasarım Merkezleri, Faaliyet Raporu, Performans Göstergeleri, 5746 Sayılı Kanun.

göre verilir. Ar-Ge/Tasarım Merkezinin performans göstergesi olarak nitelendirilecek başlıklar ise şunlardır¹:

GİRİŞ

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı onaylı Ar-Ge/Tasarım Merkezleri, yürüttükleri faaliyetlere ilişkin olarak bir takvim yılını kapsayacak şekilde faaliyet raporlarını hazırlarlar. Bu faaliyet raporu, takip eden yılın en geç mayıs ayı içinde Bakanlığa sunulur. Bakanlık, faaliyet raporunun şekil ve içeriği açısından ön incelemesini yapar, eksiklik tespit edilmesi halinde, işletme tarafından 10 gün iş günü içerisinde eksiklikler tamamlanarak faaliyet raporu tekrar sunulur. Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinde Değerlendirme ve Denetim Komisyonunun değerlendirmesi sonucunda tespit edilen eksiklik ya da ihlalin ölçüsüne göre Ar-Ge/Tasarım Merkezi belgesi Bakanlık tarafından iptal edilir ya da eksikliklerin giderilmesi için işletmeye maksimum üç aylık bir süre tanınır. Bu süre içerisinde işletme, 5746 sayılı Kanun kapsamında sağlanan destek ve teşviklerden faydalanamaz.

Değerlendirme ve Denetim Komisyonunun kararları faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre yani Ar-Ge/Tasarım Merkezinin performansına

- Ar-Ge/Tasarım personeli istihdamı
- Ar-Ge harcama yoğunluğu
- Proje kapasitesi
- İş birliği ve etkileşim
- Ticarileşme
- Fikri mülkiyet yetkinliği

I. AR-GE/TASARIM MERKEZİ PERSONELİ İSTİHDAMI

5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” kapsamında belirlenen asgari kurulum şartlarından bir tanesi, belirlenen tam zaman eşdeğer personel sayısının sağlanmasıdır. Faaliyet raporuyla beraber değerlendirilecek olan performans kriterinin personel istihdamı ile ilgisi ise, Ar-Ge/Tasarım personellerinin niteliği ve faaliyet döneminde Ar-Ge/Tasarım personel sayısındaki artıştır. Nitelikten kasıt; yüksek lisans ve doktora mezunu ya da öğrencisi olan Ar-Ge/Tasarım personeli oranının toplam Ar-Ge/Tasarım personeline oranında

¹ Ar-Ge Merkezleri Performans Endeksi Modeli, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, <https://agm.sanayi.gov.tr/Upload/SingleFile/Dosya-759-780.pdf>, Erişim Tarihi: 22/09/2018

artış olmasıdır. Bir diğer kriter, Ar-Ge/Tasarım personeli başına düşen eğitim harcamasının oranıdır. Dolayısıyla, faaliyet dönemi boyunca Ar-Ge/Tasarım personeli akademik kariyere teşvik edilmeli ve personellerin eğitimine önem verilmelidir.

II. AR-GE HARCAMA YOĞUNLUĞU

Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler ve rekabet ortamının giderek artmasıyla işletmelerin rakiplerinden bir adım daha öne çıkması adına Ar-Ge'ye önem vermeleri gerektiği açıktır. Bu yüzden bu, bilgiye yatırımı da beraberinde getirir. Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinin değerlendirilmesinde de Ar-Ge'ye yatırım büyük önem arz etmektedir. Faaliyet raporunda başarı kriteri olarak nitelendirilebilecek durumlar ise Ar-Ge/Tasarım harcaması oranındaki artış ve Ar-Ge/Tasarım personeli başına düşen harcamadaki artıştır.

III. PROJE KAPASİTESİ

Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinden beklenen asıl performans, personellerin sürekli olarak teknolojiyi takip edip, zamanlarını araştırma geliştirmeye ve yeni tasarımlara ayırmalarıdır. Bu yüzden amacı ve kapsamı olan, süresi, bütçesi planlanmış projeler ile faaliyetlerini sürdürülebilir kılmalıdır. Ar-Ge/Tasarım Merkezleri projeler yönünden değerlendirilirken tabii tutulacakları kriterler ise şunlardır:

- Ar-Ge/Tasarım projelerinin niteliklerindeki artış
- Faaliyet döneminde tamamlanan ve devam eden proje sayısındaki artış
- Kamu destekli projelerdeki artış
- Uluslararası fonlardan destek alınarak yapılan projelerdeki artış

IV. İŞBİRLİĞİ VE ETKİLEŞİM

Ar-Ge/Tasarım Merkezi olunmasıyla birlikte, bu merkezlerin faaliyetlerinin bilimsel olması ve

akademik dünya ile iç içe olması beklenmektedir. Bunu sağlamak için ise akademik işbirliği ve etkileşim bir performans kriteri olarak geçmektedir. Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinin, faaliyetlerinde üniversite-sanayi işbirliğini sürekli olarak aktif tutmaları gerekmektedir. Faaliyetlerini sürdürdükleri alanda çalışmaları olan ve bilimsel olarak kendilerine katkıda bulunabilecek bir akademisyen ile işbirliği içerisinde çalışmaları, projeleri sonucunda elde edecekleri çıktının niteliğini arttırmaya katkıda bulunacaktır. Bu yüzden işbirliği ve etkileşim de bir performans kriteridir. Firmalar arası işbirliği de bu kapsamda değerlendirilebilir.

V. TİCARİLEŞME

Ar-Ge/Tasarım faaliyetlerinin niteliği kadar bu faaliyetlerin ticari değeri de önem arz etmektedir. Dolayısıyla, faaliyet raporunda aşağıdaki maddeler başarı kriteri olarak değerlendirilecektir:

- Net kârın net satışa oranındaki artış
- Yurtdışı satışlarındaki artış
- Ar-Ge/Tasarım faaliyet sonucu elde edilen ürünlerin gelirindeki artış
- Ciro artışı

VI. FİKRİ MÜLKİYET YETKİNLİĞİ

Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin fikri ve sınai mülkiyet hakları araştırmaları devamlı olarak yapılmalıdır. Bu araştırmalar, yeni projelere ilham kaynağı olacağı gibi rakip analizini de kolaylaştıracaktır. Ar-Ge/Tasarım faaliyeti çıktısının, olası bir hak ihlalinin de önüne geçecektir. Aynı zamanda Ar-Ge/Tasarım faaliyetleri sonucunda geliştirilen ürünü ya da hizmeti koruma altına alacaktır. Bu yüzden Ar-Ge/Tasarım personelinin fikri mülkiyet yetkinliğinin artırılması gerekmektedir. Bu yetkinlik ile beraber aşağıdaki performans kriterlerinin sağlanması kolaylaşacaktır:

- Ulusal/uluslararası patent/faydalı model tescil/başvuru yoğunluğundaki artış
- Marka yoğunluğundaki artış
- Makale/bildiri yoğunluğundaki artış
- Konferans, fuar vb. katılımlarındaki artış

SONUÇ

Sonuç olarak; çalışmamızda yer verdiğimiz bütün bu performans kriterleri Ar-Ge/Tasarım Merkezinin faaliyet dönemleri sonunda değerlendirmeye tabi tutulacak kriterlerdir. Başvuru ya da faaliyet değerlendirme toplantısı sonrasında Ar-Ge/Tasarım Merkezlerine bir sonraki faaliyet döneminde gerçekleştirmesi için verilen ödev mahiyetinde eylemlerin yer aldığı kararlar da yukarıda bahsi geçen altı madde ile ilgili olacaktır. Bu kriterler Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinin faaliyetlerinin niteliğini artırmayı ve bu sayede teknolojide ilerlemeyi amaçlamaktadır.

BİLGİSAYAR PROGRAMLARI VE PATENT

Kübra DEDE

Uzman Yardımcısı, Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Patent kavramı her alanda olduğu gibi bilişim sektöründe de yerini almıştır. Bilgisayar tabanlı buluşların patentlenebilirlik kriterleri açısından değerlendirilmesi ve bahsedilen buluşların korunması halen tartışma konusu olmaktadır. Makalemizde patent kavramının bilişim sektöründeki yeri konu edilerek bir bilgisayar tabanlı buluşun nasıl korunabileceği ve hangi kriterlere sahip olması gerektiğinden bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Bilgisayar Tabanlı Buluşlar, Bilişim Patentleri, Sınai Mülkiyet Kanunu, Patentlenebilirlik Kriterleri.

GİRİŞ

Patent, teknik problemlere yeni çözümler sunan, mucitlerin yarattığı buluşlar için kanunda tanınan ve belirli bir süre boyunca patent sahibine verilen koruma hakkıdır. Patent hakkı, sanayiye uygulanabilir olması, teknik ve işlevsel yenilikler getirmesi yönüyle diğer sınai haklardan farklılık göstermektedir.

Bir buluşa patent koruması verilebilmesi için dikkat edilmesi gereken temel kriterler, dünya çapında yeni olması, tekniğin bilinen durumundan farklı olması ve sanayiye uygulanabilir olmasıdır. Tüm buluşlarda olduğu gibi bilgisayarla ilişkili buluşların da patent ile korunması için söz konusu kriterleri karşılaması gerekmektedir.

Bilgi işlem cihazları, üzerlerinde çalışan yazılımlar aracılığıyla birçok yönden hayatımızı kolaylaştırmaktadırlar. Geliştirilen bilgisayar programları sayesinde çeşitli alanlarda teknik problemlere yeni çözümler sunulmaktadır. Hızla ilerleyen teknoloji ve rekabet ortamında bu durum bilişim sektöründe patent kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Doğrudan bir yazılımın kodlarına patent alınamamaktadır. Ancak, yazılım kodları bir algoritma dahilinde yazılmaktadır ve

bilgi işlem cihazları, üzerlerinde çalışan programlar vasıtasıyla kullanılabilir duruma gelmektedirler. Bu sebeple, patent ile korunmak istenen buluş bir bilgisayar programı değildir. Konunun özünde, bir bilgisayar programı vasıtasıyla ilgili sistem bileşenlerinin etkileşimi ve program yazılırken kullanılan algoritmanın işleyişi yer almaktadır.

1. BİLGİSAYAR PROGRAMLARININ 6769 SAYILI SINAI MÜLKİYET KANUNU'NDAKİ YERİ

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nda, patentlenebilir buluşlar ve patentlenebilirliğin istisnalarına ilişkin açıklamaya 82. maddede yer verilmiştir¹. Söz konusu maddenin birinci ve ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

(1) Teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla patent verilir.

(2) Aşağıda belirtilenler buluş niteliğinde sayılmaz. Patent başvurusu veya patentin aşağıda belirtilen konu veya faaliyetlerle ilgili olması hâlinde, sadece bu konu veya faaliyetlerin kendisi patentlenebilirliğin dışında kalır:

a) Keşifler, bilimsel teoriler ve matematiksel yöntemler.

b) Zihni faaliyetler, iş faaliyetleri veya oyunlara ilişkin plan, kural ve yöntemler.

¹ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/01/20170110-9.htm>

- c) Bilgisayar programları.
- ç) Estetik niteliği bulunan mahsuller, edebiyat ve sanat eserleri ile bilim eserleri.
- d) Bilginin sunumu.

Buna göre, ikinci fıkranın (c) bendinden “bilgisayar programları”nın patentlenemeyeceği açıkça anlaşılmaktadır. Ancak burada bilgisayar programının koruma altına alınmasından kasıt yazılım kodlarının patentlenememesidir. Birinci fıkrada belirtildiği üzere yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması koşuluyla her alandaki buluşlara patent verilebilmektedir.

2. BİLİŞİMDE PATENTLENEBİLİRLİK KRİTERLERİ

Bilişim sektörü, Endüstri 4.0 olarak bilinen dördüncü sanayi devrimi ile beraber daha da önem kazanmıştır. Gelişen teknolojiyle beraber her geçen gün patente konu olabilecek buluşlar gerçekleşmektedir. Bilindiği üzere, bilgisayar programlarına patent alınamaması patentlenebilir buluşlar için farklı bakış açıları ortaya çıkarmıştır.

Patent korumasına konu olabilecek alanlara ilişkin bilgiler Dünya Ticaret Örgütü üyesi ülkeler için Trips Anlaşması'nın 27'nci maddesinin 1'inci fıkrasını ihtiva etmektedir². İlgili maddede yenilik, buluş basamağı ve sanayiye uygulanabilirlik kriterlerini karşılayan her buluşun patent ile korunabileceğinden bahsedilmektedir. WIPO, EPO ve diğer ülkelerin bu konuyla ilişkin uygulamaları incelendiğinde genel olarak aynı prosedürel yaklaşımların gerçekleştiği görülmektedir.

Bu durumda, bilgisayar programı vasıtasıyla meydana gelen buluş konusu sistem ve algoritmanın teknik unsurlara sahip olması bilişim sektörüne patentin kapılarını açmaktadır. Söz konusu buluşlarda asıl korunan; teknik bir probleme, bilişim tabanlı bir sistem vasıtası ve mevcut

algoritmasıyla getirilen teknik bir çözümdür. Bir bilgisayar programı sadece yazılımsal kodlardan ibaret değildir. Bir program çalıştırıldığı andan itibaren uygulama sunucusu, istemci, veritabanı, mobil cihazlar, diğer bilgi işlem cihazları ve benzeri birçok sistem unsuruyla etkileşim içerisine girmektedir. Dolayısıyla burada program kodlarından çok daha fazlası söz konusudur.

3. BİLİŞİM SEKTÖRÜNDE PATENT ÖRNEKLERİ

Bilgisayar tabanlı buluşlara verilen patent tescilinin diğer alanlara nazaran daha az bilinmesine karşın uzun yıllardır bilişim sektöründe bu tarz buluşlar patent ile korunmaktadır. Örnek teşkil etmesi açısından bazı patent başvuruları incelenecek olursa; 2000 yılında, Visionarts, Inc. ve Sony Corporation firmalarının başvuru sahibi olduğu WO 2001/009726 PCT yayın numaralı patent başvurusunda³; görüntü dosyasının kayıtlı olduğu ve bilgisayar tarafından okunabilen ortama ilişkin bir buluştan bahsedilmektedir. Buna göre, bir görüntü dosyasının kaydedildiği ve bilgisayar tarafından okunabilen ortam sağlanarak görüntü dosyasına özgü kimlik bilgisi, bir veya birden fazla bilginin işaretçisi, görüntü dosyasına karşılık gelen menü kalemlerinin indeksi ya da önceden saptanmış bir program bütünü kaydedilmektedir.

2004 yılında gerçekleşen, Samsung Electronics Co., Ltd. firmasına ait EP1528752B1 EPC yayın numaralı patent başvurusunda⁴ medikal verilerin işlenmesi için bir sistem ve yöntem konu edilmiştir. Medikal verilerin tutulması için tutma araçları, verilerin depolanması için bir bellek birimi, iletişim arayüzüne sahip medikal alet, medikal alet tarafından tutulan verileri geri çekilebilir formda depolayan bellek birimi, bir iletişim arayüzüne sahip bir sunucu, bir değerlendirme birimi ve iletişim arayüzüne sahip birden çok istemciyi içeren sistem unsurları vasıtasıyla söz konusu buluş; kısa veri iletim süreleri ile çalışan, aynı

² https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/27-trips.pdf

³ <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/>

⁴ <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/>

zamanda internet erişimi olmadan kullanıcılar için erişilebilir olan ve küçük bir veri hacminin iletilmesine ihtiyaç duyularak, istemcilerde ve sunucuda denk veri kayıtlarının üretilmesini mümkün kılan, medikal verilerin derlenmesi için bir iletişim sistemi ve yöntemini sağlamaktadır.

2012 yılında başvuru Huawei Technologies Co.,Ltd. firmasına ait PCT/CN2012/074756 başvuru numaralı patent başvurusunda “Ortam İçeriğine Erişim Yöntemi, Hizmet Sunucusu ve Mobil Terminal” başlıklı bir buluştan bahsedilmektedir⁵. Buluş, iletişim teknolojileri alanıyla ilgilidir. Ortam içeriğine erişilmesine ilişkin bir yöntemi, bir hizmet sunucusunu ve bir mobil terminali sistem unsurlarını içermektedir. Ortam içeriğine erişilmesine ilişkin yöntem; ortam içeriğine erişilmesine yönelik olan ve mobil terminal tarafından gönderilen bir erişim talebinin alınması, erişim talebine göre ortam içeriğine erişilmesine yönelik bir adres listesinin üretilmesi ve adres listesinin birinci iletişim ağı erişim tarzına ait birinci erişim adresi ve ikinci bir iletişim ağı erişim tarzına ait ikinci erişim adresi içermesi, adres listesinin mobil terminale gönderilmesi işlemlerinden oluşmaktadır. Bahsedilen işlemler sayesinde, mobil terminal yeni bir iletişim ağı erişim tarzına geçirildiği zaman, mobil terminal yeni iletişim ağı erişim tarzına karşılık gelen ve adres listesinde yer alan bir erişim adresine göre ortam içeriğine erişmeyi sürdürmektedir.

Koninklijke Philips N.V. firmasına ait EP1393259B1 EPC yayın nolu patent başvurusu⁶ bir tıbbi rapor üretmek için yöntem, sistem ve bilgisayar programına ilişkindir. Buluşta, bir öznenin bir veya daha fazla iç organının hacimsel taraması üzerine temellendirilmiş olarak bir dinamik görüntü bilgisini içeren bir tıbbi rapor üretme yönteminden bahsedilmektedir. Buna göre, hacimsel tarama üzerine temellendirilmiş olarak bir veya daha fazla iç organın üç boyutlu görünüşünü simüle etmek için iki boyutlu görüntüler bir iş istasyonu kullanılarak hesaplanmaktadır.

Akabinde, sonuçtaki iki boyutlu görüntüler bir geometrik nesnenin bir yüzeyi üzerine yansıtılarak iki boyutlu düz düzleme katlanması giderilmekte ve bir alt sınıf bilgisayar üzerinde ilave analiz için bir oluşturulmuş metinsel tıbbi raporda saklanmaktadır. Saklanmış iki boyutlu görüntüler, görüntülerin bir dizini olarak veya bir sanal ortamın bir parçası olarak tıbbi rapor içinde dinamik olarak gösterilmektedirler.

Yukarıdaki farklı alanlardan alınmış örnekler incelendiğinde bilgisayar tabanlı buluşlarda sistem unsurları ve yöntemlerinin bir bütün olarak ele alındığı ve korunduğu görülmektedir. Kullandığımız hemen hemen her teknolojik aletin içerisinde bir bilgisayar programı bulunmaktadır. Bilgi işlem cihazları, mobil cihazlar ve benzerleri tek başlarına çalışmamakta, diğer unsurlarla etkileşim içerisine girerek teknik problemlere özel olarak geliştirilmiş çözümler sunmaktadırlar.

SONUÇ

Bilişim dünyasında patent kavramı, bilim ve teknolojinin ayrılmaz bir parçası olarak günden güne önem kazanmaya devam etmektedir. Bilgisayar programlarına patent alınamayacağına ilişkin ön yargıların kırılarak toplumun bu konuya bakış açısının gelişmesi ve bir bilgisayar programı denildiğinde yazılımsal kodlardan ziyade bir sistemin etkileşim içerisinde olan unsurlarının düşünülmesi mucitleri teşvik edecektir. Dolayısıyla bilişim sektöründe patente konu olabilecek sayısız buluş gerçekleştirilecek, hızla sayısı artarak ilham kaynağı olacak ve hayatımızı kolaylaştıran teknik çözümler sunulacaktır.

⁵ <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/>

⁶ <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/>

AİLE ŞİRKETLERİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN ANAHTARI: AİLE ANAYASASI

Bukle KORKMAZ EMİNEL

Avukat

ÖZET

Aile şirketleri gerek bölgesel gerekse küresel çapta halihazırda kurulu şirketler arasında önemli bir yere sahiptir. Geçmişten günümüze kurulan şirketlerin ağırlıklı olarak aile şirketi çatısı altında faaliyet göstermeyi tercih ettikleri göz önünde bulundurulursa bölgesel ve küresel ekonomiler için aile şirketlerinin ne denli kritik bir öneme sahip olduğu ilk bakışta anlaşılacaktır.

Bu makalemizde, aile şirketlerinin gelecek nesillere aktarılması ve kurumsallaşmasında “aile anayasasının” rolü ve bu kapsamda aile anayasasının nasıl oluşturulduğu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Aile Şirketleri, Aile Anayasası, Hissedarlar Sözleşmesi, Kurumsallaşma, Kurumsal Yönetim Uygulamaları.

GİRİŞ

Aile şirketleri, günümüzün gelişen ve değişen koşullarında geçmiş ile bugün arasında bağ kuran ortaklık yapılarıdır. İlk bakışta aile şirketlerinin aile fertlerinin ağırlıklı olduğu bir ortaklık yapısını barındırması sebebiyle geleneksele daha yakın olduğu düşünülse de, aile şirketleri artık kurumsallaşma süreçleri kapsamında günümüzün koşullarına uyum sağlamaktadır.

Aile şirketleri için temel olan husus, şirketin aile fertleriyle birlikte ve aile fertleriyle uyumlu olarak gelişim ve değişiminin tesis edilmesi, şirketin sürdürülebilirliğinin sağlanmasıdır.

Aile şirketleri, aile fertlerinin ağırlıklı pay sahibi olduğu bir ortaklık yapısına sahip olduğundan ve genel olarak tek aile ferdinin önderliğinde yıllarca yönetildiğinden “nesilden nesile” devrolurken gerekli kurumsallaşma süreçleri layığı ile tamamlanmadıysa ne yazık ki büyük problemler ile karşılaşmaktadır. Bu bağlamda, yazımız boyunca kurumsallaşmanın

önemi ve kurumsallaşma süreci esnasında “aile anayasası” oluşturulmasının gerekliliği üzerinde durulacak ve aile anayasası hazırlama süreçlerine ilişkin edindiğimiz deneyimler çerçevesinde konuya ilişkin genel görüşlerimiz aktarılacaktır.

I. AİLE ŞİRKETLERİNE GENEL BAKIŞ

1. Aile Şirketlerinin Ortaklık Yapısı

Aile şirketlerine ilişkin literatürde birbirinden farklı pek çok tanım yer alsa da genel olarak aile şirketleri; “*en az iki kuşağın çalıştığı, şirketin kuruluş amacının ailenin geçimini sağlamak veya mirasın dağılmasını önlemek olduğu, ailenin geçimini sağlayan kişinin şirketi yönettiği, yönetim kademelerinde ve alınan kararlarda büyük ölçüde aile üyelerinin etkili olduğu şirketler*”¹ olarak tanımlanabilecektir. Tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere, aile şirketleri üzerinde bir aile bireyinin (“aile lideri”) etkisi/hakimiyeti bulunmakta olup, aile lideri bir nevi şirketin kaderini tayin etmektedir.

Aile şirketlerinin ortakları ağırlıklı olarak şirketi kuran aile bireyleridir. Şirket kuruluşunun üzerinden yıllar geçmesiyle birlikte aile şirketinin ortaklık yapısına yeni aile üyelerinin katılımı gerçekleşmekte ve şirket ortaklık yapısında bazı

¹ Doç Dr. İclal Atilla, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2016, Sayfa 34

değişiklikler olabilmektedir. Öte yandan, nadir de olsa aile şirketleri aile üyesi olmayan kişilerle birlikte ortaklık da kurabilmektedir.

Gerek aileye yeni katılan üyeler gerekse gelişen günümüz koşulları sebebiyle aile şirketleri gelecekte de var olmak ve devamlılıklarını sağlamak noktasında aile üyelerini bir araya toplayan ve hepsinin mutabık olduğu bir metne, yani aile anayasasına ihtiyaç duymaktadırlar.

2. Aile Şirketlerinin Bölgesel ve Global Ölçekte Mevcut Durumu

Yukarıdaki başlıklar altında izah ettiğimiz üzere, aile şirketleri geçmişten günümüze en çok tercih edilen ortaklık yapılarından biri olmuştur. Türkiye’de kurulu olan şirketlerin büyük bir kısmı aile şirketi yapısına sahiptir. Nitekim global ölçekte bu hususu değerlendirdiğimizde de yine şirketlerin büyük bir kısmının aile şirketi olduğu görülecektir.

Her ne kadar gerek Türkiye’de gerekse global ölçekte aile şirketleri kuruluş esnasında tercih edilse de bu şirketlerin sürdürülebilirlikleri tartışmaya açıktır. Aile şirketleri birbirleriyle akrabalık bağı olan ortaklardan oluştuğundan yalnızca ticari bir bakış açısıyla değerlendirilmeye tabi tutulması uygun olmayacaktır. Aile şirketlerinin ticari bakış açısının yanı sıra aile fertleri arasındaki akrabalık ilişkileri ve akrabalık ilişkilerinin şirkete etkileri bakımından da değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda önemle belirtmek isteriz ki, aile şirketlerinin devamlılığını etkileyen en önemli unsurlardan birisi de aile şirket ortaklarının arasındaki akrabalık ilişkilerinin şirkete asgari düzeyde yansıtılması, bir nevi aile içi çekişmelerden şirketin uzak tutulmasıdır. Bu koşul ise ancak bir aile anayasası ile tesis edilebilecektir.

3. Aile Şirketlerinin Gelecek Nesillere Aktarımı

Aile şirketleri ilk olarak girişimci aile bireyleri tarafından kurulmakta ve bu aile bireyleri tarafından

büyütülmektedir. Ancak yılların geçmesi ve aileye yeni bireylerin katılmasıyla birlikte ister istemez aile şirketinin hem ortaklık hem de yönetim yapısının devri gündeme gelmektedir.

Genel olarak aile şirketleri birinci neslin şirketi yönettiği dönemlerde en parlak devirlerini yaşamakta, ikinci ve üçüncü nesle devrolunurken ya ortadan kalkmakta veyahut bölünmek suretiyle birden fazla şirkete dönüşmektedir. Halihazırda kurulu aile şirketleri ne yazık ki büyük bir oranda üçüncü nesle devrolmadan nesiller arası devir esnasında çıkan karışıklıklar sebebiyle yok olmaktadır. Ülkelerin ekonomisinde büyük bir etkiye sahip olan aile şirketlerinin ortadan kalkması haliyle ülke ekonomilerini de olumsuz yönde etkilemektedir.

Öte yandan, gelecek nesillere sağlıklı bir biçimde aktarımını gerçekleştirmiş ve devamlılıklarını daha da güçlenerek sağlamış şirketler de yok değildir. Bu şirketlerin ortaklık yapıları incelendiğinde gelecek nesle sorunsuz bir biçimde aktarılmasında en büyük rolün akrabalık ilişkilerinde yaşanan çatışmalarının şirkete yansıtılmaması, şirketin iç ve dış denetim sistemlerinin kurulup çalışıyor hale getirilmiş olması ve nesiller arası devir prosedürlerinin önceden belirlenmiş olması yatmaktadır. Kısaca kurumsallaşma sürecini düzenli bir biçimde tamamlayabilen aile şirketleri devamlılıklarını da garanti altına almaktadırlar.

II. AİLE ŞİRKETLERİNDE KURUMSALLAŞMA SÜRECİ

1. Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma

Aile şirketlerinde kurumsallaşma sürecine dair detaylara geçmeden önce kurumsallaşma tanımının üzerinde durulması uygun olacaktır. Kurumsallaşma; bir şirketin, faaliyetlerini kişilerin varlığına bağımlı olmadan sürdürebilmesini ve geliştirebilmesini sağlayan bir yapı oluşturması olarak² tanımlanabilecektir. Tanımdan da açık

² age, Atilla, s. 91

olarak anlaşılacağı üzere, kurumsallaşma için aslolan şirketin bireylere bağımlı olmasının önüne geçmektir.

Aile şirketlerinin kurumsallaşmasına “şirketin kurumsallaşması” olarak bakmak doğru ve yeterli olmayacaktır. Aile şirketlerinde kurumsallaşmanın “şirketin kurumsallaşması” ve “aile ilişkilerinin kurumsallaşması” şeklinde iki boyutlu olarak ele alınması yerinde olacaktır³. Aile şirketlerinde şirketin kurumsallaşması için alınan önlemler çoğu zaman tek başına yeterli olmamaktadır. Şirketin kurumsallaşmasının yanı sıra hazırlanacak bir aile anayasası ile aile ilişkilerinin de kurumsallaştırılması, kurumsallaşmanın tam olarak tamamlanabilmesine büyük katkı sağlayan önemli etmenlerden birisidir. Bu bağlamda hazırlanacak anayasa ile aile-yönetim ilişkilerinin belirlenmesi ve aile konseyinin oluşturulması da yerinde olacaktır.

Aile şirketleri için kurumsallaşmanın diğer bir ayağını şirket içi denetim mekanizmalarının oluşturulması ve doğru bir insan kaynakları politikasının benimsenmesi oluşturmaktadır. Şirket iç denetim sistemleri kurulmadan veyahut şirketin ihtiyaçlarına uygun bir insan kaynakları politikası benimsenmeden tamamlanacak kurumsallaşma eksik olacaktır.

Şirket içi denetim mekanizmalarının kurulması aile şirketleri için büyük önem arz etmektedir. Aile şirketlerinde yaygın eğilim aile bireylerinin pek çok ihtiyacının bizzat şirket bütçesinden karşılanmasıdır. Bu durum da şirket içerisinde büyük karışıklıklara yol açabilmektedir. Kurulacak olan iç denetim mekanizmaları ile büyük oranda bu durumun önüne geçilecektir. Öte yandan aile bireylerinin harcamalarının şirket bütçesinden karşılanıp karşılanmayacağı hususunun aile anayasası ile kararlaştırılması da şirketin kurumsallaşmasına katkı sağlayacaktır.

Aile şirketleri tarafından adil bir insan kaynakları politikasının belirlenmesi de oldukça

önemlidir. Şirket işlerinin yürütülmesinde aile bireylerine yer verilmesinin yanı sıra profesyonellere de yer verilmesi şirketin ileriye taşınması için büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda aile şirketleri için önemli olan bir diğer husus, aile bireylerinin istihdam sürecidir. Aile şirketlerinde sıklıkla karşılaşılan problemlerden biri, aile üyelerinin neredeyse tüm fertlerinin aile şirketinde söz sahibi olmayı veyahut yetkinliği olmasa bile şirkette belirli kadrolarda görev almayı talep etmeleridir.

Her aile bireyinin şirkette görevlendirilmesi uygun ve mümkün olmayacağından hazırlanacak aile anayasası ile kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde aile fertleri belirli yetkinliklere sahipse aile şirketlerinde görevlendirilmesinin tesis edilmesi yerinde olacaktır.

2. Aile Anayasası

Aile anayasası aile şirketleri için hayati öneme sahip olan bir sözleşme olup, aile anayasasının bu kapsamda titizlikle hazırlanması gerekmektedir. Aile anayasası, aile şirketleri için aile bireylerini şirkete ilişkin konularda bir bütün olmaya yönelten bir metindir. Aile anayasası metnini hukuken nitelendirmemiz gerekirse atipik sözleşme olarak kabul etmemiz en doğrusu olacaktır. Bu bağlamda aile anayasası sözleşme serbestisi çerçevesinde aile şirketleri tarafından serbestçe hazırlanabilecektir.

Aile anayasalarının yazılı olarak yapılması zorunlu olmamakla birlikte ispat kolaylığı açısından yazılı olması aile şirketleri tarafından tercih edilmektedir. Aile anayasasına taraf olabilme ehliyeti aile şirketinde paydaş olsun veya olmasın tüm aile üyelerine aittir. Öte yandan, önemle üzerinde durulması gereken husus, aile anayasasının kimler için bağlayıcı olduğudur. Aile anayasasına her aile üyesi taraf olabilme ehliyetine sahip olmakla birlikte aile anayasası yalnızca imzalayan taraf için bağlayıcı olacaktır. Bu bağlamda, aile şirketlerinin mümkün olan en yüksek katılım ile sözleşmeyi

³ age, Atilla, s. 97

imzalaması şirketin işleyişi ve sürdürülebilirliği için en uygundur.

Aile anayasası içeriğinin aile yapısına en uygun ve ailenin ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde “aile fertleriyle” birlikte hazırlanması gerekmektedir. Aile anayasası bizzat aile üyeleri tarafından hazırlanabileceği gibi alanında uzman danışmanlar aracılığıyla da hazırlanabilecektir. Edindiğimiz deneyimler çerçevesinde aile anayasasının danışmanlar aracılığı ile daha etkin ve verimli bir biçimde hazırlandığını belirtmek isteriz.

Aile anayasası hazırlanırken aile bireyleri ile görüşmek ve onların taleplerine uygun bir metin ortaya çıkarmak büyük önem taşımaktadır. Aile anayasasının şirkete faydalı olabilmesi için yaşayan bir metin haline getirilmesi gerekmektedir. Bu da ancak aile bireylerinin ihtiyaçlarını en doğru biçimde tespit ederek mümkün olacaktır.

Hazırlanacak aile anayasası ile aile konseyinin oluşturulması, konseyin çalışma amacı, üyelerinin seçimi sürecinin tespit edilmesi aile anayasasının daha etkili olmasına ve aile şirketindeki sorunların daha hızlı çözüme kavuşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Aile anayasası oluşturulurken anayasaya aykırı hareket edildiğinde uygulanabilecek bazı yaptırımların öngörülmesi anayasanın uygulanabilirliğini arttırmak adına yerinde olacaktır. Anayasasının bağlayıcılığı noktasında üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise aile şirketinin aile anayasası karşısındaki konumudur. Şirket, aile anayasasının tarafı olmadığından her ne kadar düzenlemeler aile şirketini ilgilendirse de aile şirketi için bağlayıcı olmayacaktır. Bu bağlamda aile şirketi aleyhine herhangi bir hukuki işlem de başlatılamayacaktır. Öte yandan, şirket esas sözleşmesine Türk Ticaret Kanunu'nun izin verdiği ölçüde aile anayasası metninde yer alan düzenlemeler yansıtılır ise böylece şirket de bir nevi aile anayasasındaki düzenlemelere uyum sağlamakla yükümlü olacaktır.

SONUÇ

Aile şirketleri gerek bölgesel gerek küresel çapta büyük bir öneme sahip olup, aile şirketlerinin sürdürülebilir olması ve nesilden nesile sağlıklı bir biçimde devredilmesi ekonomik bağlamda önem taşımaktadır. Aile şirketlerinin sürdürülebilirliği ise makalemiz boyunca izah ettiğimiz üzere, doğru bir kurumsallaşma süreci yürütülmesinden ve bu kapsamda aile anayasası hazırlanmasından geçmektedir. Aile anayasası ile şirketin gereksinimleri aile fertlerine en uygun biçimde aktarılacak ve aile fertleri bu anayasadaki hükümlerden imza anıyla birlikte sorumlu olacaklardır.

ANONİM ŞİRKETLERDE GENEL KURUL TOPLANTI ÇAĞRISININ USULÜNE UYGUN YAPILMAMASI SEBEBİYLE GENEL KURUL KARARLARININ İPTALİ VE ETKİ KURALI

Cansu YILMAZ

Avukat

ÖZET

Anonim şirketlerin genel kurul toplantı çağrıları, esas sözleşmede belirtilen şekilde ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca öngörülen usul ve esaslara uygun olarak yapılmaktadır. Bu çağrının usulüne uygun olarak yapılmaması, Türk Ticaret Kanunu'nda kararlaştırılan koşullar gerçekleştiği takdirde genel kurul kararlarının iptal sebeplerinden biri olarak sayılmakta ve Kanun'da sayılan kişiler için genel kurul kararlarının iptalini talep etme hakkı doğmaktadır.

Diğer yandan ekonomik işleyiş açısından, sadece çağrıdaki usulsüzlük sebebiyle pay sahiplerine iptal davası açabilme hakkının tanınması, istismara yol açabilecek olup, aynı zamanda mali zarara ve zaman kaybına sebep olabilecektir. Bu durumun önüne geçmek ve hakkaniyeti sağlamak maksadıyla uygulama ve doktrinde "etki kuralı" benimsenmiştir. Bu nedenle salt çağrıdaki usulsüzlük sebebiyle açılan iptal davaları söz konusu olduğunda etki kuralı mahkemeler tarafından göz önünde bulundurulacaktır.

İş bu makalede genel kurul toplantı çağrısının usulsüz olarak yapılmasına bağlı olarak iptal davası ve bu davada uygulanacak etki kuralı üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, Toplantıya Çağrı Usulü, Genel Kurul Toplantı Gündemi, Gündemin Gereği Gibi İlan Edilmemesi, Usulsüz Çağrı, İptal Davası, Etki Kuralı.

GİRİŞ

Anonim şirketin zorunlu organlarından biri olan genel kurul, Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 409'uncu maddesi uyarınca, olağan ve olağanüstü olarak toplanmaktadır. Olağan genel kurul toplantısı şirketin hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde en uygun zamanda ve yılda en az bir kere olmak üzere; olağanüstü genel kurul ise, şirket işlerinin gerektirdiği hallerde ve zamanlarda yapılır.

Genel kurul toplantıları çağrı ile yapılabileceği gibi, TTK'nın 416'ncı maddesinde kararlaştırılmış olduğu üzere çağrısız olarak da yapılabilmektedir. Çağrısız genel kurulu düzenleyen bu hüküm uyarınca "Bütün payların sahipleri veya

temsilcileri, aralarından biri itirazda bulunmadığı takdirde, genel kurula katılmaya ve genel kurul toplantılarının yapılmasına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, çağrıya ilişkin usule uyulmaksızın, genel kurul olarak toplanabilir ve bu toplantı nisabı var olduğu sürece karar alabilirler."

Genel kurul toplantılarının çağrı ile yapıldığı genel kurullarda çağrı usulü, TTK'nın ilgili hükümlerinde ve "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik ("Yönetmelik")'te ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İşbu makalede detaylı olarak izah edeceğimiz üzere, çağrı usulüne şeklen ve usulen uyulmaması sonucunda yapılan çağrı "usulsüz çağrı" olarak nitelendirilmekte ve genel kurul kararının iptali davasına konu edilebilmektedir. Açılacak iptal davası için TTK'da kararlaştırılan belirli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Çağrı usulsüzlüğüne ilişkin açılacak davalarda incelemenin hakkaniyeti

tesis etmek adına “etki kuralı” dikkate alınmak suretiyle yapılması yerinde olacaktır.

I. USULSÜZ ÇAĞRI İLANI

TTK'nın 410'uncu maddesi uyarınca genel kurul, yönetim kurulu tarafından toplantıya çağrılır. Eğer gerekli olursa tasfiye memurları da görevleri ile ilgili konular için genel kurulu toplantıya çağırabilecektir. Yönetim kurulunun Kanun'da belirtilen şekillerde toplanmadığı durumlarda, ise mahkemenin izniyle, tek bir pay sahibi genel kurulu toplantıya çağırabilir. Yapılacak toplantı çağrısının şekli TTK'nın 414'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca genel kurul toplantıya, esas sözleşmede gösterilen şekilde, şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ilanla çağrılır. Bu çağrının, ilan ve toplantı günleri hariç olmak üzere, toplantı tarihinden en az iki hafta önce yapılması gerekmektedir. Pay defterinde yazılı pay sahiplerine ve önceden şirkete pay sahipliğini ispatlayıcı belge vererek adreslerini bildiren pay sahiplerine, toplantı günü ile gündem ve ilanın çıktığı veya çıkacağı gazeteler, iadeli taahhütlü mektupla bildirilir.

TTK'nın 414'üncü maddesinde çağrının şekli belirlenmiş olmakla birlikte, ilgili ilanın içeriğiyle ilgili ayrıntılı düzenleme Yönetmelik'in 11'inci maddesinde yer almaktadır. İşbu madde uyarınca, genel kurulun toplantıya çağrılmasına ilişkin ilanlarda ve pay sahiplerine gönderilecek mektuplarda; toplantı günü ve saati, toplantı yeri, gündem, gündemde esas sözleşme değişikliği varsa değişen maddenin eski ve yeni şekilleri, çağrının kimin tarafından yapıldığı, ilk toplantının herhangi bir nedenle ertelenmesi üzerine genel kurul yeniden toplantıya çağrılıyor ise erteleme sebebi ile yapılacak toplantıda yeterli olan toplantı nisabı, olağan toplantı ilanlarında; finansal tabloların, konsolide finansal tabloların, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun, denetleme raporunun ve yönetim kurulunun kar dağıtım önerisinin şirket merkez ve şube adresleri belirtilmek suretiyle anılan adreslerde pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulduğu, Kanun'un 428. maddesinde tanımlanan temsilcilerin kimlikleri ve bunlara ulaşılabilecek iletişim bilgileri

belirtilir. Bu hususların eksik veya hiç belirtilmemiş olduğu çağrı ilanları “usulsüz çağrı ilanı” olarak değerlendirilmektedir.

II.USULSÜZ ÇAĞRI İLANI SEBEBİYLE GENEL KURUL KARARLARININ İPTALİ

TTK'nın 445'inci maddesi uyarınca, esas sözleşme ve dürüstlük kuralına aykırı hallerde TTK'nın 446'ncı maddesinde belirtilen kişiler karar tarihinden itibaren üç ay içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde iptal davası açabilirler.

TTK'nın 446'ncı maddesinde genel kurul kararı aleyhine iptal davası açabilecek kişiler belirtilmiş olup, ilgili maddenin (b) bendi uyarınca, toplantıda hazır bulunsun veya bulunmasın, olumsuz oy kullanmış olsun ya da olmasın; çağrının usulüne göre yapılmadığını ve bu aykırılıkların genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunu ileri süren pay sahipleri iptal davası açma hakkına sahiptirler.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, usulsüz çağrı sebebiyle iptal davası açmak isteyen pay sahibinin çağrının usulüne göre yapılmadığını ileri sürmesi tek başına yeterli olmayacaktır. Pay sahibi ayrıca bu aykırılığın genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunu ispatlaması gerekir.

III. USULSÜZ ÇAĞRI İLANI SEBEBİYLE AÇILACAK GENEL KURUL KARARLARININ İPTALİ DAVASINDA ETKİ KURALI

Yukarıda da izah edildiği üzere, TTK'nın 446'ncı maddesinde çağrının gereği gibi ilan edilmemesi, iptal davası açma hakkını haiz olmak için yeterli olmayıp, bu aykırılığın iptali istenen genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunun ispatı gerekmektedir. Ekonomik işleyiş açısından, sadece çağrıdaki usulsüzlük sebebiyle pay sahiplerine iptal davası açabilme hakkının tanınması, istismara yol açabileceğinden salt usulsüz çağrı sebebiyle genel kurul kararının iptal edilmesi hakkaniyete aykırı olacaktır. Olası kötü niyetli ve istismara yol açabilecek yaklaşımları önlemek amacıyla bu “etki kuralı” anlayışı benimsenmiştir.

Etki kuralı, “eğer söz konusu aykırılık olmasaydı genel kurulun o kararı alamayacağı olgusu” olarak tanımlanabilir¹. Etki kuralı sadece çağrı usulsüzlükleri ile ilgilidir ve kuralın uygulama alanı oldukça sınırlıdır. Bu kurala tabi haller sınırlı sayı ilkesine göre belirlenmiş olup, herhangi bir sözleşme ile bu kuralın uygulama alanı daraltılıp arttırılamaz. İçtihatlar incelendiğinde, Türk Mahkemelerinin etki kuralını nisaplara dayanarak uyguladığı açık bir biçimde görülecektir. Bir başka deyişle etki kuralı, iptal davası açmak isteyen pay sahibinin eğer bu aykırılık olmasaydı genel kurul kararının alınmasında kararı etkileyebilecek olup olmamasıyla ilgilidir. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 19.02.2018 tarihli 2016/ 7058E. ve 2018/1185K. sayılı dosyasında, yerel mahkemenin “somut olayda davacıların paylarının %50 olduğu, eğer davacılar toplantıya katılsaydı alınacak kararlara etki edebilecek olduğu gerekçesiyle” vermiş olduğu genel kurulun iptali kararını onanmıştır. Aynı Daire’nin 10.09.2014 tarihli 2014/ 326E. ve 2014/13491 K. sayılı dosyasında ise yerel mahkemenin verdiği “toplantıya katılmayanların karara herhangi bir etkisinin olmayacağı, çağrıdaki usulsüzlüğün tek başına alınan kararların iptali sonucunu doğurmayacağı gerekçesiyle davanın reddi” kararı da onanmıştır.

SONUÇ

Yukarıda izah ettiğimiz üzere, gerek hukuki düzenlemelerden gerek Yargıtay içtihatlarından da anlaşılacağı gibi, TTK hükümlerince gereği gibi ilan edilmeyen bir çağrı “usulsüz çağrı” olarak değerlendirilmekte ve genel kurul kararlarının iptali için aranan koşullardan birini oluşturmaktadır. Ancak bu iptal davasının mahkeme nezdinde kabul edilmesi için usulsüz çağrının varlığı tek başına yeterli olmayacak ve çağrıda usulsüzlük olduğunu iddia eden pay sahiplerinin, şirketteki paylarının alınacak olan karara etki edip etmeyeceği diğer bir deyişle alınacak olan kararın akıbetini değiştirip değiştirmeyeceğini de “etki kuralı” çerçevesinde mahkeme nezdinde ispatlaması gerekecektir.

¹ “Anonim Ortaklıklarda Genel Kurul Kararının İptalinde Etki Kuralı”, Ersin Çamoğlu, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2014, s.217.

REKABET HUKUKU KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR (YOĞUNLAŞMALAR) - I

Eda SERTKAYA

Stj. Avukat

ÖZET

Birleşme ve devralmalar, birçok hukuk dalını yakından ilgilendirmekle birlikte söz konusu işlemlerin kavramsal olarak değerlendirilmesi incelendiği alana göre farklılık göstermektedir. Bu sebeple de terimsel karışıklıklar ortaya çıkabilmektedir.

Birleşme ve devralmalar birçok kanuni düzenleme kapsamında ele alınmış olmasına rağmen, rekabet hukuku anlamında daha farklı bir yaklaşım ile tanımlanmıştır. Bu bağlamda, rekabet hukuku çerçevesinde incelenen birleşme ve devralmalar, “yoğunlaşma” adı altında değerlendirilmektedir ve bu işlemler, Türk Rekabet Hukuku mevzuatı uyarınca denetim altına alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Birleşme ve Devralma, Rekabet Hukuku, Yoğunlaşma, Kontrol, Rekabet Kurulu.

GİRİŞ

Birleşme ve devralma kavramları incelendiği alana göre farklı değerlendirilmekte ve tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, söz konusu kavramlar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) kapsamında sadece ticari şirketler açısından ele alınmışken, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (“RKHK”) kapsamında çok daha geniş değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bununla birlikte, rekabet hukuku ve ticaret hukuku birleşme ve devralmalara karşı farklı yaklaşımlara sahiptir ve bu durum kavramlar konusunda terimsel karışıklıklara sebep olabilmektedir. Nihayetinde rekabet hukukunun birleşme ve devralmalara yaklaşımı daha çok iktisadi temellere dayanmaktadır ve bu işlemlerin denetlenmesine ilişkin RKHK’nın 7. maddesindeki düzenleme, genel anlamıyla piyasa yapısını kontrol etmeye yöneliktir. Bu nedenle TTK kapsamında sorun teşkil etmeyecek bir işlem, rekabeti sınırladığı veya ortadan kaldırdığı gerekçesiyle RKHK’ya ve ona dayanılarak çıkarılmış 2010/4 sayılı Rekabet Kurulu (“Kurul”)’ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ (“Tebliğ”) uyarınca

sorun teşkil edebilmektedir. Söz konusu Tebliğ’de izne tabi işlemler için 1997/1 sayılı Tebliğ’den farklı olarak sadece ciro eşikleri dikkate alınmaktadır ve izne tabi işlemler için Rekabet Kurulu’na yapılan başvuru neticesinde Kurul çeşitli kararlar verebilmektedir. Kurul tarafından verilen kararlar izin verme, izin vermeme ve şartlı izin olacak şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda, Türk Rekabet Hukuku anlamında birleşme ve devralmalar ile 2010/4 sayılı Tebliğ hükümleri çerçevesinde izne tabi işlemleri ve bildirim prosedürünü inceliyor olacağız.

1. BİRLEŞME VE DEVRALMA KAVRAMLARI

1.1. TTK KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR

TTK’nın 136. maddesi çerçevesinde birleşme şu şekilde tanımlanabilir: “*Birleşme, bir veya birden fazla ticaret ortaklığının malvarlıklarının tasfiye edilmeksizin diğer bir ticaret ortaklığı tarafından devralınması, devralınan malvarlıkları karşılığında, devralan ortaklığın paylarının devrolunan ortaklık veya ortaklıkların ortakları tarafından kendiliğinden iktisap edilerek devralan ortaklığın ortağı olmaları olayıdır.*”¹

¹ Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, s.609

Nitekim, yine TTK'nın 136. maddesi uyarınca, birleşme bir ticaret ortaklığının, bir ticaret ortaklığını veya birden çok ticaret ortaklığını devralması şeklinde gerçekleşiyorsa bu tür birleşme Kanun tarafından "devralma şeklinde birleşme" olarak adlandırılmaktadır. Bu türe uygulamada "katılma" veya "iltihak" da denilmektedir². Bununla birlikte, yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşıldığı üzere birleşme kavramı, devralma ve yeni kuruluş türündeki birleşmeleri kapsayan bir üst kavramdır³.

Doktrinde birleşme ve devralmalara ilişkin unsurlar, TTK'nın 136. maddesi ve onun ışığında yapılan tanımlardan yola çıkılarak ortaya konulmuştur. Bunlar; birleşen veya devrolan ortaklığın infisah etmesi, tasfiyesiz olarak malvarlığının intikali, külli halefiyet gereği eski şirketin malvarlığının aktif ve pasifleriyle olduğu gibi yeni şirkete geçmesi ve malvarlığının devri için her malvarlığına özgü devir şekilleri gerekmeden devredilmesi olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Bununla birlikte, birleşme için en az iki tane ticaret şirketi olması şarttır ve bu bütün birleşme tanımları için geçerli temel bir ayrımdır. Ancak, en fazla kaç şirketin birleşebileceğine ilişkin kanuni bir sınırlama mevcut değildir. En nihayetinde, ticaret şirketi dışındaki birleşmeler TTK kapsamında değerlendirilmemektedir⁴. Bu durumda örneğin, bir ticaret ortaklığı ile bir adi ortaklık arasındaki

birleşme, TTK anlamında bir birleşme olarak ele alınamayacaktır.

1.2. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU ("KVK") KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR

Her ne kadar KVK kapsamında birleşme kavramı tanımlanmamış olsa da, KVK'nın 18. ve 19. maddeleri doğrudan birleşme ve devralma işlemleri ile ilişkilidir⁵.

KVK ile TTK'da yer alan birleşme kavramları birbirlerinden farklı anlamlar taşımaktadır. Nitekim, TTK çerçevesinde birleşme tasfiye hükmünde kabul edilmemişken KVK kapsamında birleşme işlemi tasfiye hükmünde kabul edilmiştir. Yukarıdaki kanun maddeleri ve yapılan açıklama doğrultusunda birleşme, bir veya birden fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi ve birleşme sonucu infisah eden kurumların tasfiye hükmünde olduğu şeklinde açıklanabilecektir⁶.

Birleşme işlemi, yeni kuruluş veya devir (katılma) yoluyla yapılıyor olmasına bakılmaksızın KVK'nın 18. maddesi uyarınca yapılıyor ise "vergili birleşme" olarak adlandırılmakta ve vergili birleşmeler "birleşme" olarak kabul edilmektedir. Yine KVK'nın 19. ve 20. maddeleri uyarınca,

² Tekinalp, a.g.e, s.609

³ "Anonim Ortaklıkların Birleşmesi", Hamdi Yasaman, 1987, 205, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü

⁴ "Ticaret Ortaklıklarının Birleşmesi", Hikmet Sami Türk, 1986, 185, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü

⁵

Birleşme

MADDE 18- (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir.

Şu kadar ki, müfessih kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

Devir, bölünme ve hisse değişimi

MADDE 19- (1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.
 - Müfessih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.
- (2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

⁶ "İşletme Birleşmelerinin TFRS-3, TTK ve VUK Kapsamında Değerlendirilmesi ve Birleşme Başarısının TOPSİS Yöntemi Belirlenmesi", Abdurrahman Gümrah; Mustafa Mortaş, 2016, 6, Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Bilimler Dergisi

vergisiz birleşme, devir hükmünde kabul edilip bu birleşmeler “devir” olarak adlandırılmaktadır. Öte yandan, birleşme işleminin devir olarak kabul edilebilmesi için KVK’nın 19. maddesinde ayrıca iki şart belirtilmiştir. Bu şartlara göre, birleşme işleminin sonucunda infisah eden kurum ile birleşen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması ve devrolan kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, devralan kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir⁷.

2. BİRLEŞME VE DEVRALARMALARIN REKABET HUKUKU İLE İLİŞKİSİ

2.1 BİRLEŞME VE DEVRALMALARIN REKABET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

RKHK çerçevesinde değerlendirilebilecek birleşme ve devralmalar, TTK kapsamında belirlenmiş teknik veya hukuki anlamdaki birleşme ve devralmalar ile sınırlandırılmaz⁸. Nitekim, rekabet hukuku açısından önemli olan birleşme ve devir işleminin niteliği olmayıp iktisadi merkezleşmenin ortaya çıkıp çıkmadığı ve dolayısıyla rekabetin kısıtlanıp kısıtlanmadığı olgusudur. Nihayetinde ekonomik gücün merkezleşmesinde birleşme ve devralmaların rolünün oldukça büyük olması sebebiyle söz konusu işlemler rekabet hukukunu da yakından ilgilendirmektedir ve bu kapsamda düzenlemelerin olması kaçınılmazdır.

İktisadi merkezleşmenin piyasa ve piyasadaki rekabetin veya sağlanmak istenen rekabetin üzerinde olumsuz etkileri olduğu gibi olumlu etkileri de olabilmektedir.

Uygulamada da görüldüğü üzere, ticari ortaklıklar çeşitli amaçlar doğrultusunda bir araya gelmektedirler. Nitekim Durukan’a göre, birleşmeler daha fazla ciro ve kar sağlayarak zorlu piyasa koşullarında daha az riskle rekabet avantajı sağlamaktadır. Yine Aslan’a göre, birleşmeler, en verimli üretim seviyesi olan ölçek

ekonomilerine ulaşmayı sağlayarak daha ucuz üretim yapılabilmesini sağlamaktadır ve kriz dönemlerinde şirket iflaslarını engelleyip genel mahiyette ekonomiye katkıda bulunmaktadır. Bunlara ilaveten, küçük işletmeler birleşme yoluyla ulusal ve uluslararası platformda büyük işletmelere rakip olarak rekabete katkıda bulunabileceklerdir.

Birleşme ve devralmaların yukarıda belirtilen olumlu etkilerinin yanı sıra ekonomi ve piyasa üzerinde etkisini gösteren ciddi nitelikte olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Bu bağlamda, birleşme veya devralma işlemlerinin doğuracağı olumsuz etki ve sonuçların da dikkate alınması gerekmektedir. Öncelikle, bu tür oluşumların pazarda yeni kapasite yaratmadan var olan kapasitenin el değiştirmesi ve bu sebeple rakip sayısının azalmasından kaynaklı olarak rekabetin zarar görmesi yönünde sonuçları olabilmektedir. Bununla birlikte, birleşme/devralma süreci ile birlikte, hiçbir alıcı veya satıcının tek başına fiyatları etkileme yeteneğinin olmadığı bir piyasadan, fiyatların tekeller tarafından belirlendiği bir piyasaya geçilir. Söz konusu piyasada ekonomik gücün kötüye kullanılması mümkündür ve böyle bir piyasada üretim faktörlerinin etkin ve verimli kullanılmasından, gelir paylaşımının adilliğinden veya tüketicinin menfaatlerine uygun fiyat seviyelerinden söz edilemez.

Birleşme ve devralmaların rekabet üzerindeki olumsuz etkilerini farklı bir yaklaşım ile ele alıp sınıflandırmak gerekirse; bu etkileri anti rekabetçi etkiler olarak nitelendirip “tek taraflı” ve “koordine edilmiş” etkiler olarak ikiye ayırmak mümkün olacaktır. Birleşme ve devralmalar piyasada faaliyet gösteren teşebbüsler arasında rekabeti engelleyici açık ya da gizli anlaşmalar yapılmasını kolaylaştıracak bir ortam meydana getiriyorsa koordinasyon etkileri söz konusudur. Birleşme ve devralmaların tek taraflı etkileri ise rakiplerin işbirliğine ihtiyaç duymaksızın kendi davranışları ile fiyatları artırdığı ve kaliteyi azaltabildiği durumlarda söz konusu olmaktadır.

* devamı bir sonraki sayıda...

⁷ Gümrah; Mortaş, a.g.m, s.42

⁸ “Rekabeti Kısıtlayan Teşebbüsler Arası İşbirliği Davranışları ve Hukuki Sonuçları”, Metin Topçuoğlu, 2001, 64, Rekabet Kurumu Yayını

