



**İSTANBUL OFİS**  
19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. No: 3 Elit Residence  
Kat 10/28 - 29/60 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye  
Tel: +90 212 380 0640 / Faks: +90 212 217 1890

**İZMİR OFİS**  
Adalet Mah. Manas Bulvarı Folkart Towers B Kule No: 47/2209  
Bayraklı, İzmir, Türkiye  
Tel: +90 232 290 0998 / Faks: +90 232 290 0999



**ANKARA OFİS**  
Kızılirmak 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

www.vergijandasi.com

NAZALI gündem

2018 YAZ / SAYI 3

# gündem NAZALI

www.vergijandasi.com

ISSN 2602-3601 / 2018 YAZ / SAYI 3

- **Matrah Artırımı ve Vergi İncelemeleri**  
S.3
- **Kreş Yardımlarının Vergisel Boyutu**  
S.19
- **Markanın Ticari Niteliği**  
S.59
- **Konkordato**  
S.63
- **Uluslararası Ticari Sözleşmeler ve UNIDROIT İlkeleri**  
S.81

24%

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 SAYI: 2018/YAZ

•  
**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 MATRAH ARTIRIMI VE SÜRDÜRÜLMekte OLAN VERGİ İNCELEMELERİ
- 9 ANONİM ŞİRKET ORTAKLARININ SİGORTALILIĞI
- 13 ÖRTÜLÜ SERMAYE VE KDV
- 19 KREŞ YARDIMLARININ VERGİSEL BOYUTU
- 23 BEPS 10. EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE DÜŞÜK KATMA DEĞERLİ HİZMETLERDE BASİTLEŞTİRİLMİŞ FİYATLANDIRMA UYGULAMASI
- 27 İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ İÇİN YENİ BİR FIRSAT
- 31 7103 SAYILI KANUN KAPSAMINDA GETİRİLEN YENİ İLAVE İSTİHDAM TEŞVİKLERİ
- 37 SERMAYE PİYASASI MEVZUATI UYARINCA HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE ZORUNLU PAY ALIM TEKLİFİ VE SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN SON DÜZENLEMELERİ
- 41 ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI-II
- 45 TAHKİM ÖNCESİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM USULLERİ TÜKETİLMEDEN TAHKİME BAŞVURULMASININ SONUÇLARI
- 49 ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI
- 55 KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKU BAĞLAMINDA İNSAN KAYNAKLARI TARAFINDAN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR
- 59 MARKANIN TİCARİ NİTELİĞİ VE MARKA HUKUKUNDA BENZERLİK İNCELEMESİ
- 63 UZLAŞMADA YENİ DÖNEM: KONKORDATO
- 69 KADIN ÇALIŞANLARIN DOĞUM ÖNCESİNDE VE SONRASINDA ÇALIŞMA DÜZENİ
- 77 YETKİSİZ TEMSİLCİ VASİTASIYLA KURULAN TAHKİM ANLAŞMALARİ
- 81 ULUSLARARASI TİCARİ SÖZLEŞMELERE UYGULANACAK UNIDROIT İLKELERİ
- 85 7143 SAYILI YENİDEN YAPILANDIRMA KANUNU'NDA GÜMRÜK ALACAKLARI
- 91 PATENT: İLK BAŞVURUNUN TÜRKİYE'DE YAPILMASI İÇİN NEDENLER

## ÖNSÖZ

*Değerli dostlarımız yine birbirinden değerli çalışmaların yer aldığı 3. sayımız ile sizlerleyiz.*

*Ofis olarak çalıştığımız alanlar son dönemde en fazla mevzuat değişikliklerinin yaşandığı alanlar olduğu için bu durum bizleri de her zaman dinç ve dinamik olmaya zorlamaktadır. Özellikle vergi ve sosyal güvenlik alanında yapılan ikincil düzenlemeler bu alanlara birçok yenilik getirmiş durumdadır. Bu alanlarda sizlerin de ilgisini çekeceğini düşündüğümüz birbirinden farklı makalelerin bu sayıda yer aldığını ifade etmek isteriz.*

*Vergi demişken NAZALI Gündem olarak üzüntümüzü sizlerle paylaşmak isteriz. Gelir İdaresi Başkanı sayın Adnan Ertürk'ü kaybetmenin derin üzüntüsünü yaşıyoruz. Kendisi özellikle vergi alanında son 5 yıla damga vurmuş çalışkan bir maliyeci idi. Kendisini erken yaşta kaybetmenin derin üzüntüsünü yaşarken kendisine Allah'tan rahmet, kederli yakınlarına ve maliye camiasına sabır diliyoruz.*

*Ofis olarak kişisel veriler konusundaki çalışmalarımızın da artarak devam ettiğini sizlerle paylaşmak isteriz. Özellikle bu alanda yeni yapılan düzenlemeler konuya ayrı bir boyut getirmekte ve şirketlerin mevzuata uyum konusundaki yükümlülüklerini daha da arttırmaktadır. Birçok şirkette sadece İnsan Kaynakları'nın bir sorunu gibi görünen bu alan, aslında son zamanların bir numaralı gündem maddesi haline gelmiştir. NAZALI olarak bu alandaki gelişmeleri de yakından takip ediyoruz.*

*Bir önceki sayıda belirtmiş olduğumuz "Bizden Haberler" kısmının da oldukça ilginizi çekeceğini düşünüyoruz. NAZALI ailesi olarak her geçen gün büyüyoruz. Bu, müşterilerimizin bize olan güvenini göstermesinin yanı sıra bizlerin sorumluluğunu daha da arttırmaktadır. Bu vesile ile aramıza katılan çalışma arkadaşlarımıza tekrardan hoş geldin diyerek kendilerine başarılar diliyoruz.*

*Dergimiz hakkında göndereceğiniz yorum ve makaleler için şimdiden çok teşekkür ederiz.*

*Keyifli okumalar...*

**NAZALI Gündem**



## BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER

*Bahar sayımızda sizlere haberini verdiğimiz “Bizden Haberler” köşesine Yaz sayımız ile başlıyoruz.*

*NAZALI Vergi ve Hukuk olarak gündemin sıcak konularına odaklanmaya devam ediyoruz. Panel ve seminerlerle yoğun bir tempoda geçirdiğimiz bahar-yaz dönemini aynı tempoyla devam ettiriyor olacağız.*

*Ofisimize yeni katılan arkadaşlarımız ise çalışma hayatına hızlı bir giriş yaptılar. Ebru Akbaş, Talha Uslu ve Mustafa Derici İzmir ofisimizde; Güneş Vital, Özge Ergül, Oğulcan Doğan ve Alper Örnek ise İstanbul ofisimizde aramıza katıldılar. Bir kez daha çalışma arkadaşlarımıza hoş geldin diyor; başarılı ve mutlu bir çalışma hayatı diliyoruz.*

● **IFA TÜRKİYE - KOÇKAM ve HeForShe Küresel Dayanışma Hareketi (UN WOMEN) işbirliği ile başlatılan “Vergide Kadın Girişimi”ne NAZALI olarak destek sağlamaktan büyük gurur duyuyoruz.**

IFA TÜRKİYE, KOÇKAM ve HeForShe Küresel Dayanışma Hareketi (UN WOMEN) işbirliği ile başlatılan “Vergide Kadın Girişimi” kapsamında, 8 Haziran 2018 tarihinde Koç Üniversitesi Anadolu Medeniyetleri Araştırma Merkezi (ANAMED)’nde “Vergide Kadın Olmak” başlıklı bir panel gerçekleştirilmiştir.

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak, bu girişime destekçi sıfatıyla “Vergide Kadın Olmak” paneline katılım sağladık.

● **“Kişisel Veriler, Suistimal ve Risk Yönetimi, Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku’nda Gündem” Paneli Gerçekleştirildi.**

İzmir Ticaret Odası, PERYÖN Ege Şubesi ve NAZALI Vergi ve Hukuk işbirliği ile düzenlenen “Kişisel Veriler, Suistimal ve Risk Yönetimi, Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku’nda Gündem” panelini 4 Haziran 2018 tarihinde İzmir Ticaret Odası’nda gerçekleştirdik.

● **“Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası ve Sağladığı Kolaylıklar” Semineri Gerçekleştirildi.**

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağımız Fatih UZUN, Ege İhracatçılar Birlikleri tarafından 29 Mayıs 2018 tarihinde düzenlenen seminerde Birlik üyelerine “Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası ve Sağladığı Kolaylıklar” hakkında bilgilendirmelerde bulunmuşur.

● **Andersen Tax İle Yapmış Olduğumuz Ortaklığı Sait Halimpaşa Yalısı’nda Verdiğimiz Görkemli Kokteyl İle Kutladık.**

Dergimizin ilk sayısında sizlerle paylaşmış olduğumuz üzere, 1 Ocak 2018’den itibaren vergi, sosyal güvenlik ve gümrük alanındaki hizmetlerimize Andersen Tax çatısı altında devam etmekteyiz.

Bu güzel haberi değerli çalışma arkadaşlarımız ve katılımları ile bizleri onurlandıran tüm konuklarımızla 10 Mayıs 2018 tarihinde Sait Halim Paşa Yalısı’nda bir kokteyl ile kutladık. Türkiye’nin önde gelen caz piyanistlerinden Kerem Görsev de gecede bizlere unutulmaz bir performans sergiledi.



# MATRAH ARTIRIMI VE SÜRDÜRÜLMEKTE OLAN VERGİ İNCELEMELERİ

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

## ÖZET

*İnceleme safhasındaki alacakların yapılandırılmasına ilişkin hükümler ile matrah artırımını 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (“7143 sayılı Kanun”)’un ana başlıklarından ikisini teşkil etmektedir.*

*Matrah artırımına ilişkin hükümlerle mükellefler geleceğe yönelik vergi inceleme riskine karşı güvence altına alınmışken, tarhiyat safhasındaki işlemlere ilişkin hükümler ile de devam etmekte olan vergi incelemesi ve takdir işlemleri ile ilgili olarak mükelleflere önemli kolaylıklar sağlanmıştır. Matrah artımında bulunan mükelleflerle ilgili, Kanun’un yayım tarihi itibarıyla devam eden vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin 31 Ağustos 2018 tarihine kadar bitirilmesi zorunluluğu ise mükelleflere ekstra bir avantaj sağlamıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Matrah Artırımı, 7143 Sayılı Kanun, İhtilaf.

## GİRİŞ

7143 sayılı Kanun ile mükelleflere devlete olan borçlarına ilişkin fer’ilerin enflasyon oranına göre revize edilmesi, vergi aslı üzerinden hesaplanmış olan vergi cezalarının kaldırılması, borçlarının 18 eşit taksitte 36 aya kadar yayılarak ödenebilmesi, ihtilafı borçlarından verilmiş olan mahkeme kararlarının yönüne göre belirlenmiş oranlarda vazgeçilerek davaların sonuçlandırılması, işletme kayıtlarının fiili durumla uyumlulaştırılabilmesi için düzeltilebilmesi, yurt dışında bulunan para ve diğer mali araçların serbestçe yurda getirilerek tasarruf edilebilmesi gibi imkanlar sunulmuştur.

Kanun ile getirilen imkanlardan birisi de matrah artırımını yoluyla 2017 yılı dahil zamanaşımı kapsamındaki dönemlere ilişkin vergi incelemesine karşı bağışık tutulma imkânıdır. Matrah artırımını, mükellefleri Kanun’un yayım tarihinden (18 Mayıs 2018) sonra başlayacak vergi incelemesi ve takdir işlemlerine karşı koruyacak olup; aynı zamanda, devam eden vergi incelemeleri yönünden de mükellef lehine bazı sonuçlar doğurmaktadır.

Yazımızda Kanun’un inceleme ve tarhiyat safhasındaki işlemlerle ilgili sunduğu kolaylıklar

irdelendikten sonra matrah artırımının devam etmekte olan inceleme ve takdir işlemleri üzerindeki etkisi incelenecektir.

## 1. İNCELEME VE TARHİYAT SAFHASINDA BULUNAN İŞLEMLER

İnceleme ve tarhiyat safhasındaki işlemler 7143 sayılı Kanun’un 4. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamdaki işlemler ve bu işlemler için sağlanan kolaylıklar aşağıda açıklanmıştır:

### 1.1. İşlemlerin Kapsamı

Kanun’un 4. maddesine göre Kanun’un kapsadığı dönemler (beyana dayanan vergilerde beyannamesi 31 Mart 2018 tarihine kadar verilmesi gereken dönemler) ile ilgili olarak Kanun’un yayım tarihinden (18 Mayıs 2018) önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edilecektir. Bu bağlamda vergi incelemesinin veya takdir işlemlerinin ne zaman başlamış olduğu önem arz etmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 9/3. maddesine göre incelemeye başlama tarihi, mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarih olmakla birlikte tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde incelemeye başlama tarihi olarak tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe itibar

edilir. Diğer taraftan takdir işlemlerinin başladığı tarih olarak mükellefin ilgili dönem matrahının takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna sevk işleminin yapıldığı tarihin baz alınması gerekir. Buna göre Kanun'un yayım tarihi itibarıyla incelemeye başlama tutanağı alınmamış (inceleme havuzunda bekletilen) vergi incelemeleri ile takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılmamış takdir işlemleri Kanun'un 4. maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Kanun'un 4. maddesi kapsamındaki kolaylıklardan yararlanılmak üzere başvuru konusu yapılabilecek alacaklar, Kanun'un yayım tarihi itibarıyla devam etmekte olan vergi incelemeleri ve takdir işlemleri sonucunda yapılacak olan tarhiyatların yanı sıra aşağıdaki alacaklardan oluşmaktadır:

- Kanun kapsamına giren dönemlere ilişkin olarak Kanun'un yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihinden önce tamamlandığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine yapılan tarhiyatlar,

- Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi/ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar.

## 1.2. Sağlanan Kolaylıklar

Kanun'un yayım tarihi itibarıyla sürdürülmekte olan vergi incelemesinin veya takdir işleminin sonucunda düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine;

- Tarh edilen vergilerin %50'sinin,
- Tarh edilen tutara gecikme faizi yerine 18 Mayıs 2018 tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın,
- Tarh edilen tutar üzerinden Kanun'un yayım

tarihinden sonra ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının,

- Vergi aslına bağlı olmayan cezanın %25'inin, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla,

- Vergi aslının %50'sinin,

- Vergi aslına bağlı cezaların tamamının,

- Vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %75'inin,

- Vergilere bu Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin,

tahsilinden vazgeçilmektedir.

Diğer taraftan Kanun'un 9/3. maddesine göre, yapılandırılan alacaklar peşin veya taksitler halinde ödenebilmektedir. Diğer alacaklar için katsayı uygulanmak kaydıyla 6, 9, 12 ve 18 taksit imkânı sunulmuşken 4. madde kapsamındaki alacaklar için iki ayda bir ödenmek üzere sadece 6 taksit imkânı vardır. Hesaplanan tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenmesi halinde katsayı uygulanmamakta, fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE uygulanmak suretiyle hesaplanacak tutarın ve ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin %90'ının tahsilinden vazgeçilmektedir. Hesaplanan tutarın ilk iki taksit ödeme süresi içerisinde ödenmesi halinde ise fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutardan ve gecikme faizinden %50 oranında indirim yapılmaktadır.

## 1.3. Başvuru Süresi ve Ödeme

İnceleme ve tarhiyat safhasındaki işlemler ile ilgili Kanun'un sağladığı imkanlardan yararlanmak için idareye başvuru süresi, vergi incelemesinin veya



tarh veya takdir işlemlerinin tamamlanmasından sonra düzenlenen vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür. Ancak ihbarnamesi Kanun'un yayımlandığı 18 Mayıs 2018 tarihinden (bu tarih hariç) 31 Temmuz 2018 tarihine (bu tarih dâhil) kadar tebliğ edilen tarhiyatlar için özel bir başvuru süresi öngörülmemiştir. Bu durumdaki mükellefler ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günden fazla bir süre bulunacak olsa da 31 Temmuz 2018 tarihine kadar başvuruda bulunabileceklerdir. Ancak ihbarnamenin tebliğ tarihi itibarıyla 31 Temmuz tarihine 30 günden az bir süre kalmış ise, son başvuru tarihi ihbarnamenin tebliğini izleyen otuzuncu (30.) gün olacaktır.

## **2. MATRAH/VERGİ ARTIRIMININ DEVAM EDEN İNCELEMELERE ETKİSİ**

Kanun'un 4. maddesinde Kanun'un yayım tarihi itibarıyla başlamış olan inceleme ve takdir işlemlerine devam edileceği, ancak matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir. Matrah ve vergi artırımını düzenleyen 5/7. fıkrasında ise, matrah/vergi artırımının Kanun'un yayım tarihinden önce başlanmış olan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerine engel teşkil etmeyeceği, ancak matrah artırımında bulunmuş mükelleflerle ilgili vergi incelemesi ve takdir işlemlerinin 31 Temmuz 2018'e kadar sonlandırılmaması halinde bu işlemlere devam edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükme göre, 18 Mayıs tarihi itibarıyla hakkında vergi incelemesine/takdir işlemlerine başlanmış olan bir mükellefin matrah/vergi artırımında bulunması halinde artırımda bulunduğu vergi türü ve dönemi ile ilgili inceleme/takdir işlemlerinin 31 Temmuz'a kadar bitirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda söz konusu inceleme ve takdir işlemleri dayanak gösterilerek bir tarhiyat yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, düzeltme taleplerine ilişkin incelemelere devam edilecektir. Ancak, mükelleflerin düzeltme istediği yıl için 7143 sayılı Kanun'un 5. maddesine göre matrah ve vergi artırımında bulunmaları hâlinde, düzeltme talebinden vazgeçtikleri kabul edilerek bu tür incelemeler sürdürülmeyecektir.

## **2.1. İnceleme Yapılamaması Kuralının İstisnaları**

Matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında vergi incelemesi/tarhiyat yapılamaması kuralının dört istisnası vardır.

Birincisi, mükelleflerin, artırımda buldukları yıllarla ilgili olarak yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsuben daha önce tevkif yoluyla ödemiş oldukları vergilerin iade taleplerine ilişkin incelemelerdir. 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, tevkif edilmiş vergilerin nakden iadesi ile ilgili taleplerin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca karşılanır. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Buna göre, tevkif edilen vergiler kaynaklı iade talebi olan bir mükellef matrah artırımında bulunmuş olsa bile hakkında tevkif yoluyla ödenen vergilerin iadesiyle ilgili talepleri ile sınırlı kalmak üzere inceleme ve tarhiyat yapılabilecektir.

İkincisi, artırım talebinde bulunulan dönemler için ihraç kaydıyla teslimlerden veya iade hakkı doğuran işlemlerden doğan terkin ve iade işlemleri ile ilgili yapılan incelemelerdir. KDV artırımında bulunulan dönemlere ilişkin KDV iade taleplerinin sonuçlandırılması için vergi incelemesi yapılabilecek ve tarhiyat önerilebilecektir.

Üçüncüsü, KDV artırımında bulunulan dönemlerle ilgili sonraki döneme devreden vergi açısından yapılacak incelemelerdir. KDV artırımında bulunulması, artırımda bulunulan dönemin sonraki döneme devreden KDV'nin doğruluğu açısından incelenmesine mani değildir. Ancak bu şekilde yapılacak inceleme sonucunda artırımda bulunulan döneme tarhiyat yapılamayacak, vergi ziyanının ortaya çıkmış olması halinde takip eden dönemlerde tarhiyat yapılabilecektir.

Dördüncüsü, kaçakçılık fiillerinin işlenip işlenmediği bağlamında VUK'un 367. maddesi

kapsamında yapılan incelemelerdir. Matrah ve vergi artırımından yararlanılması, matrah ve vergi artırımında bulunulan dönemler de dâhil olmak üzere, VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenip işlenmediğinin tespiti yönünden inceleme yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Yürütülen bu incelemeler sırasında söz konusu fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi durumunda, aynı Kanun'un 367. maddesi kapsamında cumhuriyet başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Ancak, bu incelemeler sonucunda matrah ve vergi artırımında bulunulan dönem ve vergiler için tarhiyat yapılmayacaktır.

## **2.2. Artırılan Matrahın/Verginin Bulunan Matrah/Vergi Farkından Mahsubu**

7143 sayılı Kanun'un 5/7. fıkrasında matrah artırımında bulunmuş bir mükellef ile ilgili olarak inceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi hâlinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunulmuş olması şartıyla inceleme ve takdir sonucu bulunan farkın, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirileceği hükmü yer almaktadır.

Buna göre, matrah artırımında bulunulan dönemler ile ilgili devam etmekte olan vergi incelemesinin sonuçlarını iki kategoride değerlendirmek gerekir. Matrah artırımını vergi inceleme raporunun veya takdir komisyonu kararının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce yapılmış ise, artırılan matrah bulunan matrah farkından mahsup edilerek kalan bakiye üzerinden tarhiyat yapılacaktır. İnceleme raporu veya takdir komisyonu kararının vergi dairesine intikal tarihinden sonra matrah artırımının yapılması halinde ise, herhangi bir mahsup söz konusu olmaksızın bulunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılacaktır. Mükelleflerin matrah ve vergi artırımında bulunmak için 31 Ağustos tarihine kadar süreleri varken, devam etmekte olan vergi incelemelerinin en geç 31 Temmuz'a kadar sonlandırılmasının gerektiği dikkate alındığında,

başvurusu Ağustos ayı içerisinde yapılan matrah artırımlarının vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkından mahsup edilemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ağustostan önceki aylarda matrah artırımının yapılması halinde ise, artırılan matrahın bulunan matrah farkından mahsup edilip edilemeyeceği, yukarıda da belirtildiği gibi başvurunun inceleme raporu/takdir komisyonu kararının vergi dairesi kayıtlarına girmesinden önce yapıp yapılmamasına göre belirlenecektir.

Diğer özellikli bir durum da Ağustos ayı içerisinde matrah artırımında bulunan bir mükellef ile ilgili incelemenin Temmuz sonu itibariyle bitirilememiş olması durumudur. Bu durumda Temmuz sonu itibariyle henüz matrah artırımını yapılmış olmadığından bu tür incelemelere devam edilecektir. Ancak mükellefin Ağustos ayı içerisinde matrah artırımında bulunması halinde, matrah artırımında bulunan mükellefle ilgili devam etmekte olan vergi incelemesinin Temmuz sonuna kadar sonuçlandırılmasını emreden hüküm gereği bu incelemeye istinaden herhangi bir tarhiyat yapılması söz konusu olmayacaktır. Ağustos ayı içerisinde vergi dairesine intikal eden bir vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı varsa, matrah artırımının yapıldığı tarih itibariyle söz konusu rapor veya karar hükümsüz kalacaktır. Bu nedenle Ağustos ayı sonuna kadar Vergi Denetim Kurulu'nun vergi incelemelerine, takdir komisyonlarının da takdir işlemlerine ara vermeleri beklenmektedir.

"1 Seri No.lu Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun Genel Tebliği"nin V-E/6 bölümündeki düzenlemeler de dikkate alınarak artırılan matrahların/vergilerin, inceleme/takdir işlemleri sonucu bulunan matrah farkından mahsubunun nasıl yapılacağı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- İnceleme/takdir işlemi sonucu bulunan matrah farkı, artırılan matrah tutarının altında veya bu tutara eşit ise tarhiyat söz konusu değildir.

- Artırılan matrah bulunan matrah farkından daha az ise, aradaki fark tutar üzerinden gerekli tarhiyat yapılır. Gelir ve kurumlar vergisi

artırımında bulunan mükellefin, aranan şartların varlığı halinde artırılan matrah üzerinden %15 oranında vergi hesaplayarak ödediği ve hakkında yapılan inceleme sonucu bulunan matrah farkı üzerinden %20 oranında vergi hesaplanacağı göz önüne alındığında, artırılan matrahın bulunan matrah farkından mahsubunun mükellefe %5 oranına tekabül eden vergiyi ekstradan mahsup imkânı sağladığı sonucuna varılacaktır.

- KDV ile ilgili yapılan tarhiyatlarda artırılan verginin mahsubu, inceleme sonucu bulunan matrah farkı üzerinden hesaplanan vergiden yapılır. Vergi artırımında bulunulan bir yılın tamamının değil sadece birkaç döneminin incelenmesi sonucunda ortaya çıkan vergi farkından vergi artırımını mahsup edilirken, artırılan tüm KDV değil, oranlama yoluyla bulunacak sadece incelenen dönem sayısına tekabül eden artırılmış vergi mahsup edilir.

## SONUÇ

7143 sayılı Kanun'un 4 ve 5. maddeleri ile getirilen hükümler, Vergi Denetim Kurulu açısından inceleme yükünü hafifletici işlev görürken, mükellefler açısından ise inceleme riskini giderici ve mevcut incelemelerden doğacak maliyeti azaltıcı bir sonuç yaratacaktır. Matrah/vergi artırımını için son başvuru tarihi 31 Ağustos iken inceleme/tarhiyat safhasındaki işlemler için yapılacak başvuru vergi-ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılabilecektir.

Matrah artırımını hükümleri devam etmekte olan vergi incelemelerine ve takdir işlemlerine engel teşkil etmemekle birlikte, 31 Temmuz'a kadar söz konusu incelemelerin bitirilerek raporlarının vergi dairesine intikalini gerektirmektedir. Artırılan matrahların inceleme/takdir işlemi sonucu bulunan matrah farkından mahsubu ancak inceleme raporunun/takdir komisyonu kararının vergi dairesi kayıtlarına intikalinden önce matrah/vergi artırımında bulunulması halinde mümkündür. Bu nedenle matrah artırımını tercihini kullanacak olan ve vergi incelemeleri devam etmekte olan mükelleflerin mahsup imkanını kaybetmemeleri için mümkün olduğunca erken artırımında bulunmaları lehlerine olacaktır.



# ANONİM ŞİRKET ORTAKLARININ SİGORTALILIĞI

Çağdaş GÜREN

Yönetici Ortak, Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku Ortağı

## ÖZET

Bilindiği üzere, 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ile anonim şirketlerin kuruluşu ve ortaklık yapısı ile ilgili birtakım değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu değişikliklerden önemli bir tanesi de yönetim kurulu üyeliği için şirket ortağı olma zorunluluğunun kaldırılmasıdır. Bahse konu değişiklik ile şirket ortaklarının sigortalılık statüleri ile ilgili soru işaretleri artmıştır. Bu makalemizde anonim şirket ortaklarının sigortalılık statüleri anlatılarak akıllardaki soru işaretleri giderilmeye çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Anonim Şirket Ortakları, Şirket Ortaklarının Sigortalı Statüsü, Yönetim Kurulu Üyesi Ortaklar.

## GİRİŞ

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”)’nda kısa ve/veya uzun vadeli sigorta kolları bakımından adına prim ödenmesi gereken veya kendi adına prim ödemesi gereken kişi sigortalı olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 4’üncü maddesinde anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları (b) bendi kapsamında sigortalı olarak sayılmışlardır. Bu nedenle anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ve olmayan ortaklarının sigortalılık statüleri ayrı ayrı ele alınacaktır.

### I. Anonim Şirketlerin Yönetim Kurulu Üyesi Olan Ortaklarının Sigortalılık Statüleri

Yukarıda bahsedildiği üzere, 5510 sayılı Kanun’un “Sigortalı Sayılanlar” başlıklı 4’üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan,

“Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları uygulaması bakımından;

b) Köy ve mahalle muhtarları ile hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan ise;

3) Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları, diğer şirket ve donatma

iştiraklerinin ise tüm ortakları sigortalı sayılırlar.” hükmü ile anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının zorunlu sigortalılık statüleri 4/1-b olarak belirlenmiştir.

Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları yönetim kuruluna seçildikleri tarihten itibaren 4-b kapsamında sigortalı sayılırlar ve en geç 15 gün içinde Sosyal Güvenlik Kurumu (“SGK”)’na bildirimeleri gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar vardır. Bunlardan ilki, 5510 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 01.01.2018 tarihinden önce 4/1-a kapsamında sigortalı olan yönetim kurulu üyesi şirket ortaklarının sigortalılık statüleridir. Bu durumda olan şirket ortaklarının 4/1-a kapsamındaki sigortalılık statüleri çalışmaları kesintiye uğrayana kadar devam eder. Yani yönetim kurulu üyesi olup 01.10.2008 öncesinde 4/1-a kapsamında bildirilmiş olan şirket ortaklarının kazanılmış hakları korunmaya devam edecektir. Diğer yandan Kanun’un yayım tarihinden önce 4/1-a statüsünde sigortalı olan ortak, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında ilk defa yönetim kurulu üyesi seçilirse 4-a kapsamındaki çalışması, yönetim kuruluna seçildiği tarih itibariyle son bulacak ve bu tarih itibariyle artık 4-b kapsamında sigortalılığı başlayacaktır.

Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının 4/1-b bendi kapsamındaki sigortalılıkları, yönetim kurulundan çıkılması ile sona erer. Yönetim kurulu görevinden çıkışın 10 gün içerisinde, şirket ya da sigortalı tarafından kuruma bildirilmesi gerekir.

Yönetim kurulu üyesi şirket ortaklarının sigortalılık statüleri ile tartışmalara sebep olan önemli bir konu ise ortağı olmadıkları bir şirket üzerinden 4/1-a sigortalısı olarak bildirilip bildirilemeyeceği konusudur.

01.03.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (“6111 sayılı Kanun”) ile 5510 sayılı Kanun’un 53’üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve 4/a (SSK) ile 4/b (Bağkur) statülerinin çakışması halinde eskiden olduğunun aksine 4/1-a statüsündeki sigortalılıklarının esas alınacağı kararlaştırılmıştır.

Bu nedenle 01.03.2011 tarihi ve sonrasında ortağı ve yönetim kurulu üyesi olmadığı bir işyerinde 4/1-a sigortalısı olarak çalışan anonim şirket yönetim kurulu üyesi ortağının 4/1-b kapsamında sigortalı olma zorunluluğu yoktur. Ancak söz konusu kişiler istekleri doğrultusunda ayrıca 4/1-b kapsamında prim ödeyebileceklerdir. Ödedikleri bu primler ise emeklilik maaşı hesaplamalarında dikkate alınacaktır.

## **II. Anonim Şirketlerin Yönetim Kurulu Üyesi Olmayan Ortaklarının Sigortalılık Statüleri**

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu (“1479 sayılı Kanun”)’nun mülga 24’üncü maddesi gereğince anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi olan ortakları sigortalı sayılmakta iken 5510 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendi ile anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları sigortalı sayılarak yönetim kurulu üyesi olmayan ortaklar ile kurucu ortaklar zorunlu 4/1-b kapsamı dışında tutulmuştur.

Yukarıda yer alan düzenleme kapsamında, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olmayan şirket ortakları bahse konu şirkette ayrıca başka bir görev üstleniyorlarsa 4-a kapsamında sigortalı olabilecekler ve ücret alabileceklerdir.

## **III. Anonim Şirketlerin Kurucu Ortaklarının Sigortalılık Statüleri**

Anonim şirket kurucu ortakları 1.10.2008 tarihinden sonra 5510 sayılı Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılmadıklarından kendilerine ait veya ortak oldukları işyerlerinden dolayı hizmet akdine tabi çalışmaları kaydıyla Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı bildirilmesinde sakınca bulunmamaktadır.

Diğer yandan, SGK’nın 2013-11 sayılı “Sigortalı İşlemleri” konulu Birleşik Genelgesi’ne (“Genelge”) göre, 5510 sayılı Kanun’un Geçici 22’inci maddesi uyarınca 1479 sayılı Kanun’un mülga 24’üncü maddesine tabi olarak sigortalı olan anonim şirket kurucu ortaklarından sigortalılıklarını devam ettirmek isteyenler hakkında 1.10.2008 tarihinden itibaren altı ay içinde yazılı talepte bulunmaları halinde sigortalılıkları devam ettirilmekte, bu süre içerisinde talepte bulunmayanların sigortalılıkları ise 1.10.2008 tarihi itibari sona erdirilmektedir.

Söz konusu hüküm gereğince 1.10.2008-1.4.2009 tarihleri arasında Kurum’a dilekçe ile müracaat eden anonim şirket kurucu ortaklarının sigortalılıkları devam ettirilmiştir.

## **IV. Anonim Şirkete Ortaklığı Bulunmayan Yönetim Kurulu Üyelerinin Sigortalılık Statüleri**

Anonim şirketlerin ortağı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sigortalılık statüleri de öğretilen tartışmalı olduğundan son olarak yönetim kurulu üyelerinin sigortalılık statüleri ele alınmıştır.

5510 sayılı Kanun, yönetim kurulu üyelerinin sigortalılık statülerine açıklık getirmemiştir. Ancak, aynı Kanun’un 4. maddesi, birinci fıkrası, a bendinde, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların 4/1-a kapsamında sigortalı olacağı yönünde düzenleme vardır. Bu noktada yönetim kurulu üyelerinin şirket ile arasındaki ilişkinin hizmet akdi olup olmadığına incelenmesi gerekmektedir. Doktrinde bir görüş söz konusu ilişkinin hizmet akdinin unsurlarını taşıdığı ileri sürerken diğer bir görüş taraflar arasındaki ilişkinin hizmet akdi olarak nitelendirilemeyeceğini belirtmektedir.

Hizmet akdi 6098 sayılı Borçlar Kanunu ("TBK")'nda işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanırken; 4857 sayılı İş Kanunu ("İş Kanunu")'nda işçinin işverene bağımlı olarak iş görmeyi, işverenin de ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. Hizmet akdinin unsurları ise hizmet, bağımlılık, ücret ve süredir.

Hizmet akdinin temel unsuru bir edim, iş içermesidir. Ücret ise işçi tarafından yerine getirilen edim sonucu hak ettiği bedeldir. İş sözleşmesinin en ayırt edici unsuru ise bağımlılık unsurudur. Bu unsur işçinin işin yapılması sırasında işverenin emir ve talimatlarına sıkı sıkıya bağlı olması ve işverence denetlenmesi anlamındadır. Bağımlılık unsuru, hizmet akdinin iş sözleşmesini eser ve vekalet gibi diğer sözleşmelerden ayıran unsurdur. TTK'nın 365. maddesine göre anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. TBK 502. maddesinde ise vekalet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bu düzenlemeler ışığında yönetim kurulu ile şirket tüzel kişiliği arasındaki ilişkinin vekalet sözleşmesi hükümlerine daha uygun olduğu yönünde görüşler mevcuttur.

Yukarıda yer alan değerlendirmeler ışığında şirket ortağı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sırf yönetim kurulu üyelikleri sıfatları dolayısıyla 5510 sayılı Kanun'un 4/1-b kapsamında zorunlu sigortalılık statülerinin olmasına gerek olmamakla birlikte yönetim kurulu üyeliklerinin yanı sıra şirket içerisinde ayrıca hizmet akdine bağlı olarak

çalışmalarının bulunması halinde ise 5510 sayılı Kanun'un 4/1-a maddesi gereği sigortalı olmaları zorunludur.

### SONUÇ

Son düzenlemelerden sonra anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortakları, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olan ortaklarının yönetim kuruluna seçildikleri tarihten itibaren 4-b kapsamında sigortalı sayılmışken; yönetim kurulu üyesi olmayan ortaklar ve kurucu ortaklar 01.10.2008 tarihinden sonra 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılmamışlardır. Diğer yandan bu ortaklar, şirkette ayrıca başka bir görev üstleniyorlarsa 4-a kapsamında sigortalı olabilecekler ve ücret alabileceklerdir. 01.01.2008 tarihinden önce yönetim kurulu üyeliği, şirket ortaklığı ve 4/1-a kapsamında sigortalılık statülerini aynı anda sağlayan şirket ortaklarının ise 4/1-a kapsamında kazanılmış hakları korunmaya devam edecektir.

Şirket ortağı olmayan yönetim kurulu üyelerinin sırf yönetim kurulu üyelikleri sıfatları dolayısıyla 5510 sayılı Kanun'un 4/1-b kapsamında olmaları gerekmezken yönetim kurulu üyeliklerinin yanı sıra şirket içerisinde ayrıca hizmet akdine bağlı olarak çalışmalarının bulunması halinde ise 5510 sayılı Kanun'un 4/1-a maddesi gereği sigortalı olmaları zorunludur.

Anonim şirket ortaklarının kazanılmış haklarının korunması ve 01.01.2008 sonrası sahip oldukları statülerin değişmesi durumunda oluşacak yeni sigorta statüleri aşağıda yer alan Tablo 1'de özet olarak gösterilmiştir.

**Tablo:1-Şirket Ortaklarının ve Yöneticilerinin Sigortalılık Statüleri**

<b>Şirket Ortaklarının ve Yöneticilerinin Sigortalılık Statüleri</b>	
01.01.2008 öncesi	01.01.2008 sonrası
A.Ş. Ortağı + YK üyesi + 4-a	Kazanılmış 4-a statüsü korunur.
A.Ş. Ortağı + YK Üyesi Değil	4-b statüsü olmasına gerek yok. YK üyesi olursa 4-b statüsü gerekir.
YK Üyesi + A.Ş. Ortağı Değil + 4-a	Ortak olursa 4-b statüsü gerekir.
Sadece YK Üyesi	4-a ve 4-b statüsü olmasına gerek yok. Ortak olursa 4-b; hizmet akdi ile çalışırsa 4-a statüsü gerekir.





# ÖRTÜLÜ SERMAYE ve KDV

Gözde SARUHAN BERK

Avukat

## ÖZET

“Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”nin hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceğine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu (“KDV Kanunu”)’nun 30/d maddesinde yer alan hüküm dolayısıyla örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz üzerinden ödenen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği, örtülü sermayenin kurumlar vergisi açısından sonuçları kadar KDV açısından da sonuçlarının mükellefler nezdinde tartışmalı bir konu olmasına neden olmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Örtülü Sermaye, KDV, İndirim, Gider, KDV Kanunu m.30/d, Faiz.

## GİRİŞ

Dergimizin bir önceki sayısında örtülü sermayenin genel şartları ve örtülü sermaye şartlarının oluşması sonucundaki düzeltme uygulamasından bahsetmiş idik. Bu sayıda ise düzeltme işleminde olduğu gibi Vergi İdaresi, yargı kararları ve mükellef üçgeninde tartışmalı bir konu olan örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı üzerinden yüklenilen KDV’yi ele alıyoruz.

## I. ÖRTÜLÜ SERMAYE, FAİZ VE KDV İLİŞKİSİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 12/7. maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) ve KVK uygulamasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı<sup>1</sup> belirtilmiştir.

Örtülü sermaye şartlarının sağlandığı bir borçlanmada, temin edilen borcun tamamı değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve sadece bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler, KVK kapsamında gider olarak kabul edilmeyecektir.

Dolayısıyla, borç alan/borç veren mükellefler bakımından gider kabul edilmeme ve kâr payı sayılma hususları göz önüne alındığında, mükerrer vergilemenin önüne geçmek amacıyla düzeltme işlemi yapılması gündeme gelecektir.

Öte yandan, örtülü sermaye şartlarının sağlandığı bir borçlanmada, esasen borç veren ile borç alan arasında bir finansman hizmeti ilişkisi oluşmaktadır. Bu hizmet, Türkiye’de yapıldığı ve ticari nitelik taşıdığı takdirde KDV’ye tabidir. Nitekim, KDV Kanunu’nun 1/1. maddesinde, Türkiye’de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu ifade edilmiştir.

Bir başka anlatımla, bir kurumun ortaklarından veya ortaklarıyla ilişkili olan kişilerden borç kullanması ile kurum ile ilişkisi olmayan üçüncü kişilerden borç kullanması arasında, ikisinde de finansman hizmeti alımı olduğu gerçeği açısından

<sup>1</sup> “Örtülü Sermaye Kapsamındaki Borçlanmalarda Borç Veren Nezdinde Yapılacak Kâr Payı Düzeltmesi KDV’yi Kapsar mı?-II”, Nadir GÜLHAN, *Yaklaşım Dergisi* Nisan 2012S: 232

“...KDVK’nun 12. maddesinin yedinci fıkrasında; örtülü sermaye faizlerinin gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı belirtilmiştir. Burada bir karine söz konusudur ve örtülü sermayenin faizlerinin hukuki niteliğine ilişkin bir düzenleme yapılmamaktadır. Fiilen kâr dağıtımının yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, kâr dağıtımının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından sonuçları elde edilmek istenmiştir...”

bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla borç veren tarafın borç alan kuruma fatura düzenlemesi ve sunduğu finansman hizmetinin karşılığı olan bedel üzerinden KDV hesaplaması gerekir.<sup>2</sup>

Bu kapsamda, örtülü sermaye şartlarını sağlayarak kar payı sayılan ve bu kısma isabet eden ve

- borç veren tarafından daha önce hesaplanmış KDV tutarının düzeltilip düzeltilemeyeceği,
- borç alan tarafından ise örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin (faiz) kurum kazancından indiriminin kabul edilmemesi nedeniyle, bu tutarlar üzerinden yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmesinin mümkün olup olmadığı

konularında tereddütler mevcuttur.

### 1. Vergi İdaresinin Görüşü

Örtülü sermayeye isabet eden borçlanmalara ilişkin kur farkı, faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda Vergi İdaresi zaman zaman farklı görüşler vermiştir.

- Gelir İdaresi Başkanlığı (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı)'nın 09.06.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008-MUK-30 Sayılı Özelgesi

Özelge talebinde bulunan mükellef kurum, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı hususunda görüş talep etmiştir.

*“..Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler*

*bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir...”*

Yer verilen bu özelgede, KVK'nın 12/7 madde hükmü ile getirilen düzeltme hükümlerinin sadece gelir ve/veya kurumlar vergisi açısından geçerli olacağı; söz konusu düzeltme hükümlerinin KDV Kanunu açısından herhangi bir sonuç doğurmayacağı yönünde görüş belirtilmiştir.

Öte yandan, Vergi İdaresi tarafından KDV Kanunu'nun 30/d hükmüne dayanılarak, örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin (faiz) kurum kazancından indiriminin kabul edilmemesi nedeniyle, bu tutarlar üzerinden yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmesinin mümkün olmadığı iddia edilmektedir.

<sup>2</sup> “Dönem Sonunda KDV Yönünden Özellik Taşıyan Hususlar”, Özcan AVCI, Eski Baş Hesap Uzmanı, İVDB KDV-ÖTV Eski Grup Müdür V., Vergi Dünyası Aralık 2015 S.412

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda talep edilen görüşe istinaden Vergi İdaresi aşağıdaki şekilde görüş belirtmiştir:

• Gelir İdaresi Başkanlığı (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)'nın 11.07.2013 Tarih ve 39044742-KDV.1.1021 Sayılı Özelgesi

“..Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve kur farkı) KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV ye tabi olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7. maddesi gereğince, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması nedeniyle, kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Daha önce indirim konusu yapılan tutarların, indirim hesaplarından çıkarılarak bu tutarların indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığının anlaşıldığı dönem KDV beyannamesinin “ilave edilecek KDV” satırına eklenmek suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir....”

• Gelir İdaresi Başkanlığı (Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı)'nın 18.08.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 Sayılı Özelgesi

“..Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır...”

## 2. Yargının Görüşü

• Danıştay 3. Dairesi'nin 03.03.2016 Tarih ve E.2016/1607, K.2016/1944 Sayılı Kararı

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 23.12.2011 Tarih ve E.2010/844, K.2011/4852 Sayılı kararında

“..5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye başlıklı 12. maddesinde, örtülü sermayenin tanımının yapıldığı, örtülü sermaye sayılmanın şartlarına yer verildiği ve maddenin 7. bendinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerek borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir, 3065 sayılı Katma

*Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusuna, 2. maddesinde teslim, 4. maddesinde hizmetin tanımına yer verildiği, olayda, davacı şirketin ilişkili olduğu kurumlara 2008 hesap döneminde kullandığı paralar için önce 5520 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesinin 7. bendi uyarınca kar payı sayılan tutar olarak faiz tahakkuk ettirdiği daha sonrasında ise örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizlerin davacı kurum tarafından 3065 Sayılı Kanununun 35'inci maddesi kapsamında düzeltildiği taraflar arasında ihtilafsız olmakla beraber uyumsuzluğun çözümü tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kar payı olarak kabul edilip edilemeyeceği ile hizmet olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tespitine bağlı olduğu, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılması gerektiği, bu itibarla kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibarıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanununda açıkça belirtilen "kar payı dağıtımının" Katma Değer Vergisi Kanununda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, sonuç olarak 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinde kar payı ve iştirak kazançlarının katma değer vergisinin konusu olarak sayılmaması karşısında davaya konu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır...."*

gerekçesi ile dava konusu tarhiyatların kaldırılması yönünde hüküm tesis etmiş olup; söz konusu karar Danıştay 3. Dairesi'nce hukuka uygun bulunarak onanmıştır.

Söz konusu kararda Danıştay, örtülü sermaye şartlarının sağlandığı bir borçlanmada, kar payı sayılan kısmın KDV Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği dolayısıyla örtülü sermaye kapsamındaki faiz gelirlerinin hem borç veren hem borç alan şirket nezdinde kurumlar vergisi açısından bir sonucu olmasına rağmen bunun KDV ile ilişkilendirilemeyeceğine yönelik bir hüküm tesis etmiştir.

Öte yandan, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 11.01.2018 tarihinde vermiş olduğu kararında, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan düzenleme uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının kabul edilmediğinin açık olduğu belirtilerek, davacı mükellef kurum aleyhine hüküm tesis etmiştir.

## **II. KDV KANUNU'NUN 30/D MADDESİNİN AMACI NEDİR?**

KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 30/d hükmü kapsamında indirimi reddedilen KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen başlı başına bir "gider"den kaynaklanması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yer verilen maddenin gerekçesi<sup>3</sup> incelendiğinde ise bir gidere ait KDV'nin indiriminin reddedilebilmesi için giderin şirket faaliyetleri ile ilgili olmayan giderlerden olması gerektiği kolaylıkla anlaşılacaktır.

<sup>3</sup> KDV Kanunu'nun 30/d hükmünde yer alan düzenlemeye ilişkin Kanun gerekçesi şu şekildedir:

"Maddenin (d) bendinde ise, esas itibarıyla indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise, genellikle ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir."

Bu kapsamda, tamamen finansman ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak alınan bir hizmete isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılmasında hiçbir tereddüt olmaması gerekir. Bu finansman hizmetinin bir kısmının örtülü sermaye olarak değerlendirilmiş olması, bu hizmetin mükellefin faaliyetleri ile ilgili olduğu gerçeğini hiçbir şekilde ortadan kaldırmamakta; dolayısıyla da KDV indirimine engel teşkil etmemektedir.

## SONUÇ

GVK'nın 41. ve KVK'nın 11. maddesinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılmayan giderlerin indiriminin kabul edilmediği görülmektedir.

KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer aldığı üzere indirimi reddedilen KDV'nin, GVK ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen başlı başına bir "gider"den kaynaklanması gerektiği açıktır.

Dolayısıyla, GVK ve KVK'ya göre indirimi kabul edilmeyen giderlerin niteliğinin belirlenmesi ve kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılmayacağını belirlemede bu giderlere ilişkin mal ve hizmet alımının işletme faaliyetleri ile ilgili olup olmadığı tespit edilmelidir.



## **KREŞ YARDIMLARININ VERGİSEL BOYUTU**

**Ömer EMEN**

*Vergi Müdürü*

### **ÖZET**

*Kadın istihdamını arttırmak amacıyla 7103 sayılı Kanun ile kadınlara işveren tarafından verilecek olan kreş hizmetlerinde vergi istisnası düzenlemesi getirilmiştir. Bu istisna hükmü, işveren tarafından kreş veya gündüz bakım evi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işveren tarafından bu hizmetin verilmediği hallerde, ödemenin doğrudan bu hizmeti sağlayan kurumlara yapılması şartı ile Kanun'da belirtilen sınır çerçevesinde uygulanabilecektir. Toplumumuzda kadın hizmet erbabına işveren tarafından doğrudan nakit yardım yapılacağı yönünde algı yaratan bu teşvik unsurunun vergisel yönden değerlendirilmesi ve teşvik uygulamasının ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin değerlendirmeler bu makalenin konusu oluşturmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Kreş Yardımı, Bakım Evi Yardımı, Kreş Yardımlarında Vergi İstisnaları, Bakıcı Yardımları.

### **GİRİŞ**

7103 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine eklenen bent ile işverenler tarafından kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakım evi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile bu hizmeti veren kurum ve kuruluşlara ödemenin doğrudan yapılması şartı ile aylık brüt asgari ücretin %50'si kadarlık yardımların gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Ekonomik veya farklı nedenlerle çalışmak zorunda kalan çocuk sahibi kadınlara çocuğun işveren tarafından açılan kreşe gönderilmesi ya da kreş hizmeti veren kurum ve kuruluşlardan bu hizmetin temin edilmesi hallerinde gelir vergisi istisnası uygulaması 27.03.2018 tarihinden itibaren yürürlükte bulunmaktadır.

Birçok haber sitesinde "Çalışan annelere kreş yardımı yapılacak" başlıklı haberler nedeniyle toplumumuzda işveren tarafından yardım yapılmasına ilişkin kanuni bir düzenlemeye gidildiği algısı oluşmuştur. Ancak yapılan düzenleme, yalnızca belli şartlarda personele sağlanan bu menfaatlerin gelir vergisinden istisna edilmesi yönündedir. Bu makalede yardımın

ne şekilde yapılabileceği, bu istisnadan hangi şartlarda yararlanılabileceği gibi konular hakkında değerlendirmeler yer almaktadır.

### **I. İŞVERENLER TARAFINDAN KREŞ HİZMETİ SUNULMASI DURUMUNDA İSTİSNA UYGULAMASI**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 30 maddesine dayanılarak çıkarılan, 16 Ağustos 2013 tarihli Resmî Gazete'de Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik'in 13. maddesi ile işverenlere işyerlerinde emzirme odası ve kreş açma zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik'te "Yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 100-150 kadın çalışanı olan işyerlerinde, emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine en çok 250 metre uzaklıkta EK-IV'te belirtilen şartları taşıyan bir emzirme odasının kurulması zorunludur.

Yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 150'den çok kadın çalışanı olan işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakımı ve emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine yakın EK-IV'te belirtilen şartları taşıyan bir yurdun kurulması zorunludur. Yurt, işyerine 250 metreden daha uzaksa işveren taşıt sağlamakla yükümlüdür."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu Yönetmelik kapsamında 150'den fazla kadın hizmet erbabı istihdam eden işyerlerinde 0-6 yaş arasındaki çocukların bırakılması ve bakımı amacıyla kreş veya bakım evi kurulması zorunludur. Yönetmelik hükmüne uyararak kreş ya da gündüz bakım evi açan işverenler tarafından hizmet erbabına çocuklarının bakımı hizmetine istinaden bir menfaat sağlanması durumu söz konusu olmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış ve ücretin farklı adlar altında yapılmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Yönetmelikle getirilen zorunluluk nedeniyle kreş veya gündüz bakım evi açarak hizmet erbabının 0-6 yaş arası çocuklarına bakım hizmeti sunan işverenler tarafından kreş veya gündüz bakım evi hizmetinden yararlanan personele sağlanmış bir menfaat söz konusu olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre işveren tarafından hizmet erbabına sağlanan menfaatler gelir vergisine tabi olduğundan, yukarıda belirtilen şekilde işveren tarafından sağlanan kreş hizmeti ücret olarak değerlendirilmekte ve gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Yapılan düzenleme ile işveren tarafından kadın hizmet erbabına kreş veya gündüz bakım evi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna tutulması sağlanmıştır. Kanun düzenlemesinde kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatler vurgusu yapıldığından dolayı işveren tarafından açılan kreş veya gündüz bakım evinden erkek hizmet erbabının yararlanması durumunda herhangi bir istisna hükmü bulunmamaktadır. Böyle bir durumda kreş veya gündüz bakımevinin aylık maliyeti bulunmak suretiyle her bir çocuğa isabet eden tutar tespit edilerek bu tutarın personelin bordrosuna dahil edilmesi, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

## **II.İŞVEREN TARAFINDAN KREŞ HİZMETİ SUNULMAMASI HALİNDE BU HİZMETİ SUNAN KURUMLARA ÖDEME YAPILMASI VE PERSONELE NAKİT KREŞ YARDIMI YAPILMASI DURUMUNDA İSTİSNA UYGULAMASI**

### **- İşveren Tarafından Kreş veya Gündüz Bakımevi Hizmeti Sunan Kurumlara Ödeme Yapılması**

Bazı işyerlerinde kreş veya gündüz bakım evi açma zorunluluğu bulunsa dahi bu zorunluluğa uyulmadığı görülmektedir. Kreş veya gündüz bakım evi açma zorunluluğu bulunduğu halde bu yükümlülüğü yerine getirmeyen işverenler veya kreş açma zorunluluğu bulunmayan işverenler bazı durumlarda çalışanları motive etme adına çalışanların çocukları için bu hizmeti veren kurumlara anlaşma yoluna gidebilmekte veya çalışanın kreş ödemelerine ilişkin faturayı işverene ibraz etmesi durumunda kreş tutarının tamamını ya da bir kısmını çalışana ödeyebilmektedir. Böyle bir durumda istisna uygulamasının ne şekilde gerçekleştirileceği önem arz etmektedir.

İşveren tarafından kreş veya gündüz bakım hizmetinin verilmemesi durumlarında bazı işverenler bu hizmeti veren kurumlara anlaşarak hizmet erbabına bu şekilde menfaat sağlayabilmektedirler. Hizmet erbabına bu şekilde sağlanan menfaatlerin de Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile kadın hizmet erbabına kreş veya gündüz bakım hizmetlerinin işveren tarafından verilmediği durumlarda, işveren tarafından ödemenin doğrudan bu hizmeti sağlayan kurum ve kuruluşlara yapılması şartı ile asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sini aşmamak üzere istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Örneğin işveren, kadın hizmet erbabı için kreş veya gündüz bakımevi hizmeti sağlayan bir kuruluşa 1.500,00 TL tutarında ödeme yaparsa tutarın tamamının bordroya dahil edilmesi gerekmektedir. İlgili ayda personelin gelir vergisi



matrahının tespitinde istisna had olan 1.014,75 TL indirim konusu yapılabilecektir.

Hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret gideri olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünüldüğünde hizmet erbabı için kreş veya gündüz bakımevi hizmetini sunan kurum tarafından düzenlenen faturada yer alan KDV tutarının indirim konusu yapılmaksızın toplam tutarın brütleştirilerek bordroya dahil edilmesi gerekmektedir.

Bir üst bölümde izah edildiği üzere söz konusu istisna hükmü kadın hizmet erbabına yönelik bir düzenleme olduğundan dolayı erkek hizmet erbabı için kreş veya gündüz bakım hizmetlerinin işveren tarafından verilmediği durumlarda, işveren tarafından ödeme doğrudan bu hizmeti sağlayan kurum ve kuruluşlara yapılırsa dahi söz konusu tutar ücret olarak bordroya dahil edilmeli ve gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmamalıdır.

Hizmet erbabınının kreş masrafları ile ilgili olarak hizmet erbabı tarafından ödemenin yapılarak faturanın temin edilmesi ve bu faturanın işverene ibraz edilerek işveren tarafından hizmet erbabına ödemenin yapılması oldukça sık karşılaşılan bir uygulamadır. Böyle bir durumda yapılan ödemenin Kanun metninde ödemenin işveren tarafından doğrudan hizmet sağlayan kurum ve kuruluşlara yapılması şartı yer aldığından istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Ancak olayın esası değerlendirildiğinde ödeme yine işveren tarafından yapılmakta ve hizmet erbabının burada yalnızca ödemeye aracılık etmekte olduğu düşünüldüğünde kadın hizmet erbabı için belirtilen şekilde yapılan ödemelerde istisnadan yararlanılabileceği düşüncesi ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle yapılacak tarhiyatlarda, uygulamanın hizmet erbabınının ödemeye aracılık ettiği noktasında savunulabilir olduğu kanaati oluşmakla birlikte, riskten uzak bir yaklaşım sergilenmek istenmesi halinde belirtilen şekilde yapılan ödemelerde istisna hükmünün uygulanmaması yararlı olacaktır.

### - İşveren Tarafından Yapılan Nakit Kreş Yardımları

İşverenler tarafından çalışanın motivasyonunu yükseltme amacıyla çocuk sahibi hizmet erbabına ücretinin yanı sıra kreş yardımı, eğitim yardımı gibi adlarla çeşitli ödemeler yapılması söz konusu olabilmektedir.

İşveren tarafından kreş çağındaki çocukların kreş masraflarına ilişkin olarak hizmet erbabına doğrudan nakit yardım yapılması durumunda, herhangi bir istisna hükmü uygulanmaksızın söz konusu yardım tutarı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Yine benzer şekilde, personele bakıcı masraflarına ilişkin olarak yapılan ödeme kalemlerinin ücret olarak değerlendirilerek bordroya dahil edilmesi uygun olacaktır.

### III. YAPILAN YARDIMLARIN DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İşveren tarafından kreş veya gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, ödemenin işveren tarafından yapılması şartıyla işveren tarafından bu hizmetin verilmediği durumlarda bu hizmeti sağlayan kuruluşlara ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler ve personele doğrudan kreş yardımı adı altında nakit olarak ödenen menfaatlerin genel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi çerçevesinde ücret olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Makalede açıklandığı üzere, menfaatin sağlanma şekline bağlı olarak bu ödeme kalemlerinin gelir vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmaktadır. Yapılan düzenleme ile yalnızca gelir vergisi yönünden bir istisna hükmü getirildiğinden ücret olarak değerlendirilen bu ödeme tutarlarının tamamı üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi istisnalarının dikkate alınması nedeniyle damga vergisi yönünden de istisna uygulaması yapılması sıklıkla karşılaşılan ancak hatalı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Personele çeşitli adlar altında yapılan kreş yardımı ödemelerinde gelir vergisi yönünden istisna uygulansa dahi damga vergisi yönünden herhangi bir istisna hükmü bulunmadığından bu ödemelerin damga vergisi kesintisine tabi tutulması hususunun atlanmaması önem arz etmektedir.

## SONUÇ

Yapılan düzenleme ile kadın hizmet erbabına işveren tarafından belirli şartlar dahilinde sağlanan kreş yardımlarının gelir vergisinden istisna edilmesine olanak tanınmıştır. Her ne kadar istisna hükmünün yalnızca kadın hizmet erbabına yönelik düzenlenmesi kadın-erkek eşitliğine aykırılık teşkil ediyor görünse de kadın istihdamının artırılmasına yönelik önemli bir teşvik unsuru olarak değerlendirilmelidir.

İşveren tarafından kreş veya gündüz bakımevi hizmetinin verilmediği durumlarda, hizmet erbabı tarafından kreşe ödeme yapılması ve bu tutarın işveren tarafından çalışana ödenmesi durumunda Kanun hükmüne göre istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak makalede detaylarına yer verildiği üzere, burada hizmet erbabı yalnızca ödemeye aracılık etmektedir. Bu nedenle Kanun hükümlerinin bu hususlar dikkate alınarak yeniden düzenlenmesinin yararlı olacağı kanaatindeyim. Aksi durumda işverenin kreşe ödemeyi doğrudan yapmıyor olması nedeniyle sıkça uygulanan bu yöntem nedeniyle birçok kadın çalışana bu şekilde sağlanan menfaatler için istisna uygulanamayacak ve haksız vergileme söz konusu olabilecektir.

Kreş yardımları ile ilgili olarak gerek gelir vergisinden istisna olan ücret unsurunun damga vergisinden de istisna olacağı yanılığından gerekse vergi tutarlarının düşük olması nedeniyle damga vergisi hesaplamaları göz ardı edilmektedir. Personele yapılan ödemelerin vergilendirilmesi yönünden yapılacak incelemelerde eleştiriye maruz kalınmaması için yapılan yardımlarda damga vergisi kesintilerinin yapılması yararlı olacaktır.

# ***BEPS 10. EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE DÜŞÜK KATMA DEĞERLİ HİZMETLERDE BASİTLEŞTİRİLMİŞ FİYATLANDIRMA UYGULAMASI***

**Seda YURDAKUL**

*Vergi Danışmanı*

**Pınar SOLYALI**

*Vergi Müdürü*

## **ÖZET**

*Çok uluslu şirket grupları genel merkezin sağladığı yönetsel faydaları vergi matrahını aşındırmaya yönelik olarak kullanabilmektedir. Bu nedenle, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün matrah aşındırma ve kâr aktarmayı önlemeye yönelik çalışmaları çerçevesinde grup içi hizmetler de ele alınmış ve uygulama birliği oluşturmak, vergi idarelerinin kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlamak, mükellef ve vergi idareleri arasında çıkacak fiyatlandırmaya ilişkin olası ihtilafları önlemek amacıyla 10. eylem planında düşük katma değerli hizmetler için basitleştirilmiş fiyatlandırma usulü önerilmiştir. Mükelleflerin eylem planında çerçevesi çizilmiş olan bu hizmetler için standart %5 kâr marjını kullanması seçimlidir.*

**Anahtar Kelimeler:** 10. Eylem Planı, BEPS, Düşük Katma Değerli Hizmetler, Basitleştirilmiş Fiyatlandırma, Maliyet Havuzu.

## **GİRİŞ**

Farklı ülkelerde iştirakleri bulunan çok uluslu işletmelerin mevcut düzendeki boşluklardan ve uyumsuzluklardan istifade ederek kârı vergi oranı daha düşük yerlere aktarması Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarma (“BEPS”) olarak adlandırılmaktadır. Ortaya çıkan bu vergisel kayıpların önlenmesi amacıyla OECD ve G20 üyesi ülkeler tarafından uyum, özün önceliği ve şeffaflık prensiplerine uygun olarak 15 eylem planı yayınlanmıştır. Bu eylem planlarının ortak amacı uygulanacak olan minimum standartların belirlenerek yerel ve uluslararası mevzuatlarda yer alan açıkların kötüye kullanılmasının önlenmesi ve vergilendirmenin kazancın doğduğu ve kazancı doğuran ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ülkede yapılmasının sağlanmasıdır. Vergi otoriteleri açısından belirsizlik taşıyan işlemlerden biri de başka bir ilişkisiz kişiye verilmeyip tüm grubun faydasına sunulan grup içi hizmetlerdir. Belirlenen fiyatın emsallere uygunluğunun tespitinde gerek mükellefler gerekse

vergi idareleri açısından ciddi kaynak sarfı söz konusu olmaktadır. 10. eylem planı çerçevesinde getirilen “düşük katma değerli hizmetlerde basitleştirilmiş fiyatlandırma” kapsama giren hizmetler için kesin yargıya ulaşmayı, mükellef ve vergi otoriteleri arasında ihtilafları sonlandırmayı ve vergi idarelerinin kaynaklarını verimsiz kullanılmasının önüne geçmeyi hedeflemektedir. İşbu makalede, 10. eylem planının unsurlarından birisi olan düşük katma değerli hizmetlere ilişkin OECD yaklaşımı ele alınmaktadır.

## **I. DÜŞÜK KATMA DEĞERLİ HİZMETLERİN TANIMI VE KAPSAMI**

10. eylem planına ilişkin nihai rapor 2015 yılında yayınlanmış olup, rapora göre düşük katma değerli hizmetler:

- 1- Destekleyici niteliktedir,
- 2- Grubun ana faaliyet konusunun dışındadır,
- 3- Değerli ve benzersiz gayri maddi varlıkların kullanımını gerektirmeyen ve bunların doğmasına yol açmayan hizmetlerdir,

4- Önemli bir riskin üstlenilmesine veya doğmasına neden olmayacak nitelikteki hizmetlerdir.

Destekleyici nitelikteki hizmetler, muhasebe, faturalama süreçleri gibi grubun idari işlevlerine yönelik verilen hizmetlerden oluşmaktadır. Grubun ana faaliyet konusu dışında kalan hizmetler ise, asıl kâr amacı güdülen faaliyetin dışında kalan ve grup üyesi şirketlerin verimliliklerini artırabilecek nitelikteki hizmetler olarak tanımlanabilir. Örnek vermek gerekirse, üretim sektöründe yer alan bir şirketin grup şirketinden aldığı hammadde teminine ilişkin hizmet düşük katma değerli hizmet olarak değerlendirilmemektedir. Burada önemli olan nokta, verilen hizmetin grup içindeki herhangi bir şirketin ana faaliyet konusunu oluşturmasından ziyade tüm grubun ana faaliyet konusunun dışında yer alan bir hizmet niteliğinde olması gerekliliğidir. Konuya bir örnekle açıklık getirmek gerekirse, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren grubun, faaliyet konusu IT hizmetleri olan ilişkili şirketinden IT desteği alması düşük katma değerli hizmet kapsamında değerlendirilecektir.

Ek olarak, bir hizmetin düşük katma değerli hizmet kategorisine girebilmesi için değerli bir gayri maddi hak kullanımını gerektirmemesi ya da doğmasına yol açmaması ya da hizmet sağlayıcı açısından üstlenilen önemli bir riskin var olmaması gerekmektedir.

Yayınlanan nihai raporda aşağıda yer alan hizmetler düşük katma değerli hizmetler olarak tanımlanmıştır.

- Muhasebe ve denetim: Kayıtların bir araya getirilmesi ve gözden geçirilmesi, muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi, finansal tabloların hazırlanması, operasyonel ve finansal denetime hazırlık, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, bütçe çalışmalarına destek sağlanması,
- Borç-alacak işlemlerinin yönetimi: Tedarikçi ve müşteri bilgilerinin derlenmesi,

- İnsan kaynakları: Personel ve işe alım süreçlerinde destek sağlanması, eğitimlerin düzenlenmesi, personelin geliştirilmesi, bordro hizmetleri, personel sağlık prosedürlerinin belirlenmesi ve kontrolü, güvenlik ve iş ortamına ilişkin standartların belirlenmesi,

- Sağlık, güvenlik, çevre ve diğer standartların belirlenmesi,

- Grubun ana faaliyet konusuna girmeyen bilgi teknolojileri hizmetleri: Bilgi teknolojileri sistemlerinin kurulması, bakımı, güncellenmesi, IT rehberlerinin geliştirilmesi, telekomünikasyon hizmetleri, IT destek hizmetleri, IT güvenliğinin sağlanması,

- Muayyen reklam ve pazarlama hizmetlerinin dışında kalan iç ve dış iletişim ve halkla ilişkiler desteğinin sağlanması,

- Hukuki hizmetler: Sözleşmelerin, anlaşmaların ve diğer yasal belgelerin kontrolü, hukuki danışmanlık ve görüş bildirme,

- Vergisel hizmetler: Vergi beyannamelerinin hazırlanması, vergi ödemelerinin yapılması, vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerin sağlanması, vergi konularına ilişkin görüş bildirilmesi,

- Yönetim ve idari hizmetler.

## **II.KAPSAMA GİRMEYEN HİZMETLER**

Nihai raporda düşük katma değerli hizmetlerin neler olduğunun sıralanmasının yanı sıra hangi hizmetlerin bu kapsama girmeyeceği de açıklanmıştır. Birincil olarak, ana grup şirketi yararına yapılan hizmetler düşük katma değerli hizmet kategorisine alınmamaktadır. Örnek olarak, ana grup şirket standartlarına uyum sağlamak açısından verilen finansal raporlama, denetim, iletişim stratejileri, yönetim hizmetleri düşük katma değerli hizmet sınıflandırmasının dışında tutulmaktadır.

İlaveten, aşağıda yer alan hizmetler de düşük katma değerli hizmetler kapsamına girmemektedir:

- Ar-Ge hizmetleri
- Üretim hizmetleri
- Satış, pazarlama ve dağıtım hizmetleri
- Finansal işlemler
- Sigorta hizmetleri
- Kurumsal üst yönetim hizmetleri

Görüldüğü üzere, yukarıda sıralanan ve kapsama girmeyen hizmetler işlem itibariyle çok geniş anlamlar taşıyabilmektedir. Örneğin, pazarlama adı altında verilen bir hizmet basit bir broşür basımı olabilirken bir marka yaratmaya yönelik verilen bir hizmet anlamına da gelebilmektedir veya düşük katma değerli hizmet olarak sınıflandırılan personel eğitimi basit bir eğitime ilişkin olabileceken şirketin sahip olduğu bir bilgi birikiminin aktarımını da kapsayabilir. Rapor, bu konuda yaşanabilecek karışıklıkları giderme amacıyla, bir aktivitenin düşük katma değerli hizmet kapsamına girmemesinin bu aktivite sonucunda yüksek getiri elde edileceği anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir. Ancak, raporda her ne kadar düşük katma değerli hizmetlere ilişkin bir sınır çizilmeye çalışılsa da kavramların sahip olduğu anlamsal genişlik sebebiyle konuyla ilgili çelişkiler halen devam etmektedir.

### **III. BASİTLEŞTİRİLMİŞ FİYATLANDIRMADA MALİYET HAVUZU VE KÂR MARJİ**

10. eylem planı kapsamında düşük katma değerli hizmetler için basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminin kullanılması öngörülmektedir. Bu yöntem mükelleflerin seçimine bırakılmış, uygulamaya yönelik herhangi bir zorunluluk getirilmemiştir. Aynı zamanda, basitleştirilmiş fiyatlandırma yönteminin kullanılmaması da verilen hizmetlerin yüksek katma değer taşıdığı anlamına gelmeyecektir. Basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemi ile mükelleflerin söz konusu hizmetlerin ifası neticesinde uygulanması gereken oran tespiti için emsal çalışmasına gerek duyulmamakta, bu da mükelleflerin bu çalışmalar için katlandığı maliyet

ve zaman kaybını önlemektedir. Bununla birlikte, bu yöntem ile birlikte vergi incelemelerinde bu konuya ilişkin yapılabilecek eleştirileri bertaraf ederek mükelleflerin vergisel açıdan risklerinin azaltılmasına fayda sağlamaktadır.

Bu yöntemde, verilen hizmetlere ilişkin bir maliyet havuzunun oluşturulması ve maliyetlerin bu havuzda toplanması amaçlanmaktadır. Maliyet havuzu faaliyet giderleri de dahil olmak üzere doğrudan ve dolaylı tüm giderleri kapsamalıdır. Maliyetler hizmet kategorisine göre ayrıştırılır. Maliyet tabanı belirlenirken yalnızca hizmeti veren şirketin faydalandığı giderler ile yansıtma giderleri hariç tutulur. Havuza eklenen maliyetler, tüm gruba verilen hizmetlere ilişkin olmalıdır. Grup üyesi şirket tarafından grubun bir üyesine verilen hizmetler varsa, bu hizmetler maliyet havuzundan ayrıştırılmalıdır. Örnek olarak, grup içerisinde yer alan X şirketi IT hizmetini yalnızca diğer grup üyesi Y şirketine sağlıyorsa, bu hizmete ilişkin maliyetler maliyet havuzuna dahil edilmemelidir.

Öte yandan, havuzda toplanan maliyetler uygun bir dağıtım anahtarı belirlenerek grup üyesi şirketlere dağıtılacaktır. Her bir hizmet bazında farklı dağıtım anahtarlarının belirlenmesi mümkündür. Örnek vermek gerekirse, insan kaynaklarına ilişkin verilen hizmetler için grup üyesi şirketlerin toplam çalışan sayısına göre bir dağıtım anahtarı belirlenebileceken, muhasebe desteğine ilişkin verilen bir hizmete ilişkin dağıtım anahtarı şirketin işlem yoğunluğuna göre belirlenebilecektir.

Yayımlanan nihai rapora göre, dağıtılan maliyetler üzerine %5 kâr marjı eklenecek ve ilgili grup şirketine yansıtılacaktır. Tüm hizmetler için belirlenen tek bir kâr marjının varlığı rapora yöneltilen en önemli eleştirilerden bir tanesidir. Kaldı ki bazı kaynaklar %5'lik kâr marjının düşük katma değerli hizmetler olarak sınıflandırılan bu hizmetler için yüksek olduğunu iddia etmektedir. Avrupa Birliği Müşterek Transfer Fiyatlandırması Forumu'nun emsal analizinde, düşük katma değerli olarak tanımlanan bazı hizmetlerin kâr marjlarının %5'in altında olduğu sonucuna varılmıştır. Aşağıda bu analize ilişkin marjlara yer verilmektedir.

Faaliyet Konusu	Maliyet Artı Marjı
Kara Taşımacılığı	%2,8
Hava Taşımacılığı	%2,5
Depolama	%3,3
İnsan Kaynakları	%3,6
Seyahat Hizmetleri	%1,6
Yönetim Desteği	%3,8

Avrupa Birliği Müşterek Transfer Fiyatlandırması Forumu Raporu düşük katma değerli hizmetlerde marjın %5 medyan değeri olmak üzere %3 ila %10 bandında yayılabileceğini vurgulayarak sabit bir marj belirlememiştir. 10. eylem planında standart bir oranın belirlenmesi eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Bu eleştirilere göre, ana faaliyeti düşük katma değerli hizmetlere ilişkin olan firmalar bile %5'lik bir kâr marjı elde etmezken (örneğin yönetim desteği veren firmaların marjı %3,8 olarak belirlenmiştir), grup firmalarının bu hizmetlerden %5 oranında kâr elde etmesinin uygunsuzluğu savunulmuştur.

Aynı zamanda raporda, bu hizmetlere ilişkin maliyetlerin belli bir eşiği aşamayacağı belirtilmekte, bu yolla şirketlerin kâr aktarımı ve vergi planlaması tekniklerinin önüne geçilmektedir. Ancak raporda bu sınırın ne şekilde belirleneceğine ilişkin net bir açıklama yapılmamaktadır. Öneri mahiyetinde grup içi hizmetlere ilişkin maliyetlerin tüm maliyetlere veya ciroya oranına göre bu alt sınırın belirlenebileceği belirtilmektedir. Bu konuda vergi idarelerine bir serbesti tanındığı anlaşılmaktadır.

#### **IV. DOKÜMANTASYON VE RAPORLAMA**

Grup içinde verilen düşük katma değerli hizmetler için basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemini tercih eden şirketlerin bu hizmetlerin içeriğine ilişkin sözleşme ve belgeleri hazır bulundurması ve gerektiğinde vergi idaresine sunması gerekmektedir. Rapora göre, bu hizmetlere ilişkin hazırlanan dokümanların aşağıda yer alan bilgileri içermesi beklenmektedir.

- Alınan ya da verilen düşük katma değerli hizmetlerin tanımı, içeriği, hizmetten hangi şirketlerin faydalandığı, her bir hizmetin düşük katma değerli hizmet kategorisine girdiğini açıklayıcı nitelikte bilgiler, bu hizmetlerin sağlanmasının gerekçeleri ve hizmetin faydaları, belirlenen dağıtım anahtarı ve bu dağıtım anahtarının sağlanan faydayı yansıttığını açıklayıcı nitelikte nedenler, kullanılan kâr marjı oranı,

- Hizmetlerin sağlanmasına ilişkin yapılmış olan sözleşmeler ve sözleşmelerde yapılan değişiklikler,

- Maliyet havuzunun oluşturulmasına ilişkin açıklamalar, maliyet havuzuna dahil edilen ve edilmeyen hizmetlerin ayrıntılı listesi,

- Dağıtım anahtarının ve kâr marjının uygulanmasına ilişkin hesaplamalar.

#### **SONUÇ**

BEPS 10. eylem planı kapsamında, düşük katma değerli hizmetlerin fiyatlandırmasında bir standardizasyona gidilmiş olup bu standardizasyon neticesinde mükellefin ve vergi otoritesinin kaynak sarfına neden olmadan uygulama birliğine varması amaçlanmıştır. Eylem planı çerçevesindeki düzenlemelerle birlikte, daha öncesinde vergi idareleri grup içi hizmetlere ilişkin olarak üç temel sorgulama yapmaktayken (gerçeklik testi, fayda testi, fiyatlandırma testi), düşük katma değerli hizmetlerde basitleştirilmiş fiyatlandırma yolunu seçen mükellefler için fiyatlandırma testi yapılmasına gerek bulunmayacaktır. Hangi grup şirketinin bu seçimi yapması gerektiği, raporlamanın nasıl olacağı, eşiğin tespiti ve seçimin hangi finansal dönemler için yapılabileceği konularında raporda belirsizlikler bulunmaktadır. Belirsizliklerin açığa kavuşturulabilmesi için aksiyon planına ilişkin olarak yerel vergi otoritelerince yapılacak düzenlemeler beklenmektedir.

# İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ İÇİN YENİ BİR FIRSAT

**Onur Çağdaş ÖZGÜR**  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

18 Mayıs 2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7143 sayılı “Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile birlikte gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat, demirbaşlar ile kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hesabına ilişkin olarak kayıtların düzeltilmesi imkanı getirilmiştir. Çalışmamızda 7143 sayılı Kanun ile getirilen düzeltme işlemlerinin detaylarına ve muhasebe kayıtlarının ne şekilde oluşturulması gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** 7143 Sayılı Kanun, Emtia, Makine, Teçhizat, Demirbaş, Kasa Mevcudu, Ortaklardan Alacaklar Hesabı.

## GİRİŞ

18 Mayıs 2018 tarihi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından önemli bir gelişmenin olduğu bir tarih olarak görülmektedir. Bu tarihte 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile birlikte işletmeler 2016 yılından sonra bir kez daha işletme kayıtları ile fiili durumlarının farklılık göstermesinin önüne geçmek adına bir fırsat daha elde etmiş durumdadır. 7143 sayılı Kanun (“Kanun”)’un 6. maddesi ile birlikte gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil olmak üzere) emtia, makine, teçhizat, demirbaşlar ile emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hesapları için işletme kayıtları ile fiili durumun aynı noktaya getirilmesi imkanı sağlanmıştır. Makalemizde Kanun’un 6. maddesi ile getirilen düzeltme işlemlerinin detaylarına ve düzeltme işleminden faydalanacak işletmeler için yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

## I. İŞLETMEDE MEVCUT OLDUĞU HALDE KAYITLARDA YER ALMAYAN EMTİA, MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLAR

Kanun’un 6. maddesinin 1. bendinde yer alan hüküm ile birlikte, işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar mükelleflerin kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşlarınca tespit edilecek rayiç bedelle 31.08.2018 tarihine kadar (bu tarih dahil olmak üzere) bir envanter listesi ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilerek yasal kayıtlara intikal ettirilebilecektir. Bu sayede fiiliyatta mevcut bulunan stoklar, makine, teçhizat ve demirbaşlar, yasal kayıtlar ile uyumlu hale gelebilecektir. Bununla birlikte, işletmelerin aktifine kaydedilen bu sabit kıymetler için amortisman ayırlamayacak ve satışı durumunda envantere kaydedilen değerinden düşük satış bedeli ile satışı gerçekleştirilemeyecektir. Kanun’un yer verilen hükmü uyarınca aktife kaydedilen emtia için ayrı makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açılması gerekmektedir. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılmakta ve vergilendirilmemektedir. Buna ilaveten, makine,

teçhizat ve demirbaşlar için ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak addolunur.

Ayrıca, Kanun'un 6. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde "Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; genel orana tabi makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden %10 oranı, indirimli orana tabi diğer makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır. Esasen bu hüküm sanayi kuruluşları açısından önemli bir teşviki daha gündeme getirmektedir. Bilindiği üzere, 7103 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 39'uncu madde ile yatırım teşvik belgeli olsun veya olmasın imalat sanayiinde veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılan ve 31/12/2019 tarihine kadar alınan yeni makine ve teçhizat KDV'den istisna edilmiştir. İdarenin 7103 sayılı Kanun'dan sonra 7143 sayılı Kanun ile birlikte sanayi işletmelerini üretime teşvik etmek ve üretim finansmanını kolaylaştırmak adına işletmelerin kayıtlarını düzeltirken ödeyecekleri katma değer vergisi yükünü, oranları aşağıya çekmek suretiyle de hafifletme yoluna gittiği yorumu yapılabilecektir.

## **II.KAYITLARDA YER ALDIĞI HALDE, İŞLETMEDE MEVCUT OLMAYAN EMTİALAR**

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri Kanun'un 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hüküm uyarınca kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, 31.08.2018 tarihine kadar (bu tarih dahil olmak üzere) aynı nev'iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit

edilen gayrisafi kâr oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebileceklerdir. Gayrisafi kâr oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde, işletmelerin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınmaktadır. Kanun'un bu hükmüne göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

## **III. KAYITLARDA YER ALDIĞI HÂLDE İŞLETMEDE BULUNMAYAN KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR**

Kanun'un 6. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hükme göre, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2017 tarihi itibarıyla bilançolarında yer almakla birlikte fiili olarak işletmelerinde yer almayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini 31.08.2018 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilmek suretiyle kayıtlarını düzeltme imkanı getirilmiştir. Mükelleflerin Kanun'un bu hükmü uyarınca beyan edecekleri tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan vergiyi, beyanname verme süresince ödemeleri gerekecektir.

## **IV. KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ AMACIYLA YAPILAN İŞLEMLERE İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI**

Çalışmamızda yer alan düzeltme işlemlerinin sırasıyla aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtlarına alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.



**- İşletmede Fiilen Bulunan Malların Kanun'un 6/1 maddesi Kapsamında Kayıtlara Alınması**

153- Ticari Mallar

191- İndirilecek Kdv

525- Kayda Alınan Emtia Karşılığı

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar (Sorumlu Sıfatıyla KDV)

Emtia karşılığının ortaklara dağıtılması kararı alınması halinde yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olabilecektir

331- Ortaklara Borçlar

(\*) Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.

**- İşletmede Fiilen Bulunan Demirbaşların Kanun'un 6/1 Maddesi Kapsamında Kayıtlara Alınması**

255- Demirbaşlar

689- Diğer Olağandışı Gider Zararlar

525- Kayda Alınan Demirbaş Karşılığı

360- Ödenecek Vergi ve Fonlar (Sorumlu Sıfatıyla KDV)

**- Kayıtlarda Yer Aldığı Halde, İşletmede Mevcut Olmayan Emtialara İlişkin Düzeltme Kayıtları (\*)**

689- Diğer Olağandışı Gider Zararlar 119.900,00

(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

600- Yurtiçi Satışlar 110.000,00

391- Ödenecek Vergi ve Fonlar 9.900,00  
(Sorumlu Sıfatıyla KDV)

621- Satılan Mallar Maliyeti 100.000,00

153- Ticari Mallar

(\*) Kayıtlara alınacak toplam 100.000,00 TL'lik emtia için belirlenen karlılık oranı %10 ve kdv oranı ise %18 olduğu varsayılmıştır.

**- Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan Kasa Mevcuduna İlişkin Düzeltme Kayıtları (\*)**

..... , .....

689- Diğer Olağandışı Gider Zararlar 90.000,00  
(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)  
100-Kasa Hesabı 90.000,00

..... , .....

..... , .....

689- Diğer Olağandışı Gider Zararlar 2.700,00  
(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)  
360-Kasa Hesabı 2.700,00

..... , .....

(\*) Fiilen mevcut olmayan kasa tutarının 90.000,00 TL olduğu varsayılmıştır.

**- Ortaklardan Alacaklar Hesabına İlişkin Düzeltme Kayıtları (\*)**

..... , .....

296- Aktif Geçici Hesap 50.000,00  
131- Ortaklardan Alacaklar

..... , .....

..... , .....

689- Diğer Olağandışı Gider Zararlar 1.500,00  
(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)  
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 1.500,00

..... , .....

(\*) Ortaklardan alacaklar ve ortaklara borçlar hesaplarının net efektinin 50.000,00 TL olduğu varsayılmıştır.

**SONUÇ**

7143 sayılı Kanun ile birlikte 2016 yılında yürürlüğe giren 6746 sayılı Kanun ile getirilen vergi affından sonra gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlarını düzeltmesi için bir fırsat daha doğmuştur. Kanun'un vergi affı yönünün olmasının yanı sıra işletme hesaplarının düzeltilmesi ile birlikte doğan katma değer vergisi yükünün, tabi olunan KDV oranlarının aşağıya çekilmesi suretiyle hafifletme yoluna gidildiği yorumu yapılabilecektir.

# 7103 SAYILI KANUN KAPSAMINDA GETİRİLEN YENİ İLAVE İSTİHDAM TEŞVİKLERİ

**Emine Betül GÜMÜŞ**  
Sosyal Güvenlik Uzmanı

## ÖZET

*İstihdama yönelik teşvik kanunlarındaki temel amaç, genellikle istihdam yükü ile işsizliğin azaltılması olmuştur. Bu çerçevede halihazırda uygulanan teşviklerin işçi ve işverenler açısından amacına ulaşmış olması beraberinde yeni istihdam teşviklerini getirmiştir.*

*Bu çalışmamızda, 27/03/2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Kanun ile getirilen iki yeni istihdam teşviği incelenmiş olup, bu teşviklerin dikkat edilmesi gereken yönleri ve şartları anlatılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** İstihdam, 7103 Sayılı Kanun, Teşvik.

## GİRİŞ

4447 sayılı Kanun’un Geçici 19. maddesinde yer alan prim desteği, 01/01/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 27/03/2018 tarihinde yürürlüğe girmiş ve söz konusu prim desteğinin usul ve esasları 2018-22 sayılı Genelge ile; Geçici 20. maddede imalat sektöründe faaliyet gösteren ve ustalık belgesi olan işverenlere sağlanan teşvik tutarı ve söz konusu teşvikin usul ve esasları 2018-21 sayılı Genelge ile açıklanmış olup, yeni iki teşvik iş ve sosyal güvenlik hayatında yerini almıştır<sup>1</sup>.

2018 yılında uygulamaya konulan bu teşvikler ile istihdamın artırılması, işsizliğin düşürülmesi, bilişim ve imalat sektörlerinin geliştirilmesi, işveren maliyetlerinin azaltılması ve küçük ölçekli işletmelerin de teşvikten daha fazla yararlanabilmesi gibi birden fazla amaç hedeflenmiştir.

## I. 4447 SAYILI KANUN’UN GEÇİCİ 19. MADDESİ

4447 sayılı Kanun’un Geçici 19. maddesinde öngörülen işveren desteğinden yararlanılabilmesi için sigortalı ve işveren yönünden aşağıda belirtilen koşulların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

## 1. Destekten Yararlanılması İçin Genel Şartlar

### a. Sigortalı Yönünden

- 01.01.2018 ile 30.12.2020 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- Türkiye İş Kurumu’na (“İŞKUR”) kayıtlı işsiz olması,
- İşe giriş tarihinden önceki üç aylık sürede toplam on (10) günden fazla 5510 sayılı Kanun’un 4/1-a, 4/1-b ve 4/1-c bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu’na bildirilmemiş olması gerekmektedir.

### b. İşveren Yönünden

- Özel sektör işyeri olması,
- Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işyeri tarafından Kurum’a bildirilen sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak çalıştırılması,
- Aylık prim ve hizmet belgelerinin veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içinde Kurum’a verilmesi,
- Tahakkuk eden sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesi,
- Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile

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

bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,

• Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespit bulunmaması

gerekmektedir.

## 2. Destekten Yararlanılma Süresi

4447 sayılı Kanun'un Geçici 19. maddesi kapsamına giren sigortalılardan dolayı maddede aranan diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla 2020/Aralık ayına kadar (bu ay dahil) geçerli olmak üzere;

• İşe giriş tarihi itibari ile 18 yaşından büyük kadın sigortalılar,

• İşe giriş tarihi itibari ile 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek sigortalılar,

• İŞKUR'a engelli olarak kayıtlı sigortalılar, işe giriş tarihleri itibari ile 18 ay boyunca prim desteğinden yararlanacaklardır.

• Diğer sigortalılar ise işe giriş tarihlerinden itibaren 12 ay süre ile ilgili destekten yararlanabileceklerdir.

## 3. Destek Tutarının Hesaplanması

4447 sayılı Kanun'un Geçici 19. maddesi kapsamına giren sigortalılar için destek tutarı işyerinin imalat ve bilişim sektöründe faaliyet göstermesi veya diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde farklılık arz edecektir. Bu nedenle aşağıda her iki durum için ayrı ayrı hesaplamalara yer verilmiştir.

### a. İşyerinin İmalat veya Bilişim Sektöründe Faaliyet Göstermesi Halinde Destek Tutarının Hesaplanması

İşyerinin imalat ve bilişim sektöründe faaliyet göstermesi halinde, ilgili döneme ait günlük brüt asgari ücretin sigortalının prim ödeme gün sayısı ile çarpımını geçmemek üzere, sigortalının 5510 sayılı Kanun'un 82. maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazançları üzerinden hesaplanan sigortalı ve

işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında prim desteği sağlanacaktır.

### Örnek Hesaplama

Prime esas kazanç tutarı :3000 TL

Prim gün sayısı:30

Destek önceki hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi :  $3000 \times \%37,5 = 1125$  TL

Destek tutarı en fazla  $67,50 \times 30 = 2029,50$  TL

Uygulanacak destek tutarı: 1125 TL

İşyeri için hesaplanan toplam prim maksimum destek tutarı altında kaldığından 1125 TL'nin tamamı İşsizlik Fonu tarafından karşılanacaktır.

### b. İşyerinin Diğer Sektörlerde Faaliyet Göstermesi Halinde Destek Tutarının Hesaplanması

İşyerinin diğer sektörlerde faaliyet göstermesi halinde; sigortalının 5510 sayılı Kanun'un 82'inci maddesi uyarınca belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı tutarında prim desteği sağlanacaktır.

### Örnek Hesaplama

Prime esas kazanç tutarı :3000 TL

Prim gün sayısı:30

Destek önceki hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi :  $3000 \times \%37,5 = 1125$  TL

Destek tutarı:  $2029,50 \times \%37,5 = 761$  TL

Uygulanacak destek tutarı: 761 TL

Destek sonrası işverenin ödemesi gerek prim tutarı: 364 TL

## 4. Başvuru Şekli

4447 sayılı Kanun'un Geçici 19. maddesinde yer alan prim desteğinden yararlanmak için işverenlerin e-sigorta ("e-SGK") kanalı ile başvuru yapması gerekmektedir.

## **5. Diğer Teşvik Kanunlarından Yararlanan İşverenlerin 4447 Geçici 19. Maddesinde Yer Alan Prim Desteğinden Yararlanmalarına İlişkin Esaslar**

Gerek 5510 sayılı Kanun ve gerekse diğer teşvik kanunlarında düzenlenmiş olan sigorta primi teşvik, destek ve indirimlerinden yararlanmakta olan işverenlerin aynı dönemler için 4447 sayılı Kanun'un Geçici 19. maddesinde öngörülen prim desteğinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

## **6. 5510 Sayılı Kanun'un Ek 9. Maddesi Kapsamında On Gün ve Üzeri Sigortalı Çalıştıran İşverenler**

5510 sayılı Kanun'un Ek 9. maddesi kapsamında on gün ve üzeri sigortalı çalıştıran işverenler, söz konusu sigortalılar için diğer sektörlerde faaliyet gösteren işverenlere uygulanacak usul ve esaslar üzerinden prim desteğinden faydalanacaklardır.

## **7. Muvazaalı İşlemlerin Önlenmesi**

Mevcut bir işletmenin kapatılarak değişik bir ad, unvan veya bir iş birimi olarak açılması veya yönetim ve kontrolü elinde bulunduracak şekilde doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi bulunan şirketler arasında istihdamın kaydırılması yolu ile 4447 sayılı Kanun'un Geçici 19. maddesinde yer alan prim desteğinden yararlanıldığıının tespiti halinde İşsizlik Fonu tarafından karşılanan tutar gecikme zammı ve gecikme cezasıyla birlikte geri alınacaktır<sup>2</sup>.

## **II.4447 SAYILI KANUN'UN GEÇİCİ 20. MADDESİ**

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20. maddesinde öngörülen işveren desteğinden yararlanılabilmesi için sigortalı ve işveren yönünden aşağıda belirtilen koşulların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

### **a. Sigortalı Yönünden**

- 01.01.2018 ile 30.11.2018 tarihleri arasında işe alınmış olması,
  - Türkiye İş Kurumu'na ("İŞKUR") kayıtlı işsiz olması,
  - İşe giriş tarihi itibari ile 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük olması,
  - İşe giriş tarihinden önceki üç aylık sürede toplam on (10) günden fazla 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi (a) bendi ve (c) bendi kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilmemiş olmaları ve isteğe bağlı sigortalılık statüsü hariç 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi (b) bendi kapsamında sigortalı olmamaları,
  - İşe giriş tarihi itibari ile sigortalının, gerçek kişi işverenin ya da adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin birinci derecede kan veya kayın hısmı ya da eşi olmaması
- gerekmektedir.

### **b. İşveren Yönünden**

- İmalat sektöründe faaliyet gösteren özel sektör işyeri olması,
- İmalat sektöründe ustalık belgesine sahip olunması,
- İşyerine ilişkin 2017 yılında Kurum'a verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı ortalamasının 1 ile 3 arasında olması,
- Sigortalının işe alındığı işyeri tarafından 2017 yılında Kurum'a bildirilen sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması,
- Aylık prim ve hizmet belgelerinin veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içinde Kurum'a verilmesi,
- Tahakkuk eden sigorta primlerinin yasal süresi içinde ödenmesi,
- Yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunmaması,

<sup>2</sup> <http://vergijandasi.com/tr/yayinlar/4447-sayili-kanunun-gecici-19-maddesinde-yer-alan-prim-destegi-ile-ilgili-sosyal-guvenlik-kurumu-genelgesi-yayimlanmistir-1-1-1-1>

• Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedığı veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespitin bulunmaması, gerekmektedir.

### ***Destekten Yararlanılabilmesi İçin Genel Şartlar***

#### ***1. Sigortalının 01.01.2018 ile 30.11.2018 Tarihleri Arasında İşe Alınmış Olması***

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20'inci maddesinde öngörülen prim desteğinden 01.01.2018 ile 30.11.2018 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı yararlanılabilecektir.

#### ***2. Sigortalının İŞKUR'a Kayıtlı İşsiz Olması***

Öngörülen işveren desteğinden yararlanılabilmesi için 01.01.2018 ile 30.11.2018 tarihleri arasında işe alınan sigortalıların işe giriş tarihi itibarıyla Türkiye İş Kurumu'na kayıtlı işsiz olması gerekmektedir.

#### ***3. Sigortalının 18 Yaşından Büyük 25 Yaşından Küçük Olması***

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20'inci maddesinde öngörülen prim desteğinden yararlanılması için sigortalının işe giriş tarihi itibarı ile 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük olması gerekmektedir.

#### ***4. Sigortalının İşe Alındığı Tarihten Önceki Üç Aya İlişkin Sürede 10 Günden Fazla 5510 Sayılı Kanun'un 4/1-a, 4/1-b ve 4/1-c Kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumu'na Bildirilmemesi***

01.01.2018 ile 30.11.2018 tarihleri arasında işe alınan sigortalılardan dolayı 4447 sayılı Kanun'un Geçici 20. maddesinde öngörülen destekten yararlanılabilmesi için, sigortalının işe alındığı tarihten önceki üç aylık dönemde toplamda on (10) günden fazla,

• 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesi (a) bendi ve (c) bendi kapsamında gerek işe alındığı işyerinden gerekse farklı bir işyerinden sigortalı olarak bildirilmemesi,

• İsteğe bağlı sigortalılık statüsü hariç olmak üzere 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesi (b) bendi kapsamında sigortalı olmamaları,

• 5510 sayılı Kanun'un Ek 6'ıncı maddesi ve Ek 9. maddesinin birinci fıkrası kapsamında sigortalı olmamaları,

gerekmektedir.

#### ***5. İşe Giriş Tarihi İtibari İle Sigortalının Gerçek Kişi İşverenin ya da Adi Ortaklıklarda Ortaklardan Her Birinin Birinci Derecede Kan veya Kayın Hısmı ya da Eşi Olmaması***

Destek kapsamına giren sigortalıların, işe giriş tarihi itibarı ile 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 17. ve 18. maddelerine göre gerçek kişi işverenin ya da adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin birinci derecede kan veya kayın hısmı ya da eşi olmaması gerekmektedir.

Sigortalının işe giriş tarihinden sonra işverenle arasında oluşan hısımlık veya evlilik durumları destekten yararlanmayı etkilemeyecektir.

#### ***6. İşyerinin İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren Özel Sektör İşverenine Ait Olması***

Öngörülen prim desteğinden ihale konusu iş üstlenen işyerleri hariç olmak üzere "Nace Rev.2 Ekonomik Faaliyet Sınıflandırmasının C Kısmı"nda belirtilen imalat sektöründe faaliyet gösteren özel sektör işyerleri faydalanacaktır. Bahse konu prim desteği, kamu idarelerine ait işyerleri ile 5335 sayılı Kanun'un 30. maddesi kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerlerinde çalışan sigortalılar hakkında uygulanmayacaktır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanun'un 3. maddesi kapsamında istisna olan alım ve yapım işleri ile uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan

alım ve yapım işlerinde çalıştırılan sigortalılardan dolayı bu destekten yararlanılamayacaktır.

### **7. İmalat Sektöründe Ustalık Belgesi Sahibi Olunması**

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20. maddesinde öngörülen destekten yararlanılabilmesi için imalat sektöründe faaliyet gösteren işverenlerin bu sektöre ilişkin;

- Milli Eğitim Bakanlığı tarafından düzenlenen ustalık belgesinin, teknik lise veya teknik eğitim, okul ve kurumların dört yıllık eğitim programlarından mezun olanlara verilen diploma,
- Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu ("TESK") tarafından verilen ustalık belgeleri ve mesleki faaliyet belgesi,
- Diğer yetkili kurumlar tarafından düzenlenen ustalık belgelerine,

sahip olunması ve bahse konu belgelerin aslı ve bir fotokopisinin veya noter onaylı tasdikli suretinin müracaata ilişkin dilekçe ile bağlı bulunan sosyal güvenlik il müdürlüklerine/sosyal güvenlik merkezlerine verilmesi gerekmektedir.

### **8. İşyerinin 2017 Yılında Kurum'a Verilen Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinde Kayıtlı Sigortalı Sayısı Ortalamasının 1 ile 3 Olması**

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20. maddesinde öngörülen destekten yararlanılabilmesi için imalat sektöründe faaliyet gösteren özel sektör işyerleri tarafından 2017 yılında Kurum'a verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde kayıtlı sigortalı sayısı ortalamasının 1 ile 3 olması gerekmektedir.

İşyerinin ortalama sigortalı sayısı ise bildirim yapılan sigortalı toplam sayısının bildirim yapılan ay sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

### **9. Sigortalının İşyerinin 2017 Yılında Kurum'a Bildirdiği Sigortalı Ortalamasına İlave Olarak İstihdam Edilmesi**

Öngörülen destekten yararlanılabilmesi için sigortalının işe alındığı işyerine ait 2017 yılına ilişkin

aylık prim ve hizmet belgelerindeki kayıtlı sigortalı sayısına ilave olarak işe alınması gerekmektedir.

Ortalama sigortalı sayısı, sigortalının işe alındığı işyerine ait 2017 yılında Kurum'a bildirilen toplam sigortalı sayısının, aynı yılda bildirim yapılmış ay sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır. Sigortalının, ortalama sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığının tespitinde ise ortalamanın küsuratlı çıkması halinde yarıya kadar olan kesirler dikkate alınmayacak, yarım ve üzeri olan kesirler tama yuvarlanacaktır.

### **01.01.2018 İle 31.12.2018 Tarihleri Arasında Tescil Edilen İşyerleri**

01.01.2018 ile 31.12.2018 tarihleri arasında ilk defa tescil edilmiş olan işyerleri ile daha önce tescil edildiği halde 2017 yılında sigortalı çalıştırmamaları nedeniyle Kurum'a aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar prim hizmet beyannamesi vermeyen ve 2018 yılında ilk defa sigortalı bildiriminde bulunan işyerleri söz konusu prim desteğinden yararlanamayacaktır.

### **10. Aylık Prim ve Hizmet Belgelerinin veya Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin Yasal Süresi İçinde Kurum'a Verilmesi**

4447 sayılı Kanun'un Geçici 20. maddesi kapsamına prim desteğinden yararlanılabilmesi için "37103 Kanun numarası" seçilerek hazırlanan aylık prim ve hizmet belgelerinin veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin yasal süresi içinde Kurum'a verilmiş olması gerekmektedir.

### **11. Tahakkuk Eden Sigorta Primlerinin Yasal Süresi İçinde Ödenmesi**

"37103 Kanun numarası" seçilmek suretiyle Kurum'a yasal süresi içerisinde verilen aylık prim ve hizmet belgeleri veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinden dolayı tahakkuk eden sigorta primi ve işsizlik sigortası priminin İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanması için destek sonrası işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin yasal süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

### **12. Yasal Ödeme Süresi Geçmiş Sigorta Primi, İşsizlik Primi, İdari Para Cezası İle Bunlara İlişkin Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Borçlarının Bulunmaması**

Aylık prim ve hizmet belgelerinin veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin “37103 Kanun numarası” seçilmek suretiyle gönderilmesi sırasında, Kurum veri tabanından işyerinin yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borçlarının bulunup bulunmadığı kontrol edilecek ve sadece borcu bulunmayan işverenler için “37103 Kanun numarası”nın seçilmesine izin verilecektir.

### **13. Çalıştırdığı Kişileri Sigortalı Olarak Bildirmediği veya Bildirdiği Sigortalıları Fiilen Çalıştırmadığı Yönünde Herhangi Bir Tespitin Bulunmaması**

4447 sayılı Kanun’un Geçici 20. maddesi kapsamında prim desteğinden yararlanabilmesi için işyeri hakkında çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalıştırmadığı yönünde herhangi bir tespit bulunmaması gerekmektedir.

Çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmemesi veya bildirdiği sigortalıları fiilen çalışmadığı tespit edilen işyerlerinin destekten yersiz yararlandığının tespiti halinde ise destekten yararlanılan aylara ilişkin daha önce İşsizlik Sigortası Fonu’ndan karşılanmış olan tutarlar gecikme zammı ve gecikme cezası ile birlikte ilgililerden tahsil edilecektir.

### **Destekten Yararlanma Süresi**

2018/Aralık ayına kadar (bu ay dahil) geçerli olmak üzere sigortalının işe alındığı ayı takip eden ilk aydan başlamak üzere her ikinci ay için yararlanılacaktır.

### **Karşılanacak Destek Tutarının Hesaplanması**

4447 sayılı Kanun’un Geçici 20. maddesi kapsamına giren sigortalılar için destek tutarı prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigortalı ve işveren hissesi primlerinin tamamı üzerinden hesaplanarak bulunacak tutar İşsizlik Sigortası Fonu’ndan karşılanacaktır. İşsizlik Sigortası Fonu tarafından karşılanacak tutar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$2029,50 \times \%37,5 = 761,06 \text{ TL}$$

İşverenler söz konusu destekten en fazla iki sigortalı için yararlanabilecektir. Bu nedenle maksimum destek tutarı 1.522,13 TL olacaktır.

### **Diğer Teşvik Kanunlarından Yararlanma**

Gerek 5510 sayılı Kanun ve gerekse diğer teşvik kanunlarında düzenlenmiş olan sigorta primi teşvik, destek ve indirimlerinden yararlanmakta olan işverenlerin aynı dönemler için 4447 sayılı Kanun’un Geçici 20. maddesinde öngörülen prim desteğinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır<sup>3</sup>.

### **SONUÇ**

7103 sayılı Kanun ile getirilen iki yeni istihdam teşviği ile özellikle 18-25 yaş arası gençlerin istihdam edilerek bu yaş gurubundaki işsizlik oranının düşürülmesi, bilişim ve imalat sektörünün geliştirilmesi, işveren üzerindeki prim yükünün hafifletilmesi ve sigortalılar için ise istihdamın uzun süreli devam etmesi amaçlanmıştır.

<sup>3</sup> <http://vergijandasi.com/tr/yayinlar/4447-sayili-kanunun-gecici-20-maddesinde-yer-alan-prim-destegi-ile-ilgili-sosyal-guvenlik-kurumu-genelgesi-yayimlanmistir>



# SERMAYE PİYASASI MEVZUATI UYARINCA HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE ZORUNLU PAY ALIM TEKLİFİ VE SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN SON DÜZENLEMELERİ

Semih METİN

Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukuku Bölümü Ortağı, Avukat

## ÖZET

Sermaye piyasası mevzuatı açısından halka açık anonim ortaklıklarda yönetim kontrolünü sağlayan payların veya oy haklarının iktisap edilmesi hâlinde diğer ortakların paylarını satın almak üzere teklif yapılması zorunludur. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun ("SPKn.") md. 25 hükmü uyarınca pay alım teklifinde bulunulmasına ve pay alım teklifinde bulunma zorunluluğundan muafiyete ilişkin usul ve esaslar Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından belirlenmektedir. Yine aynı hüküm uyarınca, pay alım teklifinin SPK tarafından yasaklandığı durumlarda, yasaklanan teklife dayanılarak gerçekleştirilen tüm işlemler hukuken geçersiz olacaktır.

SPKn. md. 26 hükmü uyarınca, halka açık bir anonim ortaklığın oy haklarının %50'sinden fazlasına tek başına veya birlikte hareket ettikleri kişilerle beraber, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunması ile yönetim kurulu üye sayısının salt çoğunluğunu seçme veya genel kurulda söz konusu sayıdaki üyelikler için aday gösterme hakkını veren imtiyazlı paylara sahip olunması hususları yönetim kontrolünün elde edilmesi olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışma kapsamında, SPK tarafından 23.01.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve halka açık ortaklıklarda gönüllü ve zorunlu pay alım teklifinde bulunulmasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği II-26.1 sayılı Pay Alım Teklifi Tebliği ("Tebliğ") hükümlerine değinilecek ve söz konusu Tebliğ'de SPK tarafından 05.06.2018 tarihinde yapılan ve halka açık şirketlerde meydana gelen yönetim kontrolü değişikliğinin ilgili şirketler ile bankalar veya özel amaçlı işletmeler arasında akdedilen bir teminat sözleşmesinden kaynaklanması durumunda tanınan muafiyet hükmü ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Yönetim Kontrolü, Pay Alım Teklifi, Pay Alım Teklifinden Muafiyet, Halka Açık Ortaklık, İmtiyazlı Paylar, Kredi Teminatı, Teminat Sözleşmesi, Bankalar, Özel Amaçlı İşletmeler.

## GİRİŞ

Halka açık şirketler açısından, SPKn. ve Tebliğ hükümleri kapsamında düzenlenmiş bulunan pay alım teklifi yükümlülüğü, halka açık şirketlerin yönetim kontrolünün değişmesi durumunda küçük yatırımcıları korumayı amaçlayan bir uygulamadır. Halka açık şirketler açısından öngörülen "pay alım teklifi" yükümlülüğüne ilişkin genel çerçeve, 30 Aralık 2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı SPKn. md. 26. hükmü kapsamında

çizilmiş ve pay alım teklifinde bulunulmasına ve pay alım teklifinde bulunma zorunluluğundan muafiyet tanınmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi de Tebliğ düzenlemesi yoluyla SPK'ya bırakılmıştır.

## I. YÖNETİM KONTROLÜ

Tebliğ'in 12. maddesi uyarınca, (i) doğrudan veya dolaylı olarak tek başına veya birlikte hareket ettikleri kişilerle beraber halka açık bir anonim ortaklığın oy haklarının %50'sinden fazlasına sahip olunması veya (ii) söz konusu orana bağlı olmaksızın yönetim kurulu üye sayısının salt çoğunluğunu seçme veya genel kurulda söz konusu sayıdaki üyelikler için aday gösterme hakkını veren imtiyazlı paylara sahip olunması

durumları yönetim kontrolünün elde edilmesi olarak kabul edilmekte olup, imtiyazlı payların mevcudiyeti nedeniyle yönetim kontrolünün elde edilemediği durumlar ilgili madde kapsamı dışında değerlendirilecektir.

Yukarıda sayılan durumlar dışında, ortaklığın sermaye yapısı veya genel kurul toplantısında oluşan fiili durum nedeniyle yönetim kurulu üye sayısının salt çoğunluğunun fiilen seçilebilir olması durumunun, hiçbir surette yönetim kontrolünün ele geçirilmesi anlamına gelmeyeceği de Tebliğ'in ilgili maddesi kapsamında düzenlenmiştir.

Halka açık ortaklığın gerçek ve/veya tüzel kişi ortaklarının yönetim kontrolüne sahip olup olmadıklarının tespitinde, aşağıda belirtilen kişilerin söz konusu gerçek ve/veya tüzel kişi ortaklar ile birlikte hareket ettikleri kabul edilir:

a) Gerçek ve/veya tüzel kişi ortakların yönetim kontrolüne sahip olduğu ortaklıklar,

b) Tüzel kişi ortakların yönetim kontrolünü elinde bulunduran gerçek ve/veya tüzel kişiler ile bu kişilerin yönetim kontrolüne sahip olduğu ortaklıklar.

## **II.ZORUNLU PAY ALIM TEKLİFİ**

Tebliğ'in 11. maddesi uyarınca, gönüllü olarak yapılan kısmi pay alım teklifi, blok veya münferit alımlar ya da diğer herhangi bir yöntemle, tek başına veya birlikte hareket ettikleri kişilerle beraber, doğrudan veya dolaylı olarak halka açık bir anonim bir ortaklığın yönetim kontrolünü sağlayan paylarını veya oy haklarını iktisap edenler, diğer ortaklara ait payları satın almak üzere pay alım teklifinde bulunmak zorundadır.

Halka açık bir anonim ortaklığın pay sahipliğinde herhangi bir değişiklik olmasa dahi, ortakların kendi aralarında yapacakları özel yazılı anlaşmalarla yönetim kontrolünü ele geçirmeleri sonucunda da pay alım teklifi zorunluluğu doğmaktadır. Burada da, birleşme ve devralmalar açısından yaygın kullanım alanına sahip olan

“hissedarlar sözleşmesi”nin akdedilmesi neticesinde halka açık bir anonim ortaklık pay sahipleri tarafından yönetim kontrolünün ele geçirilmesi hususu başlı başına zorunlu pay alım teklifi gerektiren bir durum olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, zorunlu pay alım teklifinin hukuken hiçbir koşula bağlanamayacağı da yine aynı madde hükmü ile düzenlenmiştir.

## **III. TEBLİĞ KAPSAMINDA ZORUNLU PAY ALIM TEKLİFİNİN DOĞMADIĞI DURUMLAR VE MUAFİYET HALLERİ**

Tebliğ'in 14. maddesi uyarınca, aşağıdaki hallerin varlığı halinde pay alım teklifinde bulunma yükümlülüğünün doğmadığı kabul edilir:

a) Yönetim kontrolünün, Tebliğ hükümlerine uygun olarak tüm pay sahiplerine ellerinde bulundurdukları payların tamamı için yapılan gönüllü bir pay alım teklifini takiben elde edilmesi,

b) Pay iktisabı olmaksızın özel yazılı anlaşmalarla yönetim kontrolünün ele geçirilmesinde, bu anlaşmaların genel kurul tarafından onaylanması ve genel kurul toplantısına katılarak olumsuz oy kullanıp muhalefet şerhini toplantı tutanağına işleyen pay sahiplerine Kurul'un ilgili düzenlemeleri uyarınca ayrılma hakkı verilmesi,

c) Yönetim kontrolüne sahip olan ortağın, ortaklıktaki oy oranının toplam sermayenin %50'sinin altına düşmesinden sonra yönetim kontrolü henüz üçüncü kişilere geçmeden yapacağı yeni pay alımları ile ortaklık oy haklarının %50'den fazlasına tekrar sahip olması,

d) Yönetim kontrolünü sağlayan oy haklarının, aynı gerçek veya tüzel kişi tarafından yönetim kontrolüne sahip olunan grup içerisinde yapılan devir işlemleri sebebiyle elde edilmesi,

e) Ortaklığın yönetim kontrolüne sahip ortaklarından paylarının bir kısmının satın alınması sonucunda, satın alınan; ortaklığın oy haklarının yüzde ellisi veya daha azına sahip olması

koşuluyla, bir yazılı sözleşme çerçevesinde pay devri öncesinde yönetim kontrolüne sahip ortak ile ortaklığın yönetim kontrolünü eşit veya daha az bir oranla paylaşması.

Tebliğ'in 18. maddesi uyarınca, SPK tarafından aşağıdaki hallerin varlığı halinde, hâkim ortak açısından doğmuş bulunan pay alım teklifinde bulunma zorunluluğuna muafiyet verilebilmektedir:

a) Halka açık ortaklık paylarının veya oy haklarının iktisabının, finansal güçlük içinde bulunan ortaklığın mali yapısının güçlendirilmesi bakımından zorunlu olan bir sermaye yapısı değişikliği gereğince gerçekleştirilmesi (Bu durumda, SPK ilgili halka açık şirkete yeni bir fon girişinin bulunup bulunmadığını veya sermaye yapısı değişikliğinin zorunlu olup olmadığını inceler.),

b) Halka açık ortaklık paylarının herhangi bir genel kurul toplantısında kullanılmamış olması veya ortaklık yönetim kurulunda herhangi bir değişiklik yapılmaması şartıyla, halka açık ortaklık sermayesinde sahip olunan paylardan pay alım teklifi yapma zorunluluğunu gerektiren kısmın elden çıkarılması veya Kurul'ca uygun görülecek bir sürede elden çıkarılacağı yazılı olarak taahhüt edilmesi,

c) Halka açık ortaklığın ana ortaklığındaki yönetim kontrolü değişikliğinin, halka açık ortaklıktaki yönetim kontrolünün elde edilmesi amacını taşımaması (Bu şartın varlığının tespitinde, hedef ortaklığın, ana ortaklığın son yıllık finansal tablolara göre varlık toplamına olan etkisinin %10'u aşmaması ve ana ortaklığın faaliyet hacmi içinde önemli bir yer taşımaması ve benzeri hususlar SPK tarafından dikkate alınır.),

d) Özelleştirme kapsamındaki halka açık ortaklıklarda kamu paylarının satışı,

e) Halka açılma nedeniyle düzenlenen izahnamede belirtilen esas ve usuller çerçevesinde, birleşme işleminin gerçekleşmesinden önce bu

işlemin onaylandığı genel kurul toplantısında olumsuz oy kullanan pay sahiplerine ait payların geri alınması şartıyla, birleşme amaçlı ortaklığın devralan sıfatıyla taraf olduğu birleşme işleminden kaynaklanan yönetim kontrolü değişikliği.

#### **IV. TEBLİĞ'DE 05.06.2018 TARİHİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN DEĞİŞİKLİK**

Tebliğ'in 18. maddesinde SPK tarafından gerçekleştirilen ve 05.06.2018 tarihli ve 30442 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Pay Alım Teklifi Tebliği (II-26.1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-26.1.b)" ile halka açık şirketler tarafından bankalardan kullanılan kredilerin teminatı olarak verilmiş halka açık şirket paylarının, ilgili kredilerin geri ödenmemesi durumunda taraflara devri neticesinde doğacak pay devirlerinde bankalar veya özel amaçlı işletmeler açısından ortaya çıkması muhtemel olan pay alım teklifi yükümlülüğüne ilişkin olarak SPK tarafından muafiyet tanınması imkanı tanınmıştır.

İlgili muafiyet hükmünün ön şartı, halka açık şirkette meydana gelen yönetim kontrolü değişikliğinin teminat sözleşmesine dayalı bir pay devrinden kaynaklanmasıdır. Burada, halka açık şirket ile banka arasında SPKn. md. 47 hükmü kapsamında düzenlenen bir teminat sözleşmesinin akdedilmesi ve bu sözleşme kapsamında kredinin geri ödenmemesi nedeniyle teminat olarak verilen payların bankanın veya özel amaçlı bir işletmenin mülkiyetine geçmesi neticesinde yönetim kontrolü değişikliğinin meydana gelmesi şartlarının oluşması gerekmektedir. Buna ek olarak, söz konusu payların banka veya özel amaçlı şirket tarafından devraldıktan sonra da üçüncü kişilere devri (satılması, elden çıkarılması) durumunda da yönetim hâkimiyetini sağlayan bu payların yeni sahibi olan üçüncü taraflar açısından da SPK'nın pay alım teklifi yükümlülüğünden muafiyet tanıyabileceği düzenlenmiştir.

Tebliğ değişikliğinde ayrıca "pay sahipliğinin niteliğini belirleyen bir mevzuat hükmünün yerine getirilmesi amacıyla payların devredilmesi" durumu da ayrı muafiyet hükmü olarak düzenlenmiştir.

## SONUÇ

Yukarıdaki hükümler uyarınca, ticari hayatın bir gereği olarak halka açık şirket paylarını ilgili şirketlerin hâkim ortakları ile akdetmiş oldukları bir teminat sözleşmesi kapsamında teminat olarak alan Türk bankaları veya halka açık şirket payları bunlardan devralan üçüncü kişiler açısından, ilgili kredilerin geri ödenmemesi durumunda, payların mülkiyet değişiminden kaynaklanan yönetim kontrolü değişikliklerinden kaynaklanacak zorunlu pay alım teklifi yükümlülüğü açısından SPK tarafından muafiyet verilebileceği öngörülmüştür. Bu çerçevede, hem halka açık şirketlerin kendi paylarını teminat göstererek kredi kullanmaları, hem de banka veya özel işletmeler açısından ilgili payların paraya çevrilmesi kolaylaştırılmıştır.

# ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI-II

**Bukle KORKMAZ**

*Avukat*

**Semih METİN**

*Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukuku Bölümü Ortağı, Avukat*

## ÖZET

*Altyapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının alt bir türü olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayımladığı tebliğ ile mevzuatımızda yerini almıştır.*

*Maliye Bakanlığı tarafından Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde yapılan son düzenleme ile Altyapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının kurumlar vergisi istisnası kaldırılmış olup; bu maddede özellikle bu husus üzerinde durulacaktır.*

*Çalışmamızın ilk bölümü Nazalı Gündem'in ilk sayısında yayınlanmıştır. İşbu sayıda ise ilk sayıdaki makalemizin ikinci kısmı olan şirket hisselerinin halka ve nitelikli yatırımcıya arzı ile son yapılan değişikliklerin Altyapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı statüsüne etkisi üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Alt Yapı Şirketi, Alt Yapı Hizmetleri, Nitelikli Yatırımcı, Halka Arz, Nitelikli Yatırımcıya Satış, Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Tebliğ.

## GİRİŞ

Makalemizin yayınlanan birinci bölümünde izah ettiğimiz üzere, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ("GYO") anonim şirket olup; Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ("AGYO") büyük sermayeli alt yapı hizmet ve yatırımlarını işletmek amacıyla kurulan alt yapı şirketlerinin kuruluş esnasında AGYO olarak yapılanması veya TTK hükümlerine tabi olarak kurulan anonim şirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu'na ("SPK") yapılacak olan dönüşüm başvurusu ile AGYO'ya dönüşmeleri neticesinde hukuki varlık kazanmakta olup, GYO'nun bir çeşididirler.

İşbu makalede detaylı olarak izah edeceğimiz üzere, AGYO'lar kuruluşları veya dönüşüm işlemleri tamamlandıktan sonra şirket paylarını halka arz edebilecekleri gibi nitelikli yatırımcıya da satmaları mümkündür.

01.12.2017 tarihli ve 30257 sayılı Resmi

Gazete'de ("RG") yayımlan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:13) – ("13 No'lu Tebliğ") ile AGYO'ların, GYO'lara tanınan Kurumlar Vergisi istisnasından faydalanamayacağı kararlaştırılmıştır. Dolayısıyla AGYO'lar her ne kadar halen mevzuatta mevcut olsa da fiilen uygulanabilirliği neredeyse kalmamıştır.

## I. ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ PAYLARININ NİTELİKLİ YATIRIMCIYA SATIŞI VE HALKA ARZI

### 1.1. AGYO'ların Paylarının Satışı

#### • GYO ve AGYO Pay Satışına Genel Bakış

28.05.2013 tarihli ve 28660 sayılı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (III. 48.1) ("GYO Tebliği")'nin "Payların İhracı ve Satışı" başlıklı dördüncü bölümünde, GYO ve AGYO'ların paylarının halka arzı ve nitelikli yatırımcıya satışı hususlarına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

AGYO'lara, GYO'lardan farklı olarak belirli bir altyapı şirketine veya projesine, işletme döneminden

önce yatırım yapılması ve/veya işletme dönemine geçilmiş altyapı şirket ve projelerinin, ortaklık aktif toplamının %60'ından az olması halinde ortaklık payları sadece nitelikli yatırımcılara satılabilecektir.

GYO'ların halka arz yoluyla paylarının satışında yalnızca GYO Tebliğ hükümleri dikkate alınmayacak olup bunun yanı sıra SPK'nın payların ihracına, satışına, izahnamenin ve ihraç belgesinin onaylanmasına ilişkin düzenleme hükümleri de uygulama alanı bulacaktır. GYO'ların halka arz yoluyla paylarının satışı, GYO Tebliği'nin 11. maddesindeki düzenleme ile SPK'nın halka arza ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

AGYO'lara ait payların halka arz vasıtasıyla veyahut nitelikli yatırımcıya satış yoluyla satışında ise GYO Tebliği'nin 11/A maddesindeki düzenlemeler ile SPK'nın düzenlemeleri dikkate alınacaktır.

## **1.2. AGYO'ların Paylarının Halka Arz Yoluyla Satışı**

AGYO'lar paylarını halka arz yoluyla satabilmek için GYO Tebliği'nin 11/A maddesinde belirtilen sermaye tutarlarını karşılamalı ve süre sınırlamalarını aşmayacak şekilde hareket etmelidirler.

AGYO Tebliği'nin 11/A maddesi uyarınca AGYO çıkarılmış sermayesinin;

- 200.000.000 TL'den az olması halinde en geç kuruluşlarının veya esas sözleşme değişikliklerinin ticaret siciline tescilini takip eden ve AGYO'ya uyum için sağlaması gerekli olan organizasyonu tesis etmek üzere verilen iki yıllık sürenin bitimini takip eden "iki yıl" içinde,
- 200.000.000 TL ve daha fazla olması halinde en geç kuruluşlarının veya esas sözleşme değişikliklerinin ticaret siciline tescilini takip eden ve AGYO'ya uyum için sağlaması gerekli olan organizasyonu tesis etmek üzere verilen iki yıllık sürenin bitimini takip eden "dört yıl" içinde,

şekli ve esasları Kurul'ca belirlenecek halka arz standart formunu ve formda belirtilen belgeleri

tamamlayarak çıkarılmış sermayelerinin asgari %25'ini temsil eden payların halka arzına ilişkin izahnamenin onaylanması talebiyle SPK'ya başvuruları zorunlu tutulmuştur.

Bu sebeple AGYO statüsünde kurulup paylarını halka arz etmeyi planlayan şirketlerin öncelikle dikkat etmesi gereken husus asgari sermaye şartını sağlayıp sağlamadıkları, sağlıyorlarsa bile yukarıda belirttiğimiz süreler içerisinde organizasyon yapısını tamamlayıp çıkarılmış sermayelerinin asgari %25'ini temsil eden payların halka arzına ilişkin izahnamenin onaylanması talebiyle SPK'ya başvurma işlemini gerçekleştirip gerçekleştiremeyecekleridir. Şirketler GYO ve AGYO statüsüne geçmeden önce halka arz planlarını mutlak surette oluşturmalıdırlar.

GYO Tebliği'nde yalnızca halka arzın süresi ve sermaye tutarına ilişkin zorunluluklar değil aynı zamanda halka arz sonrası süreç için de bazı zorunluluklar öngörülmüştür. GYO Tebliği'nin 11/A maddesi uyarınca halka arz sonrasında, ortaklığın çıkarılmış sermayesinin asgari %25'i oranındaki paylarının halka açık pay niteliğinde olması zorunluluğu kararlaştırılmıştır.

AGYO'lar paylarını halka arz yoluyla satacaklar ise GYO Tebliği'nde belirtilen şartları sağlamaları yükümlüdürler. Öte yandan, GYO Tebliği'nde sağlanan şartları sağlamayan AGYO ve GYO'lar için AGYO Tebliği ile birtakım yaptırımlar öngörülmüştür. AGYO'lar GYO Tebliği'nde kararlaştırılan süre içerisinde halka arz için SPK'ya başvuramaz veyahut başvuruları gerekli şartları sağlamadığı için SPK tarafından onaylanmaz ise Sermaye Piyasası Mevzuatı hükümlerine tabi olarak AGYO ve GYO olarak faaliyette bulunmaları mümkün olmayacaktır.

AGYO'lar yukarıda detaylı olarak izah edilen süre şartını sağlayamadıkları veyahut SPK'nın görüşü olumsuz olduğu takdirde, sürenin bitiminden veyahut SPK'nın olumsuz görüşünün kendilerine bildirildiği tarihten itibaren en geç üç (3) ay içerisinde esas sözleşme hükümlerini gayrimenkul yatırım ortaklığı olarak faaliyette bulunamayacak şekilde değiştirmek üzere SPK'ya başvurmakla

yükümlüdürler. GYO Tebliği'nde yalnızca bu yükümlülük öngörülmemiş, bu yükümlülüğün yerine getirilmemesinin yaptırımını da yer almıştır.

AGYO'lar gerekli değişiklikleri yerine getirmezler ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince sona ermiş sayılacaklardır. Bu sebeple GYO Tebliği'nde halka arza ilişkin belirtilen hususların usulüne uygun ve eksiksiz bir biçimde yerine getirilmesi gerekmektedir.

### **1.3. AGYO'ların Paylarının Nitelikli Yatırımcılara Satışı**

AGYO'lar paylarını halka arz edebilecekleri gibi nitelikli yatırımcıya satış yoluyla da paylarının satışını gerçekleştirmeleri mümkündür. İşbu başlık altında nitelikli yatırımcıya satışa ilişkin şartları detaylandırmadan önce "nitelikli yatırımcı" kavramı üzerinde durmak faydalı olacaktır.

"Nitelikli Yatırımcı" kavramının, GYO Tebliği'nde "SPK'nın sermaye piyasası araçlarının satışına ilişkin düzenlemelerinde tanımlanan kişileri" ifade ettiği belirtilmiştir.

28.06.2013 tarihli ve 28691 sayılı RG'de yayımlanan "Sermaye Piyasası Araçlarının Satışı Tebliği (II-5.2)'nde" ise nitelikli yatırımcı "SPK'nın yatırım kuruluşlarına ilişkin düzenlemelerinde tanımlanan ve talebe dayalı olarak profesyonel kabul edilenler de dahil profesyonel müşteriler" olarak tanımlanmıştır.

SPK'nın nitelikli yatırımcıya ilişkin tanımını tam olarak kavramak ve derinleştirmek maksadıyla "profesyonel müşteri" ifadesinin de SPK nezdinde hangi anlama geldiğini bilmek önem arz etmektedir.

Bu kapsamda göz önünde bulundurmanız gereken mevzuat düzenlemesi ise 17.12.2013 tarihli ve 28854 sayılı RG'de yayımlanan "Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ'dir."

Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ'in 31. maddesinde profesyonel yönetici; "kendi yatırım kararlarını

verebilecek ve üstlendiği riskleri değerlendirebilecek tecrübe, bilgi ve uzmanlığa sahip müşteri" olarak tanımlanmış ve aynı maddede de aracı kurumlar, bankalar, portföy yönetim şirketleri vb. şirketler profesyonel müşterilere örnek olarak gösterilmiştir.

Bu kapsamda, AGYO'lar tarafından yapılacak olan nitelikli yatırımcıya satışlarda nitelikli yatırımcının yukarıda detaylı olarak izah edilen tanımlara uygun nitelikleri haiz olup olmadığı önem arz etmektedir. Aksi halde bu şartları sağlamayan kişilere yapılan satışlar SPK nezdinde "nitelikli yatırımcıya satış" olarak kabul görmeyecektir.

GYO Tebliği'nde, AGYO'ların bir kısmı için yalnızca nitelikli yatırımcıya satış yapılabileceği kararlaştırılmıştır. Belirli bir altyapı şirketine veya projesine, işletme döneminden önce yatırım yapılması ve/veya işletme dönemine geçilmiş altyapı şirket ve projelerinin, ortaklık aktif toplamının %60'ından az olması halinde ortaklık payları sadece nitelikli yatırımcılara satılabilecektir. Buna ek olarak, bu şartları sağlayan şirketlerin esas sözleşmelerinde yalnızca nitelikli yatırımcıya satış yapılacağına ilişkin düzenlemeye de yer verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla paylarını sadece nitelikli yatırımcılara satmaları da mümkün olup, işbu AGYO'ların paylarını halka arz etmeleri zorunluluk olarak düzenlenmemiştir. Bu sebeple münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletecek ortaklıkların paylarını yalnızca nitelikli yatırımcıya satmaları mümkündür; bu şirketler için payların halka arzı zorunluluğu bulunmamaktadır.

Halka arz yoluyla payların satışında olduğu gibi nitelikli yatırımcıya satış yoluyla yapılacak olan pay satışlarında zamanlama önem arz etmektedir. Halka arz yoluyla satışta olduğu gibi nitelikli yatırımcıya satışta da AGYO Tebliği'nin 11/A maddesinde (halka arz yoluyla satış bölümünde detaylı olarak süreler izah edildiğinden tekrar açıklanmamıştır.) belirtilen süreler uyulması zorunludur.

AGYO'lar GYO Tebliği'nde kararlaştırılan süre içerisinde nitelikli yatırımcıya satış için ihraç belgesinin onaylanması talebiyle SPK'ya başvuramaz veyahut başvuruları gerekli şartları sağlamadığı için SPK tarafından onaylanmaz ise AGYO olarak faaliyette bulunmaları mümkün olmayacaktır.

AGYO'lar yukarıda detaylı olarak izah edilen süre şartını sağlayamadıkları veyahut SPK'nın görüşü olumsuz olduğu takdirde, sürenin bitiminden veyahut SPK'nın olumsuz görüşünün kendilerine bildirildiği tarihten itibaren en geç üç (3) ay içerisinde esas sözleşme hükümlerini alt yapı gayrimenkul yatırım ortaklığı olarak faaliyette bulunamayacak şekilde değiştirmek üzere SPK'ya başvurmakla yükümlüdürler.

## **II.KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ DÜZENLEMESİ ÇERÇEVESİNDE ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

01.12.2017 tarihinde yayınlanan 13 No'lu Tebliğ düzenlemesine kadar GYO'lara tanınan vergi istisnası AGYO'lara da tanınmış ve buna konuda herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Bu kapsamda, AGYO statüsünde kurulan veyahut dönüşen şirketler, kuruluş ve dönüşüm işlemlerini tamamladıktan sonra "kurumlar vergisi istisnasından" yararlanmakta idiler. Ancak 13 No'lu Tebliğ ile yapılan düzenleme ile AGYO'lar, kurumlar vergisi istisnası kapsamının dışına çıkarılmışlardır.

13 No'lu Tebliğ'de kurumlar vergisi istisnasının kaldırılmasına ilişkin gerekçe olarak;

*"her ne kadar unvanlarında "Gayrimenkul Yatırım Fonu" ve "Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı" ibaresi bulunsa veyahut SPK mevzuatına göre kurulmuş olsalar da esas itibarıyla gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan bir portföyü işleten gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarını kapsadığından AGYO'lar bu kapsama girmemesi"*

gösterilmiştir. Yapılan düzenleme ile birlikte AGYO'lara tanınan vergi muafiyeti kaldırılmış olduğundan AGYO statüsünde şirket kurmanın veyahut bu statüye geçmenin vergisel anlamda cazibesi kalmamıştır. Öte yandan, önemle belirtmek isteriz ki hali hazırda kurumlar vergisi istisnası uygulaması GYO'lar bakımından devam etmektedir.

## **SONUÇ**

GYO'lar ve AGYO'ların paylarını halka arz yoluyla satabilmeleri mümkündür. Bunun yanı sıra, AGYO'lar paylarını halka arz etmek yerine yalnızca nitelikli yatırımcıya da satabileceklerdir. Gerek halka arz yoluyla satışta gerekse de nitelikli yatırımcıya satışta SPK, GYO Tebliği'nde işbu maddede detaylı olarak izah edilen bazı özellikli düzenlemelere yer vermiştir. Hem GYO'ların hem de AGYO'ların GYO Tebliği'nde yer alan bu düzenlemeleri titizlikle uygulamaları bir zorunluluktur. Aksi halde, GYO ve AGYO statüsünden çıkarılma tehlikesiyle karşı karşıya kalacaklardır.

Makalemizin son kısmında değinmiş olduğumuz üzere, GYO'lar için halihazırda "kurumlar vergisi istisnası" uygulanmakta iken 01.12.2017 tarihli RG'de yayımlanan 13 No'lu Tebliğ ile bu muafiyet AGYO'lar için kaldırılmıştır. Bu sebeple AGYO şeklinde şirket kurulması veyahut halihazırda mevcut şirketin bu statüye dönüşümünün eski önemini ve cazibesini korumadığı görüşüdeyiz. Alt yapı alanında hizmet veren ve paylarını halka arz etmek isteyen şirketler var ise bu şirketlerin halka arz işlemlerini AGYO statüsüne geçmeden de gerçekleştirmelerinin mümkün olduğunu ve bu bağlamda da Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında öngörülen yükümlülüklerle tabi olmaksızın da faaliyetlerini sürdürebileceklerini vurgulamak isteriz.



# TAHKİM ÖNCESİ UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM USULLERİ TÜKETİLMEYEN TAHKİME BAŞVURULMASININ SONUÇLARI

**Cansu YILMAZ**  
Stj. Avukat

**Semih METİN**  
Şirketler ve Sermaye Piyasası Hukuku Bölümü Ortağı, Avukat

## ÖZET

*Devam eden iş ilişkilerinin sektöre uğramaması amacıyla uyuşmazlığın çözüm yolunu belirleme yetkisinin taraflara ait olduğu hallerde taraflar, yumuşak zeminden sert zemine doğru bir uyuşmazlık çözüm yolu öngörebilirler. Tahkim uygulamasında taraflarca kararlaştırılan uyuşmazlık çözüm mekanizmasında tahkime gidilmeden önce, taraflar arasında akdedilen sözleşmelerde alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine müracaat edileceğini ve uyuşmazlığın bu yolla giderilememesi halinde tahkim yoluna başvurulacağını öngören hükümlere sıklıkla rastlanmaktadır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları ve tahkim yargılamasını birleştiren hükümler çok basamaklı uyuşmazlık çözüm anlaşmaları ile öngörülmektedir.*

*Bu çalışma, çok basamaklı uyuşmazlık çözüm anlaşmalarında tahkim uygulamasına gidilmeden önce öngörülen uyuşmazlık çözüm yolları tüketilmeden tahkime başvurulmasını tartışmak üzere ele alınmıştır. Öngörülen uyuşmazlık yollarına gidilmeden tahkime başvurulması durumunda oluşan netice, ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunların çözümü hakkında sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Tahkim, Tahkim Öncesi Ön Aşama, Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları (ADR), Çok Basamaklı Uyuşmazlık Çözüm Usulleri.

## GİRİŞ

Günümüzde bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmeler insanlar arasındaki sosyal ve ekonomik etkileşimi hızla arttırmıştır. Bu etkileşim sonucu gerek ülkesel çapta gerekse de uluslararası boyutta ticaretin yapısı değişmiş ve teknolojik ilerleme ve yenilikler ticari ilişkiler üzerinde etkisini göstermiştir. Ticari hayatta yaşanan hızlı gelişimin doğal sonucu olarak, ticari uyuşmazlıkların sayısında da artış gözlemlenmektedir. Her geçen gün iş yükü artan mahkemelerin mevcut yapısı, bu hızlı gelişimin karşısında yetersiz kalmakta ve buna paralel olarak uyuşmazlıkların çözüme kavuşması daha da uzamaktadır. Taraflar ise daha etkin, hızlı ve düşük maliyetli bir yargılama yoluyla uyuşmazlıklarını sona erdirmeyi

amaçlamaktadırlar. Bu sorunun çözümüne ilişkin olarak, “Tahkim ve Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları [Alternative Dispute Resolution (“ADR”)]” geliştirilmiştir. Bu çözüm yolları Anglo-Sakson kökenli olup, Amerika Birleşik Devletleri’nde ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde pek çok ülkede yaygınlaşmış olup son zamanlarda Kıta Avrupası hukuk sistemlerinin uygulandığı ülkelerde de benimsenmiş yöntemlerdir. Taraflar bu uygulamalardan yalnızca birini seçmek zorunda olmayıp hem tahkim hem de ADR yöntemlerinin aşamalı olarak yer aldığı çok basamaklı uyuşmazlık çözüm anlaşmalarının akdedilmesi de mümkündür.

## I. ÇOK BASAMAKLI UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM USULLERİ (“MULTI-TIER DISPUTE RESOLUTION CLAUSES” YA DA “ESCALATION CLAUSES”)

Çok basamaklı uyuşmazlık çözüm anlaşmaları, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarıyla tahkim

yargılamasını birleştiren hükümlerdir<sup>1</sup>. Tahkim uygulamasında, akdedilen sözleşmelerde taraflarca kararlaştırılan uyuşmazlık çözüm mekanizmasında tahkime gidilmeden önce ADR yöntemlerine müracaat edileceğini ve uyuşmazlığın bu yolla giderilememesi halinde tahkim yoluna başvurulacağını öngören hükümlere sıklıkla rastlanmaktadır. Bu hükümlere göre, taraflar arasında bir uyuşmazlık çıkması durumunda, bu uyuşmazlığın önce taraflar arasında belirlenen bir ADR yöntemiyle, bu yöntemin başarıya ulaşmaması durumunda ise belirlenen başka bir ADR yöntemiyle, bu yöntemle de uyuşmazlık çözülemezse tahkim yargılaması yoluyla çözümü öngörülebilmektedir. Bu durumda tahkim ve tahkim öncesi aşamalardan meydana gelen bir uyuşmazlık çözüm süreci söz konusu olacaktır.

### 1.1 Tahkim Öncesi Aşamaların Amacı

Tahkim sözleşmesinde tahkim klotunun yanı sıra tahkime başvurulmadan önce bazı aşamaların tüketilmesine ilişkin kayıtlara yer verilmekte ve bu kayıtlar “tahkim öncesi aşamalar” olarak adlandırılmaktadır<sup>2</sup>. Tahkim yargılamasının uzun sürmesi ve masraflı olması, bu usullerin daha sık kullanılmasına sebep olmuştur. Alternatif uyuşmazlık çözüm yolları genellikle uyulması zorunlu olmayan yöntemler iken tahkim yargılamasında ise hakemler bağlayıcı ve icra edilebilir bir karar verirler. Bu sebeple devam eden iş ilişkilerinin sekteye uğramaması amacıyla uyuşmazlığın çözüm yolunu belirleme yetkisinin taraflara ait olduğu hallerde taraflar yumuşak zeminden sert zemine doğru bir uyuşmazlık çözüm yolu öngörebilirler. Öte yandan, ADR yöntemlerinden sadece biri tahkim öncesi aşama olarak belirlenebileceği gibi hepsi ardı ardına sıralanabilir.

Tahkim öncesi aşamaların amacı tarafları birbirine yakınlaştırmak, gerginliği azaltmak ve tarafların durumu daha iyi analiz edebilmesini sağlamaktır.

Bu klotların hazırlanması önemli olup UNCITRAL, BIMCO, WIPO, LCIA, CEDR, AAA gibi kuruluşların da muhtelif ihtimallere göre hazırlanmış çok aşamalı veya kademeli uyuşmazlık çözüm klotları mevcuttur.

Tahkim öncesi aşamalar bir diğer yonden değerlendirildiğinde, amacına aykırı olarak nihai ve bağlayıcı karara varılmasının gecikmesi, ek masrafa sebebiyet vermesi, haksız tarafın bu aşamaları zaman kazanmak için kullanması gibi sorunlar söz konusu olabilir.

### 1.2 Tahkim Öncesi Aşama Klotlarının Hukuki Niteliği

Tahkim öncesi aşama klotlarının hukuki niteliğinin tayini, klotların geçerliliğinin tabi olacağı hükümlerin belirlenmesi açısından önemlidir. Klotların usul hukukuna mı yoksa maddi hukuk hükümlerine mi ilişkin olduğu hususu önem taşımaktadır. Maddi hukuka veya usul hukukuna ilişkin kabul edilmeleri farklı hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Örneğin tahkim öncesi aşamaya ilişkin klotlar; İsviçre Hukuku uyarınca maddi hukuka ilişkin kabul edilirse bu klotların ihlali hakem heyetinin yetkisine etki etmeyecektir. Usul hukukuna ilişkin kabul edilirse, bu klotların ihlali hakem heyetinin yetkisini etkileyecek ve itiraz üzerine tahkim davasının reddedilmesine yol açabilecektir. Genel kanı itibarıyla, tahkim öncesi aşamayı düzenleyen klotların usul hukukuna ilişkin olduğunu söylemek daha isabetli bir görüş olacaktır.

### 1.3 Tahkim Öncesi Klotların Geçerliliğinin Tabi Olduğu Hukuk

Çok aşamalı uyuşmazlık çözüm klotlarında, son aşamayı tahkimin oluşturması kaydıyla bu klotların ulusal tahkim yasalarına ve tahkime ilişkin milletlerarası antlaşmalara göre değerlendirileceği görüşü hakimdir. İsviçre Federal Mahkemesi'nin

<sup>1</sup> Demirkol, Berk. “Mutlak Olmayan Milletlerarası Tahkim Anlaşmalarının Geçerliliği (Validity of Non-Exclusive Arbitration Agreements).” (2017), sf. 328.

<sup>2</sup> Ekşi, Nury. Tahkim Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri ve Tahkim Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri Tüketilmeden Tahkime Başvurulmasının Sonuçları. Beta, 2002, sf.15

7.7.2014 tarihli kararında, tahkim öncesi aşama klotlarının ihlal edilmesine bağlı olarak usule uyulmamasının sonuçlarının tahkim usulüne uygulanacak hukuka göre belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durumun sebebi çok aşamalı uyuşmazlık çözüm klotlarının usule ilişkin sözleşme niteliği taşımasıdır.

#### 1.4 Tahkim Öncesi Aşamının Türleri

Tahkim öncesi aşamaya uyulmasının zorunlu olup olmadığı hususunun değerlendirilmesinde esas olan, taraflar arasında akdedilmiş sözleşmede yer alan uyuşmazlık çözüm klotudur. Sözleşmedeki ifadelerden tahkim öncesi aşamanın zorunlu veya ihtiyari olduğu belirlenebilir. Örneğin, İngilizce olarak hazırlanmış sözleşmelerdeki uyuşmazlık çözüm klotunda “shall” ifadesinin kullanılması tahkim öncesi aşamanın zorunlu tutulduğuna dair, “may” ifadesinin kullanılması ise tahkim öncesi aşamanın ihtiyari tutulduğuna dair göstergedir.

## II- TAHKİM ÖNCESİ AŞAMA TÜKETİLMEYEN TAHKİME GİDİLİP GİDİLEMİYECEĞİ MESELESİ

Yasal düzenlemeler kapsamında, tahkim öncesi aşama tüketilmeden tahkime gidilip gidilmeyeceği hususu, ulusal tahkim mevzuatlarında ve tahkime ilişkin milletlerarası antlaşmalarda net olarak düzenlenmiş değildir<sup>3</sup>. Ancak tahkime ilişkin bazı kanunlarda, ön aşamalar tüketilmeden mahkemede dava açılması halinde nasıl bir yol takip edileceğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. 1996 İngiliz Tahkim Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre “Tahkim öncesi aşama yoluyla uyuşmazlığın çözümlenmesi kararlaştırılmış olmasına rağmen bu aşama atlanarak doğrudan mahkemeye başvurulması halinde, karşı tarafın itirazı üzerine, mahkeme yargılamayı sonlandıracaktır.” İngiliz Tahkim Kanunu'nda yer alan bu düzenleme ile tahkim öncesi aşama

tüketilmeden doğrudan tahkime gidilmesi hususu değil, mahkemeye dava açılması düzenlenmiştir. Tahkim için ise bu hüküm “tahkime gitmeden önce uyuşmazlık çözüm usulleri kararlaştırılmasına rağmen bu usuller tüketilmeden tahkim yoluna başvurulmuşsa karşı tarafın itirazı üzerine hakem heyeti tahkim yargılamasını sonlandırmak zorundadır.” şeklinde yorumlanacaktır.

Tahkim merkezlerinin kurulları kapsamında, UNCITRAL Model Kanunu'nun 13. maddesine göre “Başvurulması taahhüt edilen tahkim öncesi çözüm usullerine başvurulmadığı takdirde doğrudan tahkime veya mahkemeye başvurulması, tek başına, uzlaşma usulü anlaşmasından feragat ve uzlaştırma usulünün sonlandırılması olarak kabul edilmez.” denilmektedir. Bu hükümde mahkeme veya hakem heyetinin ön aşamanın tüketilmiş olmasını resen dikkate alıp almayacağı hususunda bir açıklık bulunmamaktadır, ancak doktrindeki görüşler ve uygulama incelediğinde hâkim görüş usule uyulmamış olması halinde bu durumun en azından bekletici mesele yapılmasının gerektiğidir. Kanun'un lafzından da anlaşılacağı üzere, doğrudan tahkime gidilmiş olması, tahkim öncesi uzlaşma sürecini sona erdirmiyorsa, ön aşamalar tüketilmeden doğrudan tahkime gidildiğinde bu göz önünde bulundurulacak ve en azından bekletici mesele yapılması doğru olacaktır.

Doktrinde ise, tahkim öncesi aşamanın tüketilmesi gerekip gerekmediği hususunda henüz görüş birliğine varılabilmemiş değildir. Her iki yönde de görüş olmakla birlikte hakim görüş, tahkim öncesi zorunlu aşama tüketilmeden tahkime gidilemeyeceği ancak tahkim öncesi aşama ihtiyari nitelikte ise tahkime gitmek için bu aşamanın tüketilmesine gerek olmayacağıdır. Öte yandan, taraf iradeleri açık bir şekilde şüpheye sebep olmayacak şekilde tahkim öncesi ön aşamaları zorunlu kılmış ise bu aşamalar tüketilmeden tahkime gidilemeyeceği de açıktır.

<sup>3</sup> Ekşi, Nuray. *Tahkim Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri ve Tahkim Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri Tüketilmeden Tahkime Başvurulmasının Sonuçları*. Beta, 2002, sf.29.

### III- TAHKİM ÖNCESİ ZORUNLU AŞAMA TÜKETİLMEYEN TAHKİME BAŞVURULMASI HALİNDE İZLENECEK USUL

Uygulama ve hâkim görüş doğrultusunda tahkim öncesi aşama olarak belirlenen ADR yöntemlerine başvurmak sözleşmede zorunlu kılınmış ise bu aşamalar tüketilmeden tahkime gidilmesi mümkün olmamakla birlikte, bu aşamalar tüketilmeden tahkime başvurulması durumunda ne yapılacağı açıkça düzenlenmemiştir. Böyle bir durumda hakem heyetinin nasıl bir yol takip edeceği önemli bir husustur. İlk olarak tahkim öncesi zorunlu aşama tüketilmeden tahkime başvurulması halinde, davalı taraf itiraz etmese bile hakemin bu aşamaların varlığını resen göz önünde bulundurup bulundurmaması önem arz eder. Bir görüş, bu klotun resen göz önünde bulundurulamayacağını, tıpkı tahkim itirazı gibi ileri sürülmesi gerektiğini savunmaktadır. Ancak kompetenz- kompetenz<sup>4</sup> ilkesi gereği hakemler, tahkim anlaşmasının geçerliliği de dâhil kendi yetkileri hakkında karar verebilirler. Bundan ötürü hakemler, öngörülen aşamaların tüketilmemesi durumunda öncelikle bu aşamaların tüketilmesini sağlamalıdır. Çünkü henüz tahkim öncesi aşama tüketilmediyse bu durum, hakem heyetinin yetkisi üzerinde doğrudan etki doğuracak bir husustur.

Davalı tarafın tahkim öncesi aşamaların tüketilmemesine itiraz ettiği durumda ise genel görüş, bu aşamaların tüketilmemesi sebebiyle hakem heyetinin davayı reddetmesinin mümkün olduğudur. Ancak reddedilmesi durumunda, uyuşmazlığının bu aşamalar tüketildikten sonra tekrar hakem heyetinin önüne getirilmesi halinde, yeniden yargılama, tekrar hakem seçimi ve diğer prosedürler zaman israfına ve masrafa yol açacağından yargılamanın durdurulması ve ön aşamanın bekletici mesele yapılması daha uygun olacaktır. Sonuç olarak bu durumda ön aşamaların tüketilmesi bekletici mesele yapılmalı, bu aşamalar tüketildikten sonra sorun hala çözülmemiş ise yargılamaya devam edilmelidir.

### SONUÇ

Günümüzde hızla artan ticari etkileşim sonucu ticari uyuşmazlıkların çözümünde tahkim ve ADR yöntemleri daha etkin bir yargılamayı amaçlayan uyuşmazlık çözüm yöntemleri haline gelmiştir. Taraflar yapacakları çok aşamalı uyuşmazlık çözüm anlaşmalarıyla hem ADR yöntemlerini hem de tahkimi çözüm yöntemi olarak belirleyebilirler. Taraflarca akdedilen bu anlaşmalar ile tahkim uygulamasına gidilmeden sözleşmede belirlenen diğer ADR yöntemlerinin öncelikle tüketilmesi gerekliliği kararlaştırılmaktadır. Sözleşmede bu yönde bir hüküm kararlaştırıldığında bu aşamalar tüketilmeden tahkime başvurulması durumunda tahkim öncesi aşamanın zorunlu mu yoksa ihtiyari mi tutulduğu önem kazanacaktır. Tahkim öncesi aşamaların zorunlu tutulması halinde tahkim öncesi aşamaların tüketilmeden tahkime gidilemeyeceği doktrin ve uygulamada esas görüş olup, buna rağmen tahkime gidilir ise tahkim yargılamasında görev alan hakemin bu durumu re'sen dikkate alıp almayacağı hususunun netleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu konuda yasal bir düzenleme olmamakla beraber kompetenz- kompetenz ilkesi gereği hakem, kendi yetkisine karar verme gücüne sahip olduğu için ve burada tahkim anlaşması ön koşullar gerçekleştirilmeden geçerlilik kazanmadığı için hakem tahkim öncesi aşamaların tüketilmesini sağlamalıdır. Böyle bir durumda, hakem heyetinin davayı reddetmesi mümkün olmakla birlikte ret durumunda tekrar hakem seçimi ve diğer yeniden yargılama prosedürleri, zaman israfına ve masrafa yola açacağından yargılamanın durdurulması ve ön aşamanın bekletici mesele yapılmasının daha uygun olacağı kabul edilmektedir.

<sup>4</sup> *Kompetenz-kompetenz kuralı tahkim heyetine kendi yetkisi üzerinde karar verme imkânı verir.*

# ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Ufuk ÜNLÜ  
Başbakanlık Müfettişi

## ÖZET

Genel olarak bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablo ve diğer mali bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması sürecidir. Bağımsız denetim kavramını temel denetim faaliyeti olarak ele alan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerin sürekli denetimini öngörmüştür. Söz konusu Kanun'dan sonra hayata geçirilen her ikincil düzenlemeyle, bağımsız denetimin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Bağımsız denetim, bünyesinde birçok dinamiği barındıran ve uygulayıcılar açısından henüz tecrübesi tam olarak sağlanamamış bir alan olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimin gerçekleştirilmesinde yer alan aşamalar, literatürde yer verilen bilgiler kapsamında yazımız içerisinde ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Anonim Şirket, Bağımsız Denetim, Finansal Tablo, Planlama, Bulgu, Rapor.

## GİRİŞ

Anonim şirketlerde denetleme konusu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397 ila 406'ncı maddeleri arasında ele alınmıştır. Söz konusu maddelerde denetimin konusu ve kapsamı, denetçilik müessesesi, denetim raporu, denetçilerin sorumlulukları ve benzeri hükümler düzenlenmiştir. 6102 sayılı Kanun'un şeffaflık, hesap verebilirlik, kurumsallaşma, elektronik ortamda hukuki işlem tesis edebilme, yatırım ve iş yapma ortamının iyileştirilmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi ve kayıt dışılığın önlenmesi ilkelerini esas aldığı düşünüldüğünde, denetleme konusunun öneminin daha da fazlaştığı değerlendirilmektedir.

Bu makalemizde, anonim şirketler ve piyasadaki diğer aktörler bakımından oldukça önemli bir mekanizma olarak kabul gören bağımsız denetimin hangi aşamalardan meydana geldiği konusu, literatürde bu konu hakkında çalışma yürüten yazarların çalışmalarından yararlanılarak ele alınmıştır.

## I. ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM

Muhasebenin temel amacı, bir ekonomik varlık hakkında karar vericilere kararlarında kullanabilecekleri doğru ve güvenilir finansal bilgiyi sağlamaktır. Muhasebe sistemi bir işletme tarafından finansal faaliyetlerini izlemek ve bu faaliyetleri karar vericiler için faydalı bir şekilde özetlemek için kullanılan yöntemler ve araçlardan meydana gelir. İster basit isterse karmaşık olsun bütün muhasebe sistemlerinde işletmenin finansal faaliyetleriyle ilgili veriler kaydedilir, sınıflanır ve özetlenir. Finansal tablolar yönetim ve işletme dışındaki kişiler için başlıca bilgi kaynağıdır. Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal yapısını karlılığını ve gelecek perspektifini değerlendirmede karar vericilere yardımcı olmaktır. Bu şekilde işletmenin finansal durumu hakkında bilgi yaratılmış olur. Ancak finansal tablolarda sunulan bilgilerin karar vericiler veya bilgi kullanıcıları için tutarlı olabilmesi için, bilgilerin kullanım amacına uygun olarak analiz edilmesi ve kullanıcının anlayabileceği şekilde raporlanması gerekir<sup>1</sup>. Bu kapsamda finansal faaliyetlerin mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediği yapılacak etkin ve verimli bir denetim ile ortaya çıkar.

<sup>1</sup> Erdoğan, N., Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Eskişehir, Web-Ofset, 1. Baskı, 2004, s.5.

Amerikan Muhasebe Birliği Kurulu'na (American Accounting Association) ait Temel Denetim Kavramları Komitesi'ne göre denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistemik bir süreçtir<sup>2</sup>. Bir başka tanımlamaya göre denetim, ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki savlar ile oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak için bağımsız bir uzman tarafından bu savlarla ilgili kanıtların nesnel olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına iletilmesi sürecidir<sup>3</sup>.

Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin ilk uygulamalar, 1960'lı yıllarda banka ve diğer finansal kurumların talepleri üzerine bankacılık sektöründe başlamıştır<sup>4</sup>. Bununla birlikte, bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanacak ilke ve kurallar, ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1980'li yıllarda yayımlanan tebliğler aracılığıyla düzenlenmiştir<sup>5</sup>. Türk mali sisteminde küreselleşme sürecini başlatan ve 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, mülga Ticaret Kanunlarının aksine kurumsal yönetim, şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine inşa edilmiştir. Kanun, uygulanmaya başlanmasıyla muhasebe uygulamaları, finansal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikleri, yenilikleri ve yükümlülükleri de beraberinde getirmiştir<sup>6</sup>.

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla; bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerce, genel kabul görmüş denetim standartları ışığında tarafsızca kanıt toplanması ve kanıtların değerlendirilmesi sonucunda oluşan görüşün raporlanması sürecidir<sup>7</sup>. Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na göre bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır<sup>8</sup>.

Anonim şirketlerde yapılacak bağımsız denetim birincil düzenleme olarak 6102 sayılı Kanun'da hüküm altına alınmıştır. Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, 6102 sayılı Kanun'un "Denetleme" bölümü hükümleri anlamında, aynı Kanun'un 378'inci maddesi uyarınca verilen raporların ve yine aynı Kanun'un 397'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kanuna ve esas

<sup>2</sup> Ulusoy, Y., *Halka Açık Anonim Ortaklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, 2007, Ankara.

<sup>3</sup> Erdoğan, a.g.e., s.3.

<sup>4</sup> Bezirci, M. ve Karasioğlu, F., *Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi*, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:21, 2011, s.576.

<sup>5</sup> Dönmez, A., Berberoğlu, B. ve Ersoy, A., *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:9, 2005, s.64.

<sup>6</sup> Uzun, Ş. ve Bayat, S., *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, 2016, s.1506.

<sup>7</sup> Oktay, S., *Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, Maliye ve Finans Yazıları*, Sayı:100, 2013, s.44.

<sup>8</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr>

sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır. Denetleme faaliyetinin, denetçilik mesleğinin gerekleriyle meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirileceği, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı ve denetim raporunun bu ilkelere göre hazırlanacağı 398'inci maddede belirtilmiştir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir<sup>9</sup>.

Bu kapsamda, 6102 sayılı Kanun'un 398. maddesine göre anonim şirketlerde denetim;

- Şirketin finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,
- Şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarının ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtecek şekilde açıklanacaktır.

## II. ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Bağımsız denetim çalışması, denetim standartları temel alınarak gerçekleştirilen ve birbirini izleyen aşamalardan meydana gelen sistematik bir süreçtir. Uluslararası Denetim Standartlarına uygun bir denetim yapılabilmesi için öncelikle bu standartlar çerçevesinde gerekli hazırlık ve düzenlemelerin yapılması gerekir. Bunlar etik ilkeler de dâhil olmak üzere, firma içinde izlenmesi gereken prosedürlerin oluşturulması ve çalışanlara benimsetilmesi olarak ifade edilebilir<sup>10</sup>. Bu kapsamda, bağımsız denetim süreci dört aşamadan oluşmaktadır.

- Müşterinin Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi
- Denetimin Planlanması
- Denetim Programının Yürütülmesi
- Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması

### 1. Müşterinin Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim süreci işin alınmasıyla başlamaktadır. Denetim kuruluşları, kendisine denetim talebi geldiğinde, müşteri işletmeyi değerlendirmek ve denetim işini üstlenip üstlenmeyeceklerine karar vermek durumundadır. Müşterinin bu ilk değerlendirilmesinde, önemli olan denetim firmasının bu işletmeyi makul bir denetim riski ile denetleyip denetlemeyeceğine karar vermesidir. Denetim firmaları kendileri için büyük risk teşkil edecek düzensiz örgütlenme, belge ve bilgi sistemlerine sahip işletmeleri denetlemek istemezler. Ayrıca piyasada hata ve hileleriyle kötü ün yapmış işletmeleri denetlemek denetim firması açısından olumsuzluklar getirecektir<sup>11</sup>.

Her müşteri denetçi için bir risk taşımaktadır. Denetçiler bu riskleri en aza indirmek için risk unsurları taşıyan işletmelerin iş tekliflerini reddederler. Denetçiler işletmelerin risk durumlarını ortaya çıkarmak amacıyla belirli bir iş kabul politikası oluştururlar ve yeni iş kabullerine karar verme aşamasında bu politikaları uygularlar. Yinelenen denetim işlerinde, işletme önceden tanındığından karar verme işlemi de kolay olmaktadır<sup>12</sup>.

Denetçi yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetim riskini minimize etmesi gerekmektedir. Bunun için denetim riski açısından göz önünde bulundurulması gereken hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar aşağıdaki gibidir<sup>13</sup>:

<sup>9</sup> Haftacı V. ve Badem A. C., *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, Sayı:50, s.13.*

<sup>10</sup> Ceylan, E., *Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013, s.35.*

<sup>11</sup> Çömlekçi, F., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2010, No:19.*

<sup>12</sup> Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N., *Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s.53.*

<sup>13</sup> Bozkurt, N., *Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s.17.*

• İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır.

- Genel olarak işletmenin geçmişi incelenir.
- Çeşitli kurumlarla olan ilişkileri araştırılır.

Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır.

• İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenerek, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.

• Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları ve ilişkileri araştırılır, denetim faaliyetine bakışları belirlenir.

- Denetimin hangi amaçla istenildiği öğrenilir.

• İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.

- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır.
- İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır.
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

Denetçi, yukarıda sayılan hususları araştırdıktan sonra denetleme işini kabul etmiş ise, müşteri işletmeye kabul mektubu gönderir ve işletmenin bu kabul mektubunu imzalayarak denetçiye geri göndermesini ister. Bu mektup taraflar arasında denetim sözleşmesi olarak kabul edilir.

## 2. Denetimin Planlanması

Müşteri kabul edildikten sonra sözleşme imzalanır ve sonrasında denetimin planlanması aşamasına geçilir. Planlamanın amacı; denetimin konusunu denetim sahalarına ayırmak, yardımcı denetçileri bu denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetimi zamanlamaktır. Denetçi, önemli yanlışlık riskleri alanlarını belirler

ve risk prosedürlerini, önemli yanlışlık risklerini, denetimin niteliğini belirler. Denetçi önemli yanlışlık risklerini belirlerken bazıları öneminin altında kalmış olsa bile niteliği gereği önemli olabilir<sup>14</sup>.

Denetim planı esnek olarak, denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde hazırlanmalıdır. Denetim planı denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir yapıya sahipken denetim sürecinin sonuna yaklaşırken bu esneklik gittikçe azalır<sup>15</sup>.

Denetimin planlanması bir dizi işlemlerden oluşur. Söz konusu işlemler aşağıda sıralanmıştır<sup>16</sup>;

- İşletme çevresi ve faaliyetlerinin tanınması
- Denetim çalışmalarını bölümlenme
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi verme
- Önemlilik düzeyini belirleme
- Denetim riski düzeyini belirleme
- Denetim amaçlarını belirleme
- Denetim programının yazılması
- Denetim süresi ve zamanını belirleme
- Denetim personelinin görevlendirilmesi ve gözetim

## 3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinde planlamadan sonraki aşama denetim programının yürütülmesi aşamasıdır. Denetim programının yürütülmesi aşaması, denetim çalışmalarının ayrıntılı bir şekilde yapıp, kanıtların toplanarak değerlendirilmesidir<sup>17</sup>. Denetim programının faydası; yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl yapılacağı konusunda talimat verir. Denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur. Yapılan iş için bir kanıt oluşturur. Denetim programının

<sup>14</sup> Köksal, İ., *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hilenin Tespiti Ve Görüş Bildirilmesi, Bir Anonim Şirket Uygulaması, İstanbul Gelişim Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015, s.18.*

<sup>15</sup> Güredin, E., *Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.185.*

<sup>16</sup> Hüner, D., *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü, Okan Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s.36.*

<sup>17</sup> Çalgan, E. vd., *Muhasebe Denetimi, İSMMM Yayınları No 113, İstanbul, 2008, s. 40.*



sakıncası; yardımcı denetçiyi özgür düşünce ve davranıştan uzaklaştırır. Denetim programları standartlaştığı için mekanikleşmiştir. Piyasada genellikle standart şekilde hazırlanmış denetim programları vardır. Bu program tüm işletmelere uygulanmaktadır<sup>18</sup>.

Denetim programının yürütülmesi aşaması kuruluşun iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol sisteminin denetimi, bir uygunluk denetimidir. İç kontrol sisteminin denetiminde amaç, finansal tablolardaki önemli hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır<sup>19</sup>.

#### **4. Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması**

Denetimin tamamlanması ve bulguların raporlanması, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçinin, denetimi tamamlayıcı nitelikteki çalışmaları şunlardır<sup>20</sup>;

- Yapılan denetim programının yeniden gözden geçirilmesi,
- Gelecekteki olası belirsizliklerin değerlendirilmesi,
- Bilânço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi,
- Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri belirleme ve inceleme,
- Müşteri işletmeden beyan mektubu alınması,
- Genel analitik testler yapılması

gibi çalışmalar yapıldıktan sonra toplanan kanıtların uygunluğu ve yeterliliğinin, işletme hakkında açılmış davaların olası sonuçlarının değerlendirilmesi ve tespit ettiği yanlışlıkları denetçi, müşteri işletmeden düzeltme isteyebilir.

Denetçi ulaştığı sonucu açıklarken olumlu, olumsuz, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olarak bildirir. Bu rapor mali tablo

kullanıcıları için denetim süreci ile ilgili gördükleri tek belgedir. Denetimin tamamlanmasında denetçi, elde etmiş olduğu kanıtları, belgeleri toplar, yorumlar ve bir yazılı sonuca bağlar. Bu yazılı sonuç, bağımsız denetim raporudur. Genel kabul denetim standartlarına göre denetçi, görüş bildirmek zorundadır. Denetçi mali tablolar hakkında bir bütün halinde görüş bildirerek rapor düzenler. Denetim raporunun iki amacı vardır. Bunlar: denetçinin ne yaptığını açıklamak ve tespit edilen önemli hususları bildirmektir. Raporun içeriğinde, dolaylı veya dolaysız mevzuata aykırı herhangi bir aykırılığın bulunmadığı, mali tabloların genel muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığı, muhasebe politikalarının bir önceki yıla göre tutarlı uygulanıp uygulanmadığı, varsa bir değişiklik bu değişikliğin nedenleri, işletme yönetiminin finansal raporlara ilişkin sorumluluğu, bağımsız denetçi sorumluluğu açıklanmalıdır<sup>21</sup>.

#### **SONUÇ**

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla; bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerce, genel kabul görmüş denetim standartları ışığında tarafsızca kanıt toplanması ve kanıtların değerlendirilmesi sonucunda oluşan görüşün raporlanması sürecidir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca anonim şirketlerin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, anılan Kanun'un "Denetleme" bölümü hükümleri anlamında, aynı Kanun'un 378'inci maddesi uyarınca verilen raporların ve yine aynı Kanun'un 397'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na, Kanun'a ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin

<sup>18</sup> Köksal, a.g.t., s.18.

<sup>19</sup> Kaval, H., Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

<sup>20</sup> Selimoğlu, S. vd., Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2636, Eskişehir, 2013, s. 67.

<sup>21</sup> Köksal, a.g.t., s.19.

hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsamaktadır.

Anonim şirketlerde bağımsız denetim; müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetim programının yürütülmesi ve denetimin tamamlanması ve bulguların raporlanması olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

Denetim süreci işin alınması ve sonrasında sözleşmenin imzalanmasıyla başlamaktadır. Ardından denetim planı esnek olarak, denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde hazırlanmalıdır. Denetim sürecinde planlamadan sonraki aşama denetim programının yürütülmesidir. Denetim programının yürütülmesi aşaması, denetim çalışmalarının ayrıntılı bir şekilde yapılıp, kanıtların toplanarak değerlendirilmesidir. Denetimin tamamlanması ve bulguların raporlanması, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçi ulaştığı sonucu açıklarken olumlu, olumsuz, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olarak bildirir. Denetimin tamamlanmasında denetçi, elde etmiş olduğu kanıtları, belgeleri toplar, yorumlar ve bir yazılı sonuca bağlar. Bu yazılı sonuç, bağımsız denetim raporudur.

# KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKU BAĞLAMINDA İNSAN KAYNAKLARI TARAFINDAN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

**Dila GÜNEŞ**

Stj. Avukat

**Hatice ZÜMBÜL**

Avukat

## ÖZET

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (“KVKK” veya “Kanun”) ile ülkemizde ilk defa kişisel verilerin korunması bir kanun ile sistematik bir şekilde düzenlenmiş, KVKK’nın yürürlüğe girmesiyle beraber, kişisel verilerin işlenmesi hakkında yeni usul ve esaslar belirlenerek, bu doğrultuda Kanun’un kapsamına giren herkesin iş süreçlerini yeni belirlenen usul ve esaslara uygun hale getirmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu zorunluluk hali ise özellikle iç kültürünü oluşturmuş şirketler ile insan kaynakları gibi işin gereği kişisel veri işleyen departmanların kapsamlı bir çalışma yaparak iş süreçlerine ilişkin uygulamalarını adeta baştan oluşturmasını gerektirebilecek yeni sorunları ve konu başlıklarını gündeme getirmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Uyum Süreci, Kişisel Veri, Açık Rıza, İnsan Kaynakları.

## GİRİŞ

Anayasa’nın 20. maddesi kapsamında kişilik hakkı olarak sayılan kişisel veriler, Türk iç hukukunda pek çok kanun ve düzenleme çerçevesinde korumaya tabi tutulmuş ve kişisel veri sahiplerine çeşitli haklar tanınırken, kişisel veri ihlali halleri için de oldukça ağır cezalar öngörülmüştür. Ancak bu düzenlemeler, gelişen ticari ve elektronik piyasalarda oldukça değerli bir kavram haline gelen kişisel verileri yeterince koruyamadığı gibi, kişisel verilerin uluslararası alanda sıkı düzenlemelere tabi tutulması, uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin bu faaliyetlerine devam edebilmeleri için güncel hukuki gelişmelere uyum sağlamalarını gerektirmiş ve böylelikle iç hukukta kişisel verilerin korunmasını sistematik bir şekilde düzenleyen ve bölgesel düzenlemelere paralellik teşkil eden KVKK yürürlüğe girmiştir.

KVKK ile “kişisel veri”, “kişisel veri işleme”,

“açık rıza”, “veri sorumlusu” ve “veri işleyen” gibi kavramların tanımı yapılmış; işlenecek kişisel verilerin ne gibi esaslara tabi olacağı, işleme öncesinde ve sonrasında ne gibi usullerin uygulanması gerektiği düzenlenmiştir. Kişisel verilerin KVKK esaslarına uygun şekilde işlenmesi ise iş süreçlerindeki uygulamalarda değişikliğe gidilmesini, şirket belgelerinin KVKK hükümleri uyarınca revize edilmesini, özellikle şirketlerin insan kaynakları (“İK”) tarafından iş başvuru formu, iş sözleşmesi, özlük dosyası, personel yönetmeliği gibi belgeler çerçevesinde işlenen kişisel verilerin KVKK kapsamında gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır.

Kanun kapsamında, uluslararası ve bölgesel düzenlemeler ile yabancı devletlerin iç hukuk düzenlemelerine paralel olarak, kişisel veri işleme faaliyetlerinde esas alınması gereken temel ilkeler belirlenmiştir. Bu kapsamda, tüm kişisel veri işleme faaliyetleri aşağıda sayılan ilkelere uygun şekilde gerçekleştirilmelidir.

- Hukuka ve dürüstlük kurallarına uygun olma,
- Doğru ve gerektiğinde güncel olma,
- Belirli, açık ve meşru amaçlar için işleme,

- İşlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma,
- İlgili mevzuatta öngörülen veya işlendikleri amaç için gerekli olan süre kadar muhafaza edilme.

## **I. İK FAALİYETLERİ VE KVKK UYUM SÜRECİ**

İK departmanları görev tanımları gereği temel olarak gerçek kişilerle ilgili süreçleri yürütmekte ve şirket içerisinde işe başlangıçtan iş bitimine kadar olan süreçte çalışanlara ilişkin olarak birçok veri işleme faaliyeti gerçekleştirmektedirler.

İK tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerde ilk olarak dikkat edilmesi gereken husus, kişisel veri işleme fiiline ilişkin olarak KVKK kapsamında sayılan kişisel veri işlemede açık rızanın alınması istisnalarından birinin mevcut olup olmadığının değerlendirilmesidir. Zira, bu istisnai hallerden biri mevcut ise, ilgili süreç yürütülürken, açık rıza alınmasına gerek olmaksızın, kişisel veri işlenmesine ilişkin temel ilkelere uygun şekilde ve aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesi suretiyle kişisel veri işlenebilecektir. Eğer bu istisnai hallerden biri mevcut değil ise KVKK'da da belirtildiği üzere kişisel veri sahibinden açık rıza alınması gerekecek ve bu açık rıza neticesinde söz konusu kişisel veriler işlenebilecektir.

Açık rıza ise Kanun'da belirli bir konuya ilişkin, bilgilendirmeye dayanan ve kişinin özgür iradesi ile açıklanan rıza olarak tanımlanmış olup; burada İş Kanunu, ilgili mevzuat ve yargı kararları neticesinde değinilmesi gereken bir tartışma konusu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; iş hukuku kapsamında çalışanların işverenin talepleri karşısında özgür iradeyle hareket etmiş sayılması söz konusu olamayacak ve iş başvuru formu, iş sözleşmesi gibi çalışanın işe girebilmesi için imzalaması gereken belgeler aracılığıyla çalışandan alınan açık rızanın geçerli olduğu söylenemeyecektir. KVKK ile iş hukuku ve ilgili mevzuat arasındaki bu çatışmanın, işverenin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmesini önlememesi açısından temel olarak çalışanlara ve çalışan adaylarına ilişkin kişisel verilerin işlenmesi öncesinde aydınlatma

yükümlülüğünün mutlaka yerine getirilmesi gerekmektedir.

## **II.İK TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN SÜREÇLERDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

### **1. İş Başvuru Formlarının KVKK'ya Uygunluğu**

İş başvuru formunun kullanım amacı, çalışan adayının başvurduğu işe uygunluğuyla yeterliliğinin tespit edilebilmesi ve işe alım süreci tamamlandığında kişi ile irtibata geçilebilmesidir. Bu doğrultuda kişisel verilerin işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi ile uygun olacak şekilde; iş başvuru formlarında adayın yeterliliğini ölçecek ve kendisiyle irtibata geçilmesini sağlayacak olanlar dışında kişisel veri işlenmemelidir. Örnek vermek gerekirse, iş başvurusu aşamasında kişinin kan grubu için gereği öğrenilmesi gereken bir bilgi olmaması sebebiyle adaydan bu veri talep edilmemelidir.

İş başvuru formlarının KVKK hükümlerine uyumlu olması için dikkat edilmesi gereken bir başka nokta ise söz konusu form aracılığıyla işlenen kişisel verilerin hangi amaçlarla kullanılacağı, ne kadar süre boyunca saklanacağı gibi hususların açıklanarak veri sorumlusunun aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesi hususudur. Aydınlatma yükümlülüğü yerine getirilirken, iş başvuru formları için bir saklama süresi belirlenmeli ve başvuru formlarının hangi amaçla saklanacağı da belirtilmeli ve tabii ki belirlenen saklama süresi, saklama amacıyla orantılı olmalıdır.

### **2. İş Sözleşmelerinde KVKK Kapsamında Aydınlatma Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesi**

Veri sorumluları, veri işleme faaliyeti öncesinde veri sahibine karşı aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmelidir. Aydınlatma yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilebilmesi için ise veri sorumlusunun ve varsa temsilcisinin kimliği, kişisel verilerin hangi amaçla işleneceği, kişisel verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği,

kişisel veri toplamanın yöntemi ve hukuki sebebi ile veri sahibinin KVKK'nın 11. maddesinde sayılan hakları aydınlatma metninin içerisinde açıklanmalıdır.

İşverenler çalışanlar ile sözleşme imzalarken, çalışana karşı, iş akışları neticesinde işlenebilecek kişisel verileri ile ilgili aydınlatma yükümlülüğünü yerine getirmelidir. KVKK'nın yürürlüğe girmesinden önce imzalanan iş sözleşmeleri çerçevesinde ise ek protokol imzalamak suretiyle aydınlatma yükümlülüğü yerine getirilebilecektir.

### **3. Şirket Cihaz, Araç ve Sistemlerinin İzlenmesi**

Şirket tarafından çalışanlara sağlanan şirket hattı, telefon, araç, bilgisayar ve tabletler ile e-mail görüşmeleri ve sistem kullanımları; güvenliğin sağlanması, şirket araçlarının takibinin yapılması, söz konusu cihaz, araç ve sistemlerin tahsis amacına uygun kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi gibi sebeplerle izlenebilmektedir.

Bu tip izlemeler kişinin özel hayatının ihlali sonucunu doğurmadığı müddetçe gerçekleştirilebilecek olup, KVKK'ya uygun şekilde izleme gerçekleştirilebilmesi için çalışanların bu yönde bilgilendirilmiş olması gerekmektedir.

Personel yönetmeliği, cihaz kullanım talimatnamesi, devir tutanağı gibi çalışana tahsis edilen cihaz, araç ve sistemlerin kullanım koşulları hakkında açıklamalar içeren şirket belgelerinin revize edilmesi suretiyle söz konusu izleme hakkında aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi halde yapılan izlemeler hukuka uygun kabul edilmeyecek ve bu izlemeler sırasında edinilen bilgiler neticesinde iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde, bu fesih işleminin hukuka uygunluğu uyuşmazlık konusu olabilecektir.

### **4. Çalışanlara Sağlanan İndirim ve Kampanyalar**

Şirket içerisinde çalışanlara sağlanacak indirim, hediye, promosyon gibi harici menfaatlere ilişkin

faaliyetlerde kişisel verilerin işlenmesi zorunluluk teşkil ediyor ise, söz konusu işleme için açık rıza alınmasının KVKK'da sayılan istisnai hallerde girip girmediği noktasında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Tartışmalı olmakla beraber, çalışanlara ek bir külfet yüklemeyerek menfaat sağlayan hallerde, kişisel verisi işlenen çalışanlardan açık rıza alınmasına gerek olmadığı sonucuna varılabilir.

Bu doğrultuda söz konusu menfaatlerin sağlanması, bir hakkın tesis edilmesi kapsamında istisnalar arasında kabul edilebilir ve işleme faaliyetinin temelinde yer alan ilkelere uygun şekilde kişisel veri işleme fiili gerçekleştirilebilir. Bu çerçevede ayrıca çalışanların aydınlatılması yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekecektir.

### **5. Özlük Dosyalarının Muhafazası ve İmhası**

Çalışanlara ait özlük dosyaları, içerdiği belgeler bakımından önemli ölçüde kişisel veri barındırmakta olup, sağlık raporlarının da özlük dosyalarında saklanması sebebiyle özel nitelikli kişisel verileri de içermektedir. İçerdiği kişisel veriler sebebiyle özlük dosyalarının güvenliğinin sağlanması gerekmele birlikte, KVKK ve İş Kanunu kapsamında özlük dosyalarının saklanma usulü hakkında herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Özlük dosyalarının muhafazası bakımından uygulamada kilitli dolaplarda saklama yöntemi kabul görse de kilitli dolaplar kullanılması yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kurulu ("Kurul") tarafından yayımlanan "Kişisel Veri Güvenliği Rehberi"nde kağıt ortamında saklanan kişisel verilerin, söz konusu verilerin hırsızlık, yangın, sel, kaybolma gibi tehditlere karşı korunabileceği güvenli ve kilitli ortamlarda saklanması yeterli görülmüştür.

Özlük dosyalarının saklanması için ilgili mevzuatta açıkça bir süre öngörülmemiş olmakla birlikte, farklı kanunlarda farklı amaçlarla öngörülen belge saklama süreleri, özlük dosyalarının içeriği ve kullanım amacı ile bağlantılı olarak özlük dosyaları

için de dikkate alınabilecektir. Özlük dosyasının saklama amacı sona erdiğinde ise imha edilmesi gerekecek olup; kişisel veri içeren belgelerin imhası veri sorumlularınca hazırlanacak “Kişisel Veri İmha Politikası” uyarınca gerçekleştirilecektir. Buna göre veri sorumluları periyodik imha süreleri belirlemeli ve belirlenen periyodlarla saklama süresi dolan veya saklama amacı sona eren kişisel verilerin imha edilmesi gerekmektedir.

İmha işlemleri “Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi ve Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik” kapsamında düzenlenmiş olup, işbu Yönetmelik ve akabinde yayımlanan “Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi ve Anonim Hale Getirilmesi Rehberi” ile de örneklendirmeler yapılarak detaylı şekilde anlatılmıştır. Buna göre, “Kişisel Veri İmha Politikası” uyarınca gerçekleştirilecek imha işlemleri kayıt altına alınmalı ve bu kayıtlar en az üç yıl süreyle saklanmalıdır. Ancak söz konusu kayıtların ne şekilde alınacağı ve imha işlemine dair hangi hususları içereceği henüz net olmayıp, Kurul tarafından konu ile ilgili açıklama yapması beklenmektedir.

## **SONUÇ**

Kişisel verilerin korunması hukukunun iç hukukumuz ve gerek uluslararası gerekse bölgesel düzenlemeler ile gelişmesi neticesinde hukuk düzenine yeni kavramlar, usul ve esaslar gelmiş olup, bu yeni usul ve esaslar doğrultusunda uyum çalışmalarının yürütülerek bir an önce kişisel veri işleme fiillerinin hukuka uygun hale getirilmesi büyük önem arz etmektedir.

Özellikle iç hukukumuzda ikincil düzenlemeler ve Kurul kararlarıyla belirlilik kazanan ve her bir düzenlemeyle gelişen ve değişen kişisel verilerin korunması hukukuna uyumlu hale gelinebilmesi için ise iş akış süreçlerinin iyi tespit edilmesi ve ikincil düzenlemeler ile Kurul kararlarının sıkı şekilde takip edilerek ilgili mevzuat kapsamında sürekli olarak güncellemelerin yapılması gerekmektedir.

# MARKANIN TİCARİ NİTELİĞİ VE MARKA HUKUKUNDA BENZERLİK İNCELEMESİ

Selman BALTACI

Avukat

## ÖZET

*Etkili iletişim ve lojistik araçları ile ticaretin gittikçe daha küresel bir hale geldiği modern dünyada, ürünlerin kimliği vasfını haiz markalar oldukça değerli hale gelmiştir. Dolayısıyla, markalar ticari açıdan son derece önem kazanmış ve bu önemin korunması amacıyla “Marka Hukuku” oluşmuştur. Bu doğrultuda markalar, tıpkı maddi mallar ve ürünler gibi ticari bir değere sahip olmuş ve çoğu zaman hak sahibinin markasını korumak için çeşitli tedbirler alması gerekmiştir.*

*Çalışmamızda, “Markanın” ticari niteliği ve önemi ile, marka ihtilaflarında ele alınacak olan “Benzerlik İncelemesi” ve “İltibas Tehlikesi” üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Marka, Kaynak Gösterme Vasfı, Markanın Ayırt Edicilik Özelliği, Aynı veya Ayırt Edilemeyecek Kadar Benzerlik, İltibas (Karıştırılma) Tehlikesi.

## GİRİŞ

Marka hakkı, parasal bir değer ile ölçülebilen ve “sınai mülkiyet” içerisinde yer alan bir haktır. Marka, kullanım açısından bazı fonksiyon ve özelliklere sahiptir ve böylelikle ticari bir değer kazanmaktadır. Öyle ki, maddi anlamda hiçbir değeri olmayan bir ibare, ticari anlamda kullanılarak ayırt edicilik kazanması ve bir şirket ile özdeşleşmesi halinde, paha biçilemez bir mülkiyet hakkı olabilmektedir. Örneğin, “Amazon” markası, 2018 yılı itibariyle dünyanın en değerli markası ünvanını taşımakta ve güncel değeri yaklaşık 150.800.000.000,00 \$ olarak hesaplanmaktadır. Görünüş itibariyle hiçbir maddi değeri olmayan “Amazon” ibaresinin, bu denli ciddi bir meblağ ile ölçülmesinin asıl sebepleri, marka olarak yerine getirdiği fonksiyonlardan kaynaklanmaktadır.

Zira, tahmin edileceği gibi 150.800.000.000,00 \$ tutarındaki değer, aslında Şirket tarafından “Amazon” ifadesine yüklenen fonksiyonların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu fonksiyonlar, kısaca “markanın fonksiyonları” olarak adlandırılabilir.

## A.MARKANIN FONKSİYONLARI

### I. Kaynak Gösterme Fonksiyonu

Gerek öğretilerde, gerekse 2008/95 sayılı Direktif’in 11. Resitalinde ve CJEU’nun kararlarında özellikle vurgulandığı üzere, markanın en temel ve birincil fonksiyonu “kaynak gösterme fonksiyonu” olarak göze çarpmaktadır. Tanınmış bir markanın ürününü satın alan kişi, o ürünün hangi işletmeden geldiğini bilmektedir. Bir diğer deyişle marka, bir mal veya hizmetin, bir işletme ile olan bağlantısına işaret etmektedir.

Öte yandan, örneğin “Under Armour” markalı bir ürünü satın alan tüketici, söz konusu ürünün tam olarak hangi ülkede ve kimler tarafından üretildiğini çoğu kez bilememektedir. Zira Under Armour markası lisans yolu ile dünyanın bir çok yerinde üretilmekte ve tüketicinin, söz konusu ürünün Amerika’da mı, Pakistan’da mı yoksa Türkiye’de mi üretildiğini bilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Kaldı ki, tüketici çoğu zaman bu hususa önem vermemekte ve Under Armour markasına güvenerek, satın aldığı ürünün kalitesi hakkında fikir yürütebilmektedir. Bu durum, markanın başka bir fonksiyonu olan “Ayırt Etme Fonksiyonu’nu” ön plana çıkarmaktadır.

## II. Ayırd Etme Fonksiyonu

Ayırd etme fonksiyonu markanın tanımında da yer almakta olup, bir işletmenin mal ve/veya hizmetlerini başka mal ve hizmetlerden ayırd etmeye yarayan bir özelliktir. Bu sebeple, tüketici satın aldığı ürünün niteliği ve özellikleri hakkında genel bir bilgi sahibi olmakta ve bu sayede daha bilinçli bir seçim yapmaktadır. Markanın ayırd etme fonksiyonu sayesinde tüketiciler, iki farklı markanın benzer ürünlerini birbiri ile karıştırmamakta ve tercih ettikleri ürünü alabilmektedirler.

## III. Reklam ve Yatırım Fonksiyonu

Marka, reklam ve sloganlar ile geliştirilebilen ve tüketiciye tanıtılan bir ibaredir. Marka sahipleri, çok ciddi yatırımlar neticesinde markalarını tüketiciye tanıtmakta, markalarına çeşitli özellikler atfetmekte ve müşteri ile marka arasında güçlü bir bağ olmasını sağlamaktadırlar.

Tüketici, reklamlar ile öğrendiği marka hakkında daha önce fikir sahibi olmasının verdiği eğilim sebebi ile genelde tanıdığı markalı ürünleri tercih etmektedir. Bu sebeple, reklam yapan markaların ürünleri daha fazla satılmakta ve daha kaliteli oldukları kabul edilmektedir. Bu sayede oluşan reklam endüstrisi, güncel tüketim alışkanlıkları ve ticari faaliyetler açısından vazgeçilmez bir alan haline gelmiştir. Bu sebeple günümüzde, televizyonda, bilboardlarda, futbolcu formalarında ve akla gelebilecek her türlü ilgi merkezinde marka reklamları göze çarpmaktadır.

Hak sahiplerinin marka reklamı yapması neticesinde, söz konusu markalar astronomik değerlere ulaşabilmektedir. Bu anlamda marka, zaman içerisinde kazandığı değerle ciddi bir yatırım aracı haline gelmektedir.

## IV. Garanti ve Kalite Fonksiyonu

Hayatın olağan akışı sebebiyle, tüketiciler kimi zaman muayene ve kalite kontrolü gerçekleştirme imkanına sahip olmadıkları mal veya hizmetlere ihtiyaç duyabilirler. Örneğin araba almak isteyen bir

tüketicinin, arabanın süspansiyon ve dış özelliklerini bilmesini, motor gücünü tahmin etmesini yada bütün bunları birlikte değerlendirmesini beklemek pek gerçekçi olmayacaktır.

Bu sebeple tüketici, daha önceden özelliklerini öğrenmiş olduğu ve kendisine uygun olduğunu düşündüğü markalara yönelmektedir. Araba satın almak isteyen tüketici, BMW markalı araçların kalite düzeyini, özelliklerini, firma tarafından sağlanan garantiyi ve aracın konfor seviyesini zaten bilmektedir. Dolayısıyla, yukarıda bahsedilen özelliklerin hiçbirini kontrol etmeksizin, BMW markalı bir araba satın almayı tercih edebilmektedir. Bu durum, o kimsenin daha önce gördüğü reklamlar, çevresinin yönlendirmesi veya daha önce kullandığı aynı markalı ürün sebebiyle gerçekleşmektedir. Görüldüğü üzere marka, ürünün önüne geçerek tüketicinin satın alma ile ilgili iradesini doğrudan etkilemektedir.

## B. MARKA HUKUKUNDA BENZERLİK İNCELEMESİ

Markanın yukarıda bahsedilen fonksiyon ve özellikleri sebebiyle kazandığı maddi değer, söz konusu markanın haksız şekilde kullanılmasına sebep vermektedir. Markayı haksız şekilde kullanan kişiler, taklit ettikleri markanın tanınırlığından, garanti/kalite düzeyinden, işaret ettiği kaynaktan ve ayırt ediciliğinden faydalanarak haksız şekilde menfaat sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu sebeple, marka sahiplerini korumak için bazı haklar oluşturulmuştur. Marka sahibinin bu hakkını kullanarak yasal yollara başvurması halinde, öncelikle ihtilafa konu ve ihtilafa dayanak markalar hakkında bir benzerlik incelemesi gerçekleştirilmelidir. Benzerlik incelemesi bir çok hususun bir arada değerlendirilmesi sonucu yapılmalıdır.

### I. Markanın Benzerliği

Benzerlik incelemesinde değerlendirilecek ilk husus, markaların maddi anlamda ne kadar benzediği olmalıdır. Halihazırda tescilli bir marka



ile aynı sınıflarda ve önceki marka ile birebir aynı şekilde tescil ettirilmek istenen marka başvurusu, herhangi bir şikayete gerek duyulmaksızın Türk Patent ve Marka Kurumu (“TPMK”) tarafından re’sen reddedilecektir. Ancak, bir markanın en ufak bir değişiklik dahi yapılarak tescili talep ediliyor ise, yalnızca hak sahibinin şikayeti üzerine markalar arasındaki benzerlik incelemesi gerçekleştirilir.

Benzerlik incelemesinde, marka bir bütün olarak ele alınır, tüm esaslı ve jenerik unsurları birlikte değerlendirilir. Bu hususta, ihtilafa konu markanın ayırt edicilik düzeyi de önem taşımaktadır. Örneğin “Lezzet Lokantası” markası, Türkiye’de birçok restoran tarafından kullanılmakta olduğu için, şikayet halinde dahi benzerlik incelemesi daha dar anlamda yapılacaktır. Ancak, daha özgün ve ayırt edici markalar hakkındaki benzerlik incelemesinde, daha geniş yorum yapılmalıdır. Öte yandan, taklit edildiği öne sürülen markanın tanınırlığı ve hitap ettiği kitlenin büyüklüğü de benzerlik incelemesinde irdelenmelidir.

Ayrıca marka benzerliği, ibarelerin yanı sıra görsel, işitsel ve kavramsal anlamda da gerçekleştirilmelidir. Markanın haiz olduğu tüm asli ve jenerik unsurlar bütünsel olarak değerlendirilmelidir.

## **II. Mal ve Hizmetlerin Aynı ya da Benzer Olup Olmadığı**

Benzerlik incelemesinde göz önüne alınması gereken bir diğer husus da, ihtilafa konu markalı ürünlerin hangi sınıflar için tescil edilmek istendiğidir. Mal ve hizmetler, NICE sınıfları adı altında kategorize edilmiş olup, bu bağlamda oluşturulmuş olan toplam kırk beş tane sınıftan, otuz dört tanesi malların sınıflandırılması, kalan onbir tanesi de hizmetlerin sınıflandırılması için hazırlanmıştır.

Bu durumda, ihtilafa konu markalar arasındaki benzerlik incelemesinde, tescili istenilen sınıfların aynı olup olmadığı da göz önüne alınmalıdır. Zira, markalar ilgili buldukları sektörde tanınmış

hale gelerek o sektörle özdeşleşmekte, farklı sektörlerden markalarla karıştırılma ihtimali oldukça azalmaktadır.

Örneğin, giyim sektöründe tanınmış hale gelen Armani markası, geniş korumadan yararlanmaktadır ve bu bağlamda son derece güçlü bir marka olarak kabul edilebilir. Ancak, söz konusu Armani markasının giyim sektörü ile alakasız olan inşaat mal ve hizmetleri için tescil ettirilmek istenmesi halinde, mal ve hizmetlerin farklı olduğu, dolayısıyla söz konusu markaların karıştırılma ihtimali olmadığı iddia edilebilir.

Markaların benzer kabul edilebilmesi için, benzer mal ve hizmet sınıflarında yer alması gerektiği yönündeki kuralın bir istisnası bulunmaktadır. SMK kapsamında, dünya çapında tanınırlığı olan markalar ile benzer marka başvurularının hangi sınıfta yer aldığına bakılmaksızın reddedileceği belirtilmektedir. Ne var ki, gerek TPMK gerekse Yargıtay, bu istisnai kuralı oldukça kısıtlı anlamda geçerli kabul etmektedir. Örneğin; Armani, Zara, Samsung ve North Face gibi tüm dünyada faaliyet gösteren markalar dahi bu kapsama alınmamıştır.

## **III. İltibas (“Karıştırılma”) Tehlikesi**

Benzerlik incelemesinde ele alınması gereken son, ancak belki de en önemli husus ise ihtilafa konu markalar arasındaki iltibas tehlikesidir. İhtilafa konu markaların aynı anda piyasada buldukları durumda, birbirleri ile karıştırılıp karıştırılmayacaklarının araştırılması ve bu bağlamda benzer olup olmadıklarına karar verilmesi gerekmektedir.

Bu sebepledir ki, benzerlik araştırması sırasında markaların bütünsel değerlendirmesi yapılmalı ve tüketici nezdinde bırakacağı izlenim öngörülmelidir. Bu noktada, dikkate alınacak olan tüketici kesimi, genelde “Ortalama Tüketici” olarak adlandırılır. Yani, ortalama dikkat ve bilgi düzeyine sahip tüketicinin, ihtilafa konu markaları karıştırıp karıştırmayacağı göz önüne alınmalıdır.

Ancak, ortalama tüketici ilkesinin istisnası olan bazı durumlar bulunmaktadır. Örneğin ilaç markaları, genelde doktor ve eczacılar tarafından kullanılmakta ve bu markaları tercih eden kişiler, bu alanda bilinçli tüketici konumunda bulunmaktadırlar. Bu sebeple, ilaç markalarının benzerliğinde dikkate alınacak kesim, “Bilinçli Tüketici” olmalıdır. Dolayısıyla, ilaç markalarının karıştırılma ihtimali daha düşük görülmekte ve diğer sektörlerde benzer kabul edilecek markaların ilaç sektörü açısından benzer olmadığı kabul edilebilmektedir.

## **SONUÇ**

Sonuç olarak, son yüzyılda gerek ekonomik gerekse sosyal hayatımıza iyice yerleşmiş olan “marka” kavramı, muhtemelen önümüzdeki dönemde de önemini artırarak devam ettirecektir. Hatta, teknolojik gelişmeler doğrultusunda klasik marka anlayışı da değişecek ve “ses” “hareket” “koku” ve “renk” markaları da oluşturularak marka hukukunda yeni bir anlayış benimsenecektir.

Sürekli değer kazanan ve yenilenen marka kavramına tecavüz teşkil eden fiillerin engellenmesi ve marka suçlarının sonlandırılması için de, yeni hukuki yaptırım ve kurallar çıkarılacağı göz önüne alındığında, marka hukukunun daha da gelişmesi beklenmektedir.

Ancak, marka kavramının fonksiyonu ve korunmasındaki temel amaçlar göz önüne alındığında, işbu çalışmamızda anlatılan hususların önümüzdeki dönemde de önemini koruyacağını belirtmek gerekir. Bu kapsamda, marka hukukunun gelişmesi ve sürekli yenilenmesi, halihazırda ticari hayatın devamı için vazgeçilmez bir zaruret haline gelmiştir.

# UZLAŞMADA YENİ DÖNEM: KONKORDATO

Sedef KILIÇ  
Avukat

Özge KISACIK  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Türk Hukuku'nda, borca batık durumda olan sermaye şirketleri veya kooperatiflerin iflasları, belirli kanuni şartların gerçekleşmesi halinde geçici bir süre için ertelenerek borçluya, alacaklı baskısı olmaksızın ticari faaliyetine devam edebilme imkânı tanınmakta idi. Borçluya bu imkanı tanıyan iflasın ertelenmesi müessesesi, olağanüstü hal kapsamında önce askıya alınmış ve 7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("7101 sayılı Kanun")'nun kabulü ile tamamen kaldırılmıştır.*

*Borca batık haldeki sermaye şirketleri ile kooperatiflerin mali darboğazı aşması ve ticari faaliyetlerini sürdürebilmesi için iflas erteleme ile sağlanan imkanların, konkordato müessesesi ile devam etmesi öngörülerek konkordatonun ticari hayatın beklentileri ile uyumlu hale getirilmesi amacıyla konkordatoyla ilgili birtakım değişiklikler yapılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** İflasın Ertelenmesi, Konkordato, Uzlaşma, Mühlet.

tarihi olan 15 Mart 2018 itibariyle aşağıda detaylı anlatılacak olan hususların geçerli prosedür halini alacağı düzenlenmiştir.

## GİRİŞ

31 Temmuz 2016 tarihli 669 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ("KHK")'nın 4. maddesi ile, olağanüstü halin devamı süresince 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ("İK") uyarınca sermaye şirketleri ve kooperatifler tarafından iflas erteleme talebinde bulunulamayacağı, bu yöndeki taleplerin mahkemeler tarafından reddedileceği düzenlenmiştir. Anılan bu düzenleme ile olağanüstü hal süresince askıya alınan iflas erteleme kurumu, 15 Mart 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7101 sayılı Kanun ile tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. İflas erteleme kurumunun kaldırılması ile birlikte konkordato kurumuna ilişkin önemli düzenleme ve yenilikler getirilmektedir.

Ancak 7101 sayılı Kanun'un 46. maddesi uyarınca İİK'ya eklenen geçici 14. madde ile Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte görülmekte olan iflasın ertelenmesi ve konkordato talepleri hakkında talep tarihinde yürürlükte bulunan hükümlerin uygulanmasına devam olunacağı; ancak yayım

## I. İFLASIN ERTELEMESİ

Konkordatoya ilişkin düzenlemelere geçmeden önce, 7101 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan iflas erteleme kurumu ve neden kaldırıldığına değinmek yerinde olacaktır.

İflasın ertelenmesi, iflas eden tacirin mahkemeye geçerli bir sebep sunarak borçlarını ödeyebilmek için süre istemesini esas alan bir uygulamadır. Bu yol ile iflasın ertelenmesini talep eden borçlu, alacaklılarına karşı geniş bir koruma elde ederek hakkında başlatılan icra takiplerinin durmasını sağlamak ve ticari faaliyetine yıllarca bu şekilde devam edebilmekteydi. Bu süreçte, iflas erteleme süresini hukuka ve amacına uygun olarak kullanan ve iflastan kurtulan işletmelerin yanı sıra, iflas erteleme kurumunu kötüye kullanarak alacaklılardan kaçan ve onları zarara uğratarak ticari hayat içinde mahvına sebep olan işletmelerin sayısı da hayli yüksekti.

## II.KONKORDATO

İflasın ertelenmesi, borca batık sermaye şirketinin mali durumunu düzelterek borca batıklıktan kurtulmasının sağlanması amacıyla başvurduğu en önemli kurtulma yolu idi. Ancak, ülkemizde ilan edilen olağanüstü hal kapsamında 31 Temmuz 2016 tarihinde yayımlanan KHK'nın 4. maddesi ile sermaye şirketlerinin iflas erteleme talebinde bulunması ve mahkemelerce iflas ertelemeye karar verilmesi engellenmiştir. Bu engelleme ile birlikte, uygulamada pek fazla uygulama alanı bulmayan ancak mali durumu bozulmuş borçluların başvurabilecekleri bir diğer imkan olan konkordato, yeniden uygulanmaya başlandı.

2003 yılından bu yana uygulanan ve 669 sayılı KHK ile uygulaması durdurulan iflasın ertelenmesi kurumu, 15 Mart 2018 tarihi itibarıyla tamamen yürürlükten kaldırılmış olup; yerine ise konkordato kurumuna yeni düzenlemeler getirilmiştir.

### I. 7101 Sayılı Kanun'dan Sonra Konkordato

Yapılan değişikliğin ardından İİK'nın 285. maddesi ile, borçlarını vadesi geldiği hâlde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlunun konkordato talebinde bulunabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile tacir olmayanların da konkordato başvurusunda bulunabileceği öngörülmüştür. Bunun yanında iflâs talebinde bulunabilecek her alacaklı da borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilecektir. Aynı maddede konkordatonun ancak borç vadesini uzatmak veya tenzilat yapılmak suretiyle borçların ödenmesini sağlamak ya da muhtemel bir iflâstan kurtulmak için talep edilebileceği düzenlenmiştir.

Konkordato başvurusu; (i) İflâsa tabi olan borçlu için muamele merkezinin bulunduğu, merkezi yurt dışında ise merkez şubenin bulunduğu yerdeki, (ii) İflâsa tabi olmayan borçlu için borçlunun yerleşim yerindeki asliye ticaret mahkemesine verilecek dilekçe ile yapılacaktır.

Mahkemeye ibraz edilecek dilekçenin gerekçeli

olması ve aşağıda belirtilen hususları içermesi gerekmektedir:

- Konkordato ön projesi,
- Borçlunun malvarlığının durumunu gösterir belgeler,
- Alacaklıları, alacak miktarlarını ve alacaklıların imtiyaz durumunu gösteren liste,
- Konkordato ön projesinde yer alan teklife göre alacaklıların eline geçmesi öngörülen miktar ile borçlunun iflâsı hâlinde alacaklıların eline geçebilecek muhtemel miktarı karşılaştırmalı olarak gösteren tablo,
- Sermaye Piyasası Kurulu veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşmesinin kuvvetle muhtemel olduğunu gösteren finansal analiz raporları ile dayanakları (Küçük işletmelerin bu belgeyi sunma zorunluluğu bulunmamaktadır.).

Konkordato talebinde bulunurken mahkemeye sunulacak malî tabloların tarihinin, başvuru tarihinden en fazla kırk beş gün önce olabileceği belirtilmiş; yukarıda sayılanlar dışında konkordato sürecinde mahkeme veya komiser tarafından istenebilecek diğer belge ve kayıtların borçlu tarafından ibraz edilme zorunluluğu düzenlenmiştir. Mahkemeye yapılacak başvuru sırasında Adalet Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan tarifede belirtilen konkordato gider avansının, talepte bulunan tarafından yatırılması gerekmektedir. Aksi halde talebin, dava şartı yokluğundan reddi söz konusu olabilecektir.

7101 sayılı Kanun'da, konkordato başvurusu için gerekli belgelerden olan konkordato ön projesinin nasıl olması gerektiği de belirtilmiştir. Buna göre sunulacak ön projede;

- Borçlunun borçlarını hangi oranda veya vadede ödeyeceği

- Alacaklıların alacaklarından hangi oranda vazgeçmiş olacakları,
- Ödemelerin yapılması için borçlunun mevcut mallarını satıp satmayacağı,
- Borçlunun faaliyetine devam edebilmesi ve alacaklılara ödemelerini yapabilmesi için gerekli malî kaynağın sermaye artırımı veya kredi temini yoluyla yahut başka bir yöntem kullanılarak sağlanacağı

açıkça gösterilmelidir.

Talep üzerine mahkeme, yukarıda belirtilen belgelerin eksiksiz şekilde mevcut olup olmadığı değerlendirmesini yapar. Söz konusu belgelerin tam olarak ibraz edilmesi halinde derhal geçici mühlet kararı vererek borçlunun malvarlığı muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri alır. Konkordatonun alacaklı tarafından talep edilmesi halinde ise mahkeme, gerekli belgelerin sunulması için borçluya makul bir süre verecektir.

Geçici mühlet süresi üç ay olup mahkeme, talep üzerine bu süreyi iki ay daha uzatabilecektir.

Geçici mühlet verilmesi ile birlikte mahkeme, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olup olmadığının yakından incelenmesi amacıyla geçici konkordato komiseri görevlendirir.

Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması hâlinde, geçici mühlet süresi içinde, borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir. Ancak gerekli görülmesi halinde bu süre, altı ay kadar uzatılabilir. Mühlet kararı ile beraber borçlu, mahkemenin izni dışında (geçici) mühlet kararından itibaren rehin tesis edemez, kefil olamaz, taşınmaz ve işletmenin devamlı tesisatını kısmen dahi olsa devredemez, takyit edemez ve ivazsız tasarruflarda bulunamaz. Bununla birlikte, mühlet süresince borçlu aleyhine, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyatî tedbir ve ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz, bir takip

muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez. Bunun yanında, alacağı rehin ile teminat altına alınan alacaklılar rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatabilir fakat bu takip nedeniyle muhafaza tedbiri alınamayacağı gibi rehinli malların satışı da gerçekleştirilemeyecektir.

Tasdik edilen konkordato projesi aksine hüküm içermediği takdirde, kesin mühlet tarihinden itibaren alacaklara faiz işlemesi de duracaktır.

Mahkemece, kesin mühlet süresi içinde uygun görülecek bir zamanda; yedi alacaklıyı geçmemek, herhangi bir ücret takdir edilmemek ve tek sayıda olmak kaydıyla ayrıca bir alacaklılar kurulu oluşturulabilir. Alacaklılar kurulu her ay en az bir kere toplanır ve hazır bulunanların oy çokluğuyla karar alır.

Konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin, kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleştiğinin komiserin yazılı raporuyla mahkemeye bildirilmesi üzerine mahkemece resen, kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine karar verilir.

Konkordato projesinin tamamlanmasının ardından komiser, yeni bir ilan ile alacaklıları konkordato projesini müzakere etmek üzere toplanmaya davet eder. Konkordato projesi (i) kaydedilmiş olan alacaklıların ve alacakların yarısını veya (ii) kaydedilmiş olan alacaklıların dörtte birini ve alacakların üçte ikisini aşan bir çoğunluk tarafından imza edilmiş ise kabul edilmiş sayılır.

Konkordato projesinin tasdik edilmesi ise, 7101 sayılı Kanun'un 305. maddesindeki şartların sağlanmasına bağlanmıştır. İşbu şartları sağlanmadığını ve konkordato projesinin yetersiz olduğunu düşünen mahkeme resen yahut talep üzerine gerekli gördüğü düzeltmelerin yapılmasını isteyebilir.

• Konkordatonun tasdik edilmemesi halinde mahkeme tarafından konkordatonun reddine karar verilecektir. Borçlunun iflâsa tabi şahıslardan olması

ve doğrudan doğruya iflâs sebeplerinden birinin mevcut olması hâlinde mahkeme, konkordatonun reddi kararının yanında, borçlunun iflâsına da resen karar verir.

- Konkordatonun tasdikine karar verilmesi halinde ise alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceği belirtilir. Konkordato tasdik kararıyla bağlayıcı hale gelecektir. Bağlayıcı hale gelen konkordato, konkordato talebinden önce veya komiserin izni olmaksızın mühlet içinde doğan bütün alacakları için mecburidir.

Alacakları itiraza uğrayan alacaklılar, tasdik kararının ilanından itibaren bir ay içinde dava açabilecektir. Tasdik kararını veren mahkeme, konkordato projesi uyarınca çekişmeli alacaklara isabet eden payın, kararın kesinleşmesine kadar borçlu tarafından, mahkemece belirlenen bir bankaya yatırılmasına karar verebilir. Süresi içinde dava açmamış olan alacaklılar, bu paydan ödeme yapılmasını talep edemezler; bu durumda yatırılan pay borçluya iade edilir.

## **II. Konkordatonun Üçüncü Kişilere Etkisi**

Konkordato süreci yalnızca borçlu ile alacaklıları etkileyen statüler yaratmamakta, borçlunun ticari ilişki içerisinde bulunduğu üçüncü kişiler için de önemli sonuçlar doğurmaktadır.

Konkordato mühletinin verilmesinden önce, müstakbel bir alacağın devri sözleşmesi yapılmış ve devredilen alacak konkordato mühletinin verilmesinden sonra doğmuş ise, bu devir hükümsüz olacaktır.

Sözleşmenin karşı tarafının konkordato projesinden etkilenip etkilenmediğine bakılmaksızın, borçlunun taraf olduğu ve işletmesinin faaliyetinin devamı için önem arz eden sözleşmelerde yer alıp da borçlunun konkordato talebinde bulunmasının sözleşmeye aykırılık teşkil edeceğine, haklı fesih sebebi sayılacağına yahut borcu muaccel hâle getireceğine ilişkin hükümler, borçlunun konkordato yoluna

başvurması durumunda uygulanmayacaktır. Sözleşmede bu yönde bir hüküm bulunmasa dahi, borçlunun konkordatoya başvurduğu gerekçesi ileri sürülerek sözleşme sona erdirilemeyecektir.

Hizmet sözleşmelerinin feshine ilişkin özel hükümler saklı kalmak kaydıyla borçlu, tarafı olduğu ve konkordatonun amacına ulaşmasını engelleyen sürekli borç ilişkilerini, komiserin uygun görüşü ve mahkemenin onayıyla herhangi bir zamanda sona erecek şekilde feshedebilir. Bu çerçevede ödenmesi gereken tazminat, konkordato projesine tabi olacaktır.

## **III. 7101 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler**

- Yeni düzenleme ile birlikte tacir olmayanların da konkordato talep edebilmesi öngörülmüştür.

- 7101 sayılı Kanun ile getirilen bir diğer önemli değişiklik ise konkordato talebinin İcra Mahkemesi yerine Asliye Ticaret Mahkemesi'nden talep edilmesidir. Ayrıca konkordato talebinde bulunanın, Adalet Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulacak tarifede belirtilen konkordato gider avansını yatırmaya mecbur olduğuna ilişkin bir hüküm konulmakta ve böylece sürecin gecikmesinin önüne geçilmek istenmektedir.

- İİK kapsamında değişiklik yapılmasından önce konkordato sürecine ilişkin olarak verilen mühlet bakımından bir ayrıma gidilmemiş olup yalnızca 3 aylık bir mühlet içerisinde (gerekli olması halinde en fazla 2 ay uzatılabilirdi) alacaklılar ile anlaşılması öngörülmüştü. Ancak anılan kanun değişikliği ile birlikte geçici mühlet ve kesin mühlet ayırımına gidilmiş olup; konkordato talebi üzerine mahkeme tarafından belgelerin eksiksiz olduğu tespit edildikten sonra derhal verilen geçici mühlet kararı 3 aylık olup kararı veren mahkeme tarafından söz konusu mühlet en fazla 2 ay uzatılabilir. Dolayısı ile geçici mühlet toplam süresi 5 ayı geçemeyecektir.

- Geçici komiser tarafından mahkemeye sunulan rapor ile birlikte mahkeme tarafından borçlu veya konkordato talep eden alacaklı duruşmaya

davet edilerek dinlenir, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması halinde borçluya “1 yıllık” kesin mühlet verilir. Söz konusu süre güçlük arz eden özel durumlarda talep üzerine (Komiser/Borçlu tarafından) 6 aylığına uzatılabilir.

- Kesin mühlet sırasında rehinle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takibe devam edilebilir ancak takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehlinli malın satışı gerçekleştirilemez.

- İflastan farklı olarak, konkordato mühleti boyunca borçlunun ticari faaliyetlerine devam etmesi öngörülür, sözleşmelerin konkordato nedeniyle sona ermeyeceği düzenlenir, konkordato projesinin hazırlanmasına ve kabulüne dair usul ve esaslara yer verilir.

- Konkordato hakkında verilen karara karşı borçlu veya konkordato talep eden alacaklı, kararın tebliğinden, itiraz eden diğer alacaklılar ise tasdik kararının ilanından itibaren 10 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir; Bölge Adliye Mahkemesi kararına karşı 10 gün içinde temyiz yoluna gidilebilir.

- Kesin mühletin sözleşmeler bakımından sonuçlarını düzenleyen İİK'nın 296. maddesine göre ise, borçlunun taraf olduğu veya işletmesinin faaliyetinin devamı için önem arz eden sözleşmelerde yer alıp da borçlunun konkordato talebinde bulunmasının sözleşmeye aykırılık teşkil edeceğine, haklı fesih sebebi sayılacağına veya borcu muaccel hale getireceğine ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Ayrıca, borçlu taraf olduğu ve konkordatonun amacına ulaşmasını engelleyen sürekli borç ilişkilerini, komiserin uygun görüşü ve mahkemenin onayıyla, herhangi bir zamanda feshedebilir.

- Getirilen bir diğer yenilik, alacaklılar kuruludur. Daha önce konkordato uygulamasında yer almayan alacaklılar kurulu, konkordato sürecinin daha doğru ilerlemesini sağlamaya çalışacak bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Mahkemece, kesin mühlet kararıyla beraber veya kesin mühlet içinde uygun görülecek bir zamanda yedi alacaklıyı geçmemek, herhangi bir ücret takdir edilmemek ve tek sayıda olmak kaydıyla ayrıca bir alacaklılar kurulu oluşturulabilir. Bu durumda alacaklı, hukuki nitelik itibarıyla birbirinden farklı olan alacaklı sınıfları ve varsa rehlinli alacaklılar, alacaklılar kurulunda hakkaniyete uygun şekilde temsil edilir. Alacaklılar kurulu her ay en az bir kere toplanır ve hazır bulunanların oy çokluğuyla karar alır.

- Yeni yasa ile konkordato projesinin tasdiki için farklı bir alacaklı ve alacak oranı getirilmiştir. Buna göre projenin tasdiki için; kaydedilmiş olan alacaklıların (adet olarak 1/2) ve alacaklıların yarısı (tutar olarak 1/2) veya kaydedilmiş olan alacaklıların dörtte biri (adet olarak 1/4) ve alacaklıların üçte ikisini (tutar olarak 2/3) aşan bir çoğunluk tarafından kabul edilmiş olması gerekmektedir.

## SONUÇ

7101 sayılı Kanun değişikliği görüşmelerinde, iflasın ertelenmesi müessesinin beklenen ölçüde verimli olmaması, işletilen prosedürde alacaklıların söz sahibi olmamaları, sürecin uzunluğu ve sağladığı geniş koruma nedeniyle kötüye kullanımın yaygın hale gelmesi nedeniyle kaldırıldığı, bunun yerine ise alacaklıların da söz sahibi olduğu konkordato kurumunun tekrar canlandırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Olağanüstü halin ilanı ile kaldırılan iflas erteleme kurumunun yerine getirilen “yeni” konkordato düzenlemelerinin pratikte beklenen faydayı sağlayıp sağlayamayacağı ve 7101 sayılı Kanun ile hedeflenen amaca ulaşıp ulaşılamayacağı ise ancak zamanla ortaya çıkacaktır.





# KADIN ÇALIŞANLARIN DOĞUM ÖNCESİNDE VE SONRASINDA ÇALIŞMA DÜZENİ

Nazif KARATAŞ  
Avukat

## ÖZET

*Çalışma şartları yönünden Anayasa ile koruma altına alınan kadın çalışanların, çalışma hayatında erkekler kadar yer alabilmesi ve kadın istihdamının artırılabilmesi için hem kanunlar hem de yönetmeliklerde bir takım koruyucu düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda kadının hamile kalmasıyla başlayan koruma en son değişikliklerle birlikte çocuğun ilk okula başlamasına kadar devam etmektedir. Bu süreçte çalışma süresi azaltılmakta, sağlığına uygun olmayan işlerde çalıştırılması yasaklanmakta, ücretsiz izinler verilmekte, kreş imkânı sağlanmakta ve hatta işçiye çalışma şeklini değiştirme imkânı bile verilmektedir. Kadın çalışanlara tanınan bu haklarla, kadın çalışanın yanı sıra yeni doğmuş çocuklar dahi korunmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Kadın, Kadın Çalışan, Analık İzni, Süt İzni, Emzirme Odası, Çocuk, Çalışma Süresinin Yarıya Kadar Ücretsiz İzin, Yarı Zamanlı Çalışma, Kısmi Süreli Çalışma.

## GİRİŞ

Çalışma yaşamında cinsiyet ayrımı olmaması ve kadın çalışanların korunabilmesi için öncelikle mevcut hukuk sistemi içerisinde kadınların erkeklerle eşit haklara sahip olması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda Anayasa'nın 10. maddesi ile kadın ve erkeklerin eşit haklara sahip olduğu vurgulanmış, bu eşitliğin yaşama geçirilmesinin yükümlülüğü devlete verilmiştir.

Yine Anayasa'nın çalışmayla ilgili hükümleri arasında yer alan 50. maddesinde, "Kimse, yaşına, cinsiyetine ve gücüne uymayan işlerde çalıştırılmaz. Küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunurlar." hükmüne yer verilmiştir.

Kadınların çalışma yaşamında korunmasına yönelik Anayasa'da yer alan temel düzenlemelerin sonrasında konu yasa koyucu tarafından kanun ile ele alınmış ve yönetmeliklerle detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu yazıda kadına yönelik koruyucu düzenlemelerin özel bir alanı olan hamile, yeni doğum yapmış ve emziren kadınlara yönelik

düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

Kadının gebeliğiyle birlikte başlayan süreçte kadını çalışma yaşamında koruyabilmek için getirilen düzenlemeleri şu şekilde sıralayabiliriz; çalıştırılma şartlarının değiştirilmesi (süresi ve zamanı vb.), doğum nedeniyle izinler verilmesi, süt izni verilmesi, yarı zamanlı çalışma (çalışma süresinin yarıya kadar ücretsiz izin) ve kısmi süreli çalışma imkânı tanınması.

## 1. GEBE VE EMZİREN KADINLARIN ÇALIŞTIRILMA ŞARTLARI

Gebe ve emziren kadınların çalıştırılma şartları, süresi, zamanı ve diğer hakları, 20/6/2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'na istinaden hazırlanan, 16.08.2013 tarih ve 28737 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, "Gebe Veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik" ile düzenlenmiştir.

İşverenin bu kapsamda öncelikle, gebe veya emziren çalışanın sağlık ve güvenliği için tehlikeli sayılan kimyasal, fiziksel, biyolojik etkenlerin ve çalışma süreçlerinin çalışanlar üzerindeki etkilerini değerlendirmesi ve bu değerlendirme sonuçlarına göre gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Bunun yanı sıra gebe veya emziren çalışanın, işyerinde

yapılan değerlendirmenin sonuçları ile sağlık ve güvenlik amacıyla alınması gereken önlemler hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Değerlendirme sonucuna göre; gebe veya emziren çalışan için sağlık ve güvenlik riski ya da işin çalışanın gebeliği veya emzirmesi üzerindeki bir etkisi tespit edildiğinde, işveren tarafından kadın çalışanın çalışma koşulları ve çalışma saatleri, çalışanın tespit edilen risklere maruz kalmasını önleyecek bir biçimde geçici olarak değiştirilmelidir. İşyeri veya işin niteliği gereği çalışma şartlarını veya süresini değiştirmenin mümkün olmadığı durumlarda işveren var ise kadın çalışanın uygun başka bir işe vermeli ve hatta sağlık raporu ile sağlığına uygun daha hafif işlerde çalıştırmalıdır.

Mevcut değişik nedeniyle işçinin haklarında işçi aleyhinde değişiklik yapılmamalıdır. Diğer bir ifadeyle, kadın çalışanın çalışma şartlarının, süresinin ve hatta yaptığı işin değiştirilmesi nedeniyle işçinin ücretinde işçiyi mağdur edecek şekilde farklı bir düzenlemeye gidilemeyecek veya ücretinde kesinti yapılamayacaktır. Hatta kadın çalışana verilecek farklı bir iş olmaması halinde işveren çalışanın ücretsiz izin talebini karşılamak ve işçiyi ücretsiz izne çıkarmak zorundadır.

Kadın çalışanların gebe olduklarını belgelemeleri ile birlikte çalışma koşulları ve süresi de diğer çalışanlara göre değişmektedir. Gebe kalmalarıyla birlikte doğuma kadar geçen süre içerisinde gece döneminde çalıştırılmaları kadın çalışanların onayına bağlı tutulurken, yeni doğum yapmış çalışanın doğumu izleyen bir yıl boyunca gece çalıştırılması tamamen yasaklanmıştır. Hatta sağlık raporu ile belirlenmesi kaydıyla işçinin gece çalıştırılmayacağı süre daha da uzun olabilecektir. Sonuç olarak bu düzenlemeler çerçevesinde, kadın çalışanların gebelik ve emzirme döneminde gündüz döneminde çalıştırılması gerekecektir.

4857 sayılı İş Kanunu (“Kanun”)’nun 63. maddesinde, “Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok kırkbeş saattir. Aksi kararlaştırılmamışsa bu süre, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine

eşit ölçüde bölünerek uygulanır.” hükmü yer almaktadır. Aynı maddeye istinaden Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan, İş Kanunu’na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği’nde ise, “Günlük çalışma süresi her ne şekilde olursa olsun 11 saati aşamaz.” hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeler göstermektedir ki haftalık toplam çalışma süresi 45 saati aşmamak kaydıyla işçi günlük 11 saate kadar çalıştırılabilmektedir. Bu tespit gündüz çalışma dönemine ilişkindir. Ancak gebe veya emziren çalışanların günde yedi buçuk saatten fazla çalıştırılması yasaklanmıştır. Dolayısıyla işveren gebe veya emziren çalışanları, diğer çalışanlar gibi 11 saat çalışmaya zorlayamayacaktır.

## **2. GEBE VE EMZİREN KADINLARIN İZİN YÖNÜNDE HAKLARI**

Gebe ve emziren kadınlar diğer çalışanlardan izin yönünden de ayrılmaktadır. Yıllık ücretli izin yönünden herhangi bir farklılık bulunmamakla birlikte bunun yanı sıra farklı izin hakları getirilmiştir. Bunlar: periyodik doktor kontrolleri için ücretli izin, doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam on altı haftalık izin, on altı haftalık sürenin tamamlanmasından veya çoğul gebelik halinde on sekiz haftalık süreden sonra altı aya kadar ücretsiz izin, süt izni, haftalık çalışma süresinin yarısına kadar izin.

### **2.1. Periyodik Kontroller İçin Ücretli İzin**

Gebe kadının, çocuğun sağlıklı gelişebilmesi ve zarar görmemesi için gebelik süreci boyunca sürekli olarak doktor kontrolü altında olması gerekmektedir. Bu kontroller hamilelik sürecinin, kadının ve çocuğun durumuna göre değişkenlik arz etmektedir. Bu nedenle işveren İş Kanunu md. 74 uyarınca hamilelik süresi boyunca gebe işçiye periyodik doktor kontrolleri için ücretli izin kullandırmakla yükümlüdür. Kadın çalışanın durumuna göre bu kontrollerin sıklığını da doktor belirleyecektir. Bu izinler yıllık izinden farklı niteliktedir ve yıllık ücretli izinden düşülmesi de söz konusu olmayacaktır.

## 2.2. Analık İzni

Analık kapsamında hem kadının 16 haftalık bir izni söz konusudur hem de 16 haftalık sürenin bitiminden sonra 6 aylık ücretsiz izin söz konusudur. Öncelikle kadın işçilerin İş Kanunu md. 74 uyarınca öncelikle 16 haftalık süre içerisinde çalıştırılmaması esastır. Kanun'un 74. maddesinde, "doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam onaltı haftalık süre için çalıştırılmamaları esastır. Çoğul gebelik halinde doğumdan önce çalıştırılmayacak sekiz haftalık süreye iki hafta süre eklenir. Ancak, sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçi isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabilir. Bu durumda, kadın işçinin çalıştığı süreler doğum sonrası sürelerle eklenir. (Ek cümle: 13/2/2011-6111/76 md.) Kadın işçinin erken doğum yapması halinde ise doğumdan önce kullanamadığı çalıştırılmayacak süreler, doğum sonrası sürelerle eklenmek suretiyle kullanılır" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre normalde 16 hafta, çoğul gebelikte 18 hafta süreyle kadın çalıştırılmamalıdır. Bu süre doğum tarihi referans alınarak doğumdan önce ve sonra olmak üzere ikiye bölünmelidir. Kadın işçinin erken doğum yapması vb. sebeplerden dolayı doğumdan önceki süreden yararlanamaması halinde ise yararlanamadığı bu süre doğumdan sonraya eklenmelidir.

On altı haftalık bu süreye ilişkin düzenleme İş Kanunu ile sınırlı olmayıp, 5510 sayılı SSGSSK madde 16'ya istinaden, sigortalıya analık haline bağlı olarak ortaya çıkan 16 veya 18 haftalık iş göremezlik süresince, günlük geçici iş göremezlik ödeneği verilmektedir. Ayrıca, analık sigortasından sigortalı kadına veya sigortalı olmayan karısının doğum yapması nedeniyle sigortalı erkeğe her çocuk için yaşaması şartıyla doğum tarihinde geçerli olan ve Kurum Yönetim Kurulu'nca belirlenip Bakan tarafından onaylanan tarife üzerinden emzirme ödeneği de verilmektedir.

Söz konusu izin sadece doğum yapan anneyle sınırlandırılmamış annenin ölümü ve evlat edinme halleri dahi burada dikkate alınmıştır. Doğumda veya doğum sonrasında annenin ölümü hâlinde,

doğum sonrası kullanılmayan süreler babaya da kullanılmaktadır. Hatta üç yaşını doldurmamış çocuğu evlat edinen eşlerden birine veya evlat edinene çocuğun aileye fiilen teslim edildiği tarihten itibaren sekiz hafta analık hâli izni kullanılması zorunludur.

Diğer bir izin ise, kadın çalışana isteği halinde, 16 haftalık sürenin tamamlanmasından veya çoğul gebelik halinde 18 haftalık süreden sonra altı aya kadar verilen ücretsiz izindir. Bu izin kadın çalışanın yanı sıra, üç yaşını doldurmamış çocuğu evlat edinme hâlinde eşlerden birine veya evlat edinene de verilmesi gerekmektedir. Fakat 6 aylık ücretsiz izin konusunda dikkat edilmesi gereken bir başka konu ise, bu izinde geçen sürelerin yıllık ücretli izin hakkının hesabında dikkate alınmamasıdır.

## 2.3. Süt İzni

Uygulamada emzirme izni olarak da ifade edilen süt izni, kadın çalışanın çocuğuna düzenli süt verebilmesi amacıyla yasal düzenleme içerisinde yer almıştır. Bu kapsamda Kanun'un 74/7. maddesinde, "Kadın işçilere bir yaşından küçük çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat süt izni verilir." hükmüne yer verilmiştir. Kadın çalışana süt izni verilebilecek zaman dilimi belirlenirken çocuğun yaşı referans alınmıştır. Çocuk bir yaşına gelinceye kadar bu uygulama devam edecek olup, sonrasında bu uygulama işveren için zorunluluk olmaktan çıkacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, süt izninin uygulanacağı sürenin uzunluğunun 1 yıl olarak ifade edilmediğidir. Takvim uzunluğu esas alınmamış, çocuğun yaşı esas alınmıştır. Dolayısıyla ücretsiz izin ve diğer haklarını kullanan kadın çalışanın işyerinde çalışmaya başladığında süt izninden yararlanıp yararlanmayacağı belirlenirken çocuğun kaç aylık olduğuna bakılacak ve ona göre kalan süre esas alınarak süt izni uygulaması gerçekleştirilecektir.

Ancak kadın çalışanın, aşağıda detaylı bir şekilde yer verilecek olan çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin (yarı zamanlı çalışma)

talep etmesi halinde kadın işçi bu süre boyunca bir yaşımdan küçük çocuğunu emzirmesi için günde toplam bir buçuk saat olan süt izninden yararlanamayacaktır.

Diğer bir sorun da süt izninin nasıl kullanılacağıdır. Diğer bir ifadeyle bu iznin günlük, haftalık veya toplu olarak kullanılıp kullanılmayacağıdır. Kanun'da açık bir şekilde, "çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat" ifadesine yer verilmiştir. Burada amaç çocuğun günlük olarak anne sütünden faydalanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla uygulamada çok sık rastlanan haftalık veya toplu kullandırma uygulaması Kanun'un amacıyla bağdaşmamaktadır. Zaten Kanun metninin devamında, "Bu sürenin hangi saatler arasında ve kaç bölünerek kullanılacağını işçi kendisi belirler. Bu süre günlük çalışma süresinden sayılır." hükmüne yer verilmiştir. Bu ifade de göstermektedir ki süt izninin mutlaka günlük kullanılması ve süt izninde geçen bu sürenin günlük çalışma süresinden sayılması gerekmektedir. Aynı hususa İş Kanunu'nun Çalışma Süresinden Sayılan Halleri listeleme 66/1-e maddesinde, 74. maddeyi tekrar eder bir şekilde yer verilmiş ve burada da, çocuk emziren kadın işçilerin çocuklarına süt vermeleri için belirtilecek sürelerin çalışma süresinden sayılacağı ifade edilmiştir.

Süt iznine ilave olarak belli şartların varlığı halinde kadın çalışanlar için emzirme odalarının da oluşturulması gerekmektedir. Bu kapsamda belli bir sayının üzerinde kadın istihdam eden işverenler kadın çalışanların çocuklarını rahatça emzirebilmeleri için emzirme odası kurmak zorundadırlar. Konuyla ilgili olarak, Gebe Veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmeliği'nin 13. maddesinde, "Yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 100-150 kadın çalışanı olan işyerlerinde, emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine en çok 250 metre uzaklıkta ... bir emzirme odasının kurulması zorunludur." hükmü yer almaktadır. Görülmektedir ki emzirme odası zorunluluğu

kadın çalışan sayısının en az 100 olduğu işyerleri için getirilen bir zorunluluktur.

### **3. DOĞUM YAPMIŞ ÇALIŞANIN ÇALIŞMA DÜZENİNİ DEĞİŞTİRME HAKKI**

29.01.2016 tarih ve 6663 sayılı Kanun ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun 74. ve 13. maddesinde değişikliğe gidilmiş ve doğum yapan kadınlara işyerindeki çalışma düzenini belli şartlar altında düzenleme imkânı verilmiştir. Bu değişiklik ile yarı zamanlı çalışma ve kısmi süreli çalışma imkânı getirilmiştir.

Yarı zamanlı çalışma olarak ifade edilen konu 4857 sayılı İş Kanunu'nun Analık halinde çalışma ve süt izni başlıklı 74'üncü maddesinde ücretsiz izin hakkı olarak düzenlenmiştir. Analık hali sonrası kısmi çalışma hakkı ise Kanun'un kısmi süreli çalışmayı düzenleyen 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Bahse konu haklar 8 Kasım 2016 tarih ve 29882 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Analık İzni veya Ücretsiz İzin Sonrası Yapılacak Kısmi Süreli Çalışmalar Hakkında Yönetmelik'te detaylandırılmıştır.

#### **3.1. Yarı Zamanlı Çalışma (Çalışma Süresinin Yarısı Kadar Ücretsiz İzin Hakkı)**

Yarı zamanlı çalışma olarak ta ifade edilen çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin hakkı hem doğum yapmış kadın işçi hem de üç yaşını doldurmamış çocuğu evlat edinen kadın veya erkek işçilere tanınmış bir haktır. Kadın işçiler bu haklarını ancak 16 haftalık analık izninin bitiminden itibaren kullanabilirler. Bu hak birinci doğumda altmış gün, ikinci doğumda yüz yirmi gün, sonraki doğumlarda ise yüz seksen gün süreyle haftalık çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin kullanma şeklindedir. Talep edilen bu sürelerle çoğul gebelik halinde otuz gün ekleneceği ve aynı zamanda bu sürenin çocuğun engelli doğduğunun doktor raporu ile belgelendirilmesi hâlinde üç yüz altmış gün olarak uygulanacağı unutulmamalıdır.

Çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin talep etmesi halinde kadın işçi bu süre boyunca bir yaşımdan küçük çocuğunu emzirmesi için günde toplam bir buçuk saat olan süt izninden yararlanamayacaktır.

Kanun koyucu bu izin hakkını çocuğunun bakımı ve yetiştirilmesi maksadıyla vermiş ancak annenin aynı zamanda süt izninden de yararlanamayacağını hüküm altına almıştır. Bu iki durum birlikte değerlendirildiğinde her ne kadar kanun ve yönetmelikte haftalık çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin verilir denilmiş olsa dahi, çocuğa günlük süt emzirilebilmesi için toplamda haftanın yarısı kadar olan izinlerin günlük olarak kullanılması daha doğru olacaktır.

16 haftalık analık izninin bitiminden itibaren yarım çalışma talebinde bulunan çalışan, haftalık çalışma süresinin işyerinizde 45 saat olduğu varsayıldığında haftada 22,5 saat çalışarak bu süreye denk gelen ücretini işverenden alacaktır. Geriye kalan 22,5 saat ise kişiye ücretsiz izin olarak verilecektir.

Geriye kalan 22,5 saatlik süreye ait ücret (15 günlük asgari ücret) çalışana İŞKUR tarafından “Yarım Çalışma Ödeneği” adı altında ödenecektir. Bu konuyla ilgili düzenleme 4447 sayılı Kanun Ek Madde 5’te yer almaktadır.

Doğum ve evlat edinme sonrası yarım çalışma ödeneğinin günlük miktarı ise günlük asgari ücretin brüt tutarı kadardır. Çalışanın ücretsiz izinli sayıldığı bu süre için işverenin ise ücret ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bahse konu yarım çalışma ödeneğinden sadece damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Sigortalının yarım çalışma ödeneğinden faydalanabilmesi için son üç yıl içinde en az 600 gün işsizlik sigortası priminin bildirilmiş olması, kanunda öngörülen haftalık çalışma süresinin yarısı kadar fiilen çalışması ve 16 haftalık analık izninin bittiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde kuruma “Yarım Çalışma Belgesi” ile başvuruda bulunması gerekmektedir.

Başvuruda gecikilmesi halinde İŞKUR tarafından gecikilen süre için ödeme yapılmayacak, sadece kalan süre kadar ödeme yapılacak olup 6 aylık ücretsiz izin hakkında yarım çalışma süresine denk gelen 60/120/180 günlük süreyi dolduran bir kişinin yarım çalışmadan yararlanması mümkün olmayacaktır. Örneğin, ilk doğumu olması nedeniyle 60 günlük yarım çalışma hakkından yararlanabilen bir annenin analık izni bitiminde ücretsiz izin talep etmesi ve 10 gün ücretsiz izin kullandıktan sonra yarım çalışmaya geçmek istemesi halinde 60 günlük süreden 10 günlük süre düşülerek kalan 50 gün için yarım çalışmadan yararlanılması mümkün olacaktır. Ancak aynı kişi ücretsiz izninin 70. gününde yarım çalışmaya geçmek isterse 60 günlük yarım çalışma süresi bitmiş olduğundan bu haktan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Geçici iş göremezlik ödeneği almaya hak kazananlara, bu durumlarının devamı süresince doğum ve evlat edinme sonrası yarım çalışma ödeneği ödenmeyecektir. Aynı zamanda işverenin hatalı bilgi ve belge vermesi nedeniyle yapılan yersiz ödemeler kanuni faiziyle birlikte işverenden tahsil edilecektir.

### 3.2. Kısmi Süreli Çalışma Hakkı

Kısmi süreli çalışma talebi çocuğun mecburi ilköğretim çağına başladığı tarihi takip eden ay başına kadar devam eden süre içerisinde kullanılabilir bir haktır. İşçi kısmi süreli çalışma talebini aşağıdaki sürelerin bitiminden itibaren çocuğun mecburi ilköğretim çağına başladığı tarihi takip eden ay başına kadar herhangi bir zamanda talep edebilir. Bu süreler;

- 16 haftalık analık izni
- Çalışma süresinin yarısı kadar ücretsiz izin
- Altı aya kadar ücretsiz izin

Hatta işçi altı aylık ücretsiz izne çıktıktan sonra dahi bu izni keserek de kısmi süreli çalışmayı talep edebilecektir.

İşçi bu hakkı ebeveynlerin her ikisinin de çalışıyor olması halinde kullanabilecektir.

Ancak Yönetmelik bazı hallerde istisnai olarak ebeveynlerden her ikisinin de çalışmasını şart olarak aramamaktadır.

Bu haller;

- Ebeveynlerden birinin sürekli bakım ve tedavisini gerektiren bir hastalığının olması ve bu hastalığın tam teşekküllü hastane ya da üniversite hastanesinden alınacak doktor raporuyla belgelendirilmesi,

- Velayetin mahkemece eşlerden birine verilmesi hâlinde çocuğun velayetine sahip ebeveynin talepte bulunması,

- Üç yaşını doldurmamış bir çocuğun münferiden evlat edinilmesi,

İşçi kısmi süreli çalışmaya başladıktan sonra yukarıda yer verilen şartlar ortadan kalksa dahi kendisi istemediği sürece kısmi süreli çalışma sona ermeyecektir.

Kısmi süreli çalışma talebi en az bir ay önceden yazılı olarak işverene iletilmelidir. İşçi yazılı talebinde; kısmi süreli çalışmaya başlayacağı tarih ile tüm iş günlerinde çalışılacak olması hâlinde çalışmanın başlama ve bitiş saatleri, haftanın belirli günlerinde çalışılacak olması hâlinde ise tercih edilen iş günlerini belirtmelidir. Aynı zamanda dilekçeye, eşinin çalıştığına dair belge ile eşinin çalıştığı işyerinde kısmi süreli çalışma talebinde bulunmadığına dair belgeyi de eklemelidir.

İşverenin, işçinin kısmi süreli çalışma talebini en geç bir ay içinde karşılaması ve bunu yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir. İşverenin işçinin işbu talebini olumlu karşılaması bir zorunluluk olup süresi içerisinde işçinin dilekçesine cevap verilmemesi halinde talep işçinin dilekçesinde belirtilen tarihte veya bu tarihi takip eden ilk iş gününde geçerlilik kazanacaktır.

İşverenin işçinin kısmi süreli çalışma talebini olumlu karşılaması yukarıda da ifade ettiğimiz gibi kural olarak bir zorunluluk olmakla birlikte

aşağıda yer alan işlerde işçinin kısmi süreli çalışmaya geçmesi işverenin bahse konu talebi uygun bulmasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle işverenin bu işlerde işçinin talebini kabul edip etmemek konusunda takdir hakkı bulunmaktadır.

Bu işler;

- Özel sağlık kuruluşlarında ilgili mevzuat uyarınca mesul müdür, sorumlu hekim, laboratuvar sorumlusu ve sağlık hizmetinden sayılan işlerde tam zamanlı çalışması öngörülenler tarafından yerine getirilen işler,

- Nitelikleri dolayısıyla sürekli çalıştıkları için durmaksızın birbiri ardına postalar hâlinde işçi çalıştırılarak yürütülen sanayiden sayılan işler,

- Nitelikleri dolayısıyla bir yıldan az süren mevsimlik, kampanya veya taahhüt işleri,

- İş süresinin haftanın çalışma günlerine bölünmesi suretiyle yürütülmesine nitelikleri bakımından uygun olmayan işler,

Bununla birlikte çalışma zamanını belirleme yetkisi işverene aittir. Kısmi süreli çalışmanın belirlenen günlük ve haftalık çalışma süresi içerisinde yapılacağı zaman aralığı, o yerin gelenekleri, işçinin yapmakta olduğu işin niteliği ve işçinin talebi dikkate alınarak işveren tarafından belirlenecektir.

Kısmi süreli çalışmaya başlayan işçi, aynı çocuk için bir daha bu haktan faydalanmamak üzere her zaman tam süreli çalışmaya dönebilir. İşçi tam süreli çalışmaya döndükten sonra çocuğun henüz okula başlamadığını gerekçe göstererek tekrar kısmi süreli çalışma talebinde bulunamayacaktır. İşçi tam süreli çalışmaya dönme talebini ise en az bir ay önce yazılı olarak işverene bildirmek zorundadır.

İşveren işçinin kısmi süreli çalışmaya geçmesi nedeniyle doğacak boşluğu doldurmak için başka bir işçiyi belirli süreli bir iş sözleşmesiyle işe alabilir. Kısmi süreli çalışmaya geçen işçinin tam süreli çalışmaya başlaması hâlinde yerine

alınan bu işçinin iş sözleşmesi kendiliğinden sona erecektir. Ancak bunun için yeni işçi ile yapılacak iş sözleşmesinde, kısmi süreli çalışmaya geçen işçiden doğan boşluk için işe alındığının ve kısmi süreli çalışmaya geçen işçinin tekrar tam süreli çalışmaya geçmesi halinde iş sözleşmesinin kendiliğinden sona ereceğinin belirtilmesi önem arz etmektedir. Bununla birlikte kısmi süreli çalışmaya geçen işçinin iş sözleşmesini feshetmesi halinde, yerine alınan işçinin iş sözleşmesinin işçinin de yazılı onayının da olması koşuluyla fesih tarihinden itibaren belirsiz ve tam süreli sözleşmeye dönüştürülmesi mümkündür.

Analık izni veya ücretsiz izin sonrasında, işçinin talebi üzerine kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılmaya başlanan işçinin hukuki konumu ile bu uygulamadan bağımsız olarak kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçinin hukuki konumu arasında, uygulanacak İş Hukuku esasları bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle işçi kendi isteği ile kısmi süreli çalışmaya geçtiği için ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri de işçiye çalıştığı süreye orantılı olarak ödenecektir. Bu durum Kanun'un 13/2'nci maddesinde, "Kısmî süreli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam süreli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir." hükmüyle ifade edilmektedir. Dolayısıyla, salt ücret değil, paraya ilişkin bölünebilir diğer menfaatlerin, bu arada aynı yardımların da bölünebilir olanlarının kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışana orantılı sağlanması gerekir. Bu çerçevede, işçi haftalık 45 saatlik çalışması karşılığında aylık 2.000 TL ücret alıyorsa, haftalık çalışma süresi yarıya düşürüldüğünde alacağı ücret de yarıya düşürülecektir. Bunun gibi, örneğin haftada 45 saat çalışan işçiye yılda 600 TL yiyecek yardımı yapılıyorsa, haftalık çalışma süresi 15 saate düşürülen işçi, 200 TL yiyecek yardımına hak kazanacaktır.

İşçinin hafta tatiline hak kazanma şartları Kanun'da belirtilmiştir. Yargıtay da Kanun'daki düzenlemeye paralel olarak eskiden beri verdiği kararlarda işçinin hafta tatiline hak kazanması için haftalık 45 saatlik çalışma süresini doldurması

gerektiğini kabul etmektedir. Bu durum karşısında, işçinin kısmi süreli iş sözleşmesiyle haftalık çalışma süresi 45 saati bulamayacağından Yargıtay görüşü doğrultusunda işçinin hafta tatiline hak kazanması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla akdedilen iş sözleşmesi gereğince haftalık 45 saatlik çalışma süresi tamamlanmayacağı için Yargıtay görüşü çerçevesinde işçiye hafta tatili verilmesine gerek olmayacaktır.

## SONUÇ

Çalışma yaşamında kadın çalışanı korumak amacıyla hareket eden yasa koyucu, kadın çalışanı özellikle gebelik süresince ve doğum sonrasında ayrıca koruma ihtiyacı hissetmiş ve buna göre gerekli kanunlarda gerekli düzenlemelere yer vermiştir. Yukarıda ayrıntılı olarak yer verilen bu düzenlemelerle işverenlere fazladan yükümlülükler verilmiş ve kadın çalışanlardan bu yönde gelen talepleri karşılaması istenmiştir. İşverenlerin bu düzenlemelere aykırı davranması da yasa koyucu tarafından ayrıca yaptırıma bağlanmıştır.

İşverenlerin hem kadın çalışanları korumak hem çalışma barışını sağlamak hem de idari yaptırımlarla karşılaşmamak için kadın çalışanların gebe kalmasıyla başlayan ve çocuğun ilkökula başlamasıyla sona eren süreçte yapılması/dikkat edilmesi gereken konularda kendilerine yol haritası belirlemeleri ve bünyelerinde istihdam ettikleri insan kaynakları çalışanlarının farkındalıklarını artırmaları kendileri için de koruyucu bir davranış olacaktır.





# YETKİSİZ TEMSİLCİ VASİTASIYLA KURULAN TAHKİM ANLAŞMALARINI

Selmin Burcu ÖZTEKİN

Avukat

## ÖZET

Son zamanlarda, zaman tasarrufu başta olmak üzere çeşitli avantajları sebebiyle taraflar arasındaki uyuşmazlıkların seçimi için tahkim yoluna gidildiği görülmektedir. Gerek gerçek kişiler açısından gerek tüzel kişi iradesini açıklayan temsil ve ilzama yetkili kişilerce çeşitli işlemler için temsilci görevlendirilmektedir. Bu temsilcilerin tahkim anlaşması yapma konusunda özel olarak yetkilendirilmemiş olması halinde müeyyidesinin ne olacağı ve anlaşmanın geçerliliği çeşitli tartışmaları beraberinde getirmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yetkisiz Temsilci, Tahkim Anlaşması, New York Konvansiyonu, Özel Yetki.

## GİRİŞ

Kanunda belirli hallerde temsilciye verilen genel yetkinin yeterli bulunmaması sebebiyle özel olarak yetkilendirilme şartı aranmaktadır. Tahkim anlaşmasının esasına Türk Hukuku uygulanması halinde temsilcinin özel olarak yetkilendirilmemesinin yaptırımını konusunda ise bir görüş birliği bulunmamaktadır. İlgili makalede yetkisiz temsilci marifetiyle yapılan tahkim anlaşmalarının geçersizliğinin müeyyidesini ele alıyor olacağız.

## I. TEMSİL KAVRAMI

Bir hukuki işlemi bir kişinin başka bir kişi namına ve hesabına yapması ve işlemin hukuki sonuçlarının bu kişi üzerinde doğmasının sağlanmasına temsil adı verilir<sup>1</sup>. Genel temsil yetkisi, bütün hukuki işlemleri içermekle birlikte temsilci ile temsil olunan arasındaki iç ilişkideki dürüstlük kuralı gereğince, alışılmış dışı sayılabilecek bazı işlemlerde genel temsil yetkisi dışında özel bir temsil yetkisi aranmıştır.

Bu bağlamda 6100 sayılı HMK'nın 74. maddesine göre açık olarak yetki verilmedikçe

vekilin tahkim anlaşması yapamayacağı düzenlenmiştir. Bu hükme benzer bir düzenleme 6098 sayılı Borçlar Kanunu ile düzenlenmiş olup vekalet sözleşmesi kısmında yer alan 504. maddede vekilin özel olarak yetkilendirilmemesi halinde dava açamayacağı, sulh olamayacağı ve hakeme başvuramayacağı düzenlenmiştir. İlgili hükümler uyarınca özel olarak yetkilendirilmemiş temsilci vasıtasıyla kurulan tahkim anlaşmalarının hukuken geçersiz olduğu ifade edilmektedir.

## II. TAHKİM ANLAŞMASININ GEÇERLİLİĞİNE UYGULANACAK HUKUK

Tahkim sözleşmesinin geçerliliğine uygulanacak hukukun tespiti, tahkim anlaşmasının şekli, tahkim anlaşmasının taraflarının ehliyeti, uyuşmazlığın tahkime elverişliliği ve tahkim anlaşmasının kapsamının incelenmesi açısından önem arz etmektedir.

Taraflar adına temsilcilerin bir tahkim anlaşması akdetmesi halinde uygulanacak hukuku tespit edebilmek için uyuşmazlığı hangi kapsamda vasıflandırmak gerektiğinin çözülmesi gerekmektedir. Vasıflandırma yapılması ardından bağlama noktası vasıtasıyla uygulanacak hukuk belirlenecektir.

Hiç şüphesiz, yetkisiz temsilci aracılığıyla

<sup>1</sup> Kemal Oğuzman/Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C.1 İstanbul, s. 211*

imzalanan tahkim anlaşmasının geçersizliği meselesinin, tahkim anlaşmasının esası veya maddi geçerliliği kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Tahkim anlaşmasının esası, tahkim anlaşmasını imzalayan tarafların iradelerinin uyuşmazlık çözümü için devlet yargısını bertaraf ederek tahkim yargısına gidilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözülmesi hususunda temsil olunanın temsilciye özel yetki vermemesi, tahkim için iradesinin bulunmadığı anlamına gelmekte ve bu nedenle anlaşma geçersiz olmaktadır. Temsil olunan ilk etapta tahkim anlaşması imzalaması yönünde temsilciye bir özel yetki vermemişse de daha sonra bu sözleşmeye irade açıklaması ile icazet vererek sözleşmeyi geçerli hale getirebilmektedir.

Tahkim anlaşmasının geçersizliği, ulusal mahkemeler önünde tahkim itirazı olarak, tenfiz aşamasında tenfiz ret sebebi olarak ya da hakem kararının iptalinin talep edilmesi halinde ileri sürülebilecektir.

Tahkim anlaşmasının esasına uygulanacak hukuk tespiti için öncelikle taraf iradelerine bakılacaktır. Taraflar, aralarındaki anlaşma ile tahkim anlaşmasının esas kapsamında geçerliliğini bir hukuka tabi kılmış olabilirler. Bu halde tahkim anlaşmasının geçerliliğine bu hukuk uygulanacaktır.

Seçilen bir hukuk yoksa sözleşmenin esasına uygulanan hukuk ve tahkim yeri hukukunun uygulanması daha yerinde olacaktır. Yargıtay da bir kararında tahkim anlaşması için tarafların seçtiği hukuk ve böyle bir hukuk seçiminin yokluğu halinde tahkim yeri hukukunun uygulanacağını belirlemiştir<sup>2</sup>.

### **III. YETKİSİZ TEMSİLCİ VASITASIYLA KURULAN TAHKİM ANLAŞMALARI NE OLACAK?**

Yapılacak vasıflandırma sonucu tahkim anlaşmasının esasına Türk Hukuku uygulanacak

olabilir. Türk Hukuku açısından tahkim anlaşmasının geçerli olabilmesi için ise ya bizzat hak ve fiil ehliyetine sahip olan tarafların katılması ya da bu konuda özel yetkilendirilmiş temsilcilerinin katılması gerekmektedir. Temsilen yapılan işlerde hak ve borçlar temsil olunana ait olduğundan tahkim anlaşması, temsilci sıfatıyla imzalayan kişi bakımından bağlayıcı olmayacaktır.

TBK'nın vekalet sözleşmesi başlıklı kısmında vekilin özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamayacağı, sulh olamayacağı ve hakeme başvuramayacağı düzenlenmiştir. (TBK m. 504/3) Bu madde ile birlikte davaya vekalet başlıklı HMK m.74, avukatların açıkça yetkilendirilmemiş olması halinde tahkim ve hakem sözleşmesi yapamayacağını düzenlemektedir. Bu halde tahkim anlaşması yapması konusunda yetkilendirilmemiş bir temsilcinin veya avukatın durumu hakkında kanunlar ihtilafı kurallarına göre Türk Hukuku'nun uygulanması gereken bir durumun varlığı halinde, özel yetkinin olmadığı durumlarda tahkim anlaşması geçersiz olacaktır. Bu geçersizliğin türü tartışılmaktadır.

Bir görüşe göre, bu geçersizliğin emredici hükümlere aykırılık sebebiyle kamu düzenine ilişkin olması sebebiyle kesin hükümsüzlükle batıl olduğu ve bu sebeple de mahkemece resen nazara alınması gerektiği ifade edilmektedir<sup>3</sup>. HMK'da aranan özel yetki kuralının kamu düzenini ilgilendiren emredici bir kural niteliğindedir ve kaynağını da Anayasa'nın 37. maddesinden almaktadır. Bu görüşe Yargıtay da istikrarlı bir şekilde katılmakta, özel yetki verilmemiş olan vekilin tahkim anlaşması akdedemeyeceğini, aksine yapılan anlaşmaların geçersiz olduğunu ifade etmektedir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 11.10.2000,19-1122/1256 sayılı kararına göre "dava yabancı hakem kararının tenfizi istemine ilişkindir. Mahkemece sözleşmeyi imzalayan .....'ın sözleşme ve tahkim şartını kabul etme yetkisinin bulunmadığı, bu konuda özel yetki

<sup>2</sup> Yargıtay 19. HD, 15.11.1995, 1995/9108E., 1995/9685K.

<sup>3</sup> Pekcanitez, /Özkes, /Akkan /Taş Korkmaz, Medeni Usul Hukuku, s.2647

*verilmediği, kamu düzeni nedeniyle BK m.388/3 maddesinde özel yetki kuralının zorunlu hale getirildiği, ayrıca asıl sözleşmenin geçerli olmasının sözleşmedeki tahkim şartının da geçerli olduğunu göstermeyeceği belirtilerek davanın reddine karar verilmiştir..... Özel Daire yukarıda açıklanan nedenle kararı bozmuş, yerel mahkeme aynı gerekçelerle direnmiştir... Tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarına, dosyadaki tutanak ve kanıtlara, mahkeme kararında açıklanan gerektirici nedenlerle ve özellikle delillerin değerlendirilmesinde bir isabetsizlik bulunmamasına göre usul ve yasaya uygun bulunan direnme kararının onanması gerekir.”*

Diğer bir görüşe göre ise, tahkim anlaşması imzalamaya özel yetkisi olmayan bir temsilcinin tahkim anlaşması halindeki geçersizlik, askıda hükümsüz olarak değerlendirilmelidir. Bu halde temsil olunan, özel yetki ile yetkilendirilmemiş temsilci tarafından yapılan tahkim anlaşmasına icazet verirse bu sözleşme ile bağlı olacaktır<sup>4</sup>.

Pratik açısından ele alındığında tahkim şartının da içinde bulunduğu asıl sözleşme, temsilci tarafından imzalanmış ve bu sözleşme uygulanmış ise temsilcinin tahkim şartı için yetkisiz olduğu yönündeki itirazlara itibar etmeyerek vekilin başlangıçtaki bu yetkisizliğini asilin sonradan icazet vererek giderebileceğinin kabulü, tahkim anlaşmasının temsilci vasıtasıyla yapılması halinin kamu düzeninden sayılarak kesin hükümsüzlük yaptırımına tabi tutulmasındansa hukuka daha uygun düşen bir yaklaşım olacaktır.

Ancak Yargıtay'ın durumu devlet yargısına karşın tahkimi istisna kabul etmesi ve temsilcinin tahkime gitme konusundaki yetkisini kamu düzeninden ele almasına binaen temsil olunanların, temsilcilere tahkim anlaşması akdetme konusunda özel yetki vermesi daha yerinde olacaktır.

## SONUÇ

Tahkim anlaşmasının geçersizliğine uygulanacak hukukun kanunlar ihtilafı kuralları uyarınca Türk Hukuku olması halinde özel yetkisi olmayan temsilcinin tahkim anlaşması imzalaması halinde yaptırım türünün ne olacağı tartışılmıştır. Bu bakımdan HMK m.74 ve TBK m.504'e göre özel olarak yetkilendirilmeyen vekilin tahkim ve hakem sözleşmesi yapamayacağının düzenlendiği görülmüştür.

Her ne kadar askıda hükümsüzlük yaptırımının sözleşmeyi ayakta tutma iradesi bakımından daha yerinde olduğu düşünülse de Yargıtay tarafından durumun kamu düzeninden ele alınarak kesin hükümsüz olduğu ileri sürülmektedir.

Hal böyle iken temsilcisine yetki vererek tahkim anlaşması akdetmek isteyen temsil olunanın bu konuda özel yetki vermesi yerinde olacaktır.

<sup>4</sup> Ziya Akıncı, Milletlerarası Tahkim,s.353



# ULUSLARARASI TİCARİ SÖZLEŞMELERE UYGULANACAK UNIDROIT İLKELERİ

Zeynep Cemre ALTUN  
Avukat

## ÖZET

*Hukukun yeknesaklaştırılması çabaları; ticaretin uluslararası hayata kaydı ve özellikle tacirlerin diğer ülkelerle olan ilişkileri ile ticari hayatı kolaylaştırmak adına, üzerinde çokça düşünülmüş bir husustur. Bu konudaki ilk somut çaba ise Unidroit İlkeleri ile vücut bulmuştur.*

*Bu çalışma ile Unidroit İlkelerinin tarihçesi, amacı ve kapsamı, hukuki niteliği, tahkim ile olan ilişkisi, kullanım alanları ve yine kendisi ile benzer amaç taşıyan Ole Lando İlkeleri ile benzerlik ve farklılıkları ortaya konulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Unidroit, İlkeler, Yeknesaklık, Ole Lando, Sözleşme, Tahkim.

## GİRİŞ

Unidroit merkezi İtalya'nın Roma şehrinde bulunan ve amacı özel hukuka ilişkin devletlere ait hukuk sistemlerinin yeknesaklaştırılması/tekleştirilmesi olan bir kurumdur. Bu enstitünün temel amacı tüm dünyada kullanılmak üzere eşit, adil, dengeli bir kurallar bütünü oluşturulmasıdır. Nihai olarak Türkiye'nin de dahil olduğu 63 üye ülkesi olan bu enstitü özel hukuk camiasında oldukça saygın bir konuma sahiptir. Enstitü çalışmalarını yeknesaklaşmaya yönelik olarak konvansiyonlar, model kanunlar, ilkeler ve kılavuzlar yayınlamak devam ettirmektedir.

## I. TARİHÇESİ

Unidroit (Institut International pour L'Unification du Droit) ilk olarak 1926'da Milletler Cemiyeti'ne bağlı olarak kurulmuş daha sonra bağımsızlığını elde etmiştir<sup>1</sup>.

1971 yılında ilk kez uluslararası ticari sözleşmeler hukukuna ilişkin temel prensipleri tartışmak ve belirlemek amacıyla döneminin prestijli akademisyenlerini içeren bir komite

kurulmuştur. Komite ilk olarak projenin önemini ve yapısını gösteren bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda üç temel hukuk sisteminin genel prensipleri ortaya konulmuş ve ortaya çıkan bu metin üzerinden geliştirilen çalışmalar neticesinde 1994 yılında Ticari Sözleşmelere İlişkin Unidroit İlkeleri, Enstitü Yönetim Konseyi tarafından onaylanarak İngilizce ve Fransızca dillerinde yayımlanmıştır. 1994 yılında ilk haliyle yayımlanan ilkeler 120 madde ve yedi bölümden oluşmaktaydı. Her ne kadar 1994 yılında yayımlanan bu ilkeler uluslararası ticarete ilişkin köklü ilkeleri içeriyor ve oldukça geniş bir kabul sağlamış ise de bu haliyle metin sözleşmeler hukukuna ilişkin tüm genel ilkeleri kapsamamaktaydı. Bu nedenle mevcut metin üzerinde 1997 yılında iyileştirme çalışmalarına gidilmiş ve çalışmalar 2004 yılında tamamlanarak ilkelere mevcut son hali verilmiştir.

2004 yılında yayımlanan son metnin 1994 yılında yayımlanan metne radikal değişiklikler getirdiği söylenemez. Zaten hali hazırda başarıya ulaşmış ve uluslararası alanda prestij kazanmış bu metne yalnızca elektronik işlemler gibi çağın gereklilikleri olan birkaç madde eklenmiş ve yeni eklenen bölümler ile uluslararası ticaretin ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak için genişletme çalışmaları yapılmıştır.

<sup>1</sup> Sürat.C, Uluslararası Ticari Sözleşmelere Uygulanacak Hukuk Olarak Unidroit Prensipleri, İzmir 2008, Sf.49

## II. AMACI VE KAPSAMI

### a) Amacı

Unidroit ilkelerinin oluşturulma amacı, uluslararası ticari ilişkilerin doğurduğu ihtiyaçları karşılayacak ve her türlü ticari sözleşmeye uygulanabilecek yeknesak kurallar bütünü oluşturarak tüm dünyada kullanılacak adil, eşit, dengeli bir bütünlük sağlanmasıdır. Bu amaç ile uluslararası ticarete kullanılan hukuk sistemleri arasındaki farkların ortadan kaldırılması istenmiş, herkesçe öngörülebiyecek tek bir sistem oluşturulması amaçlanmıştır.

### b) Kapsamı

Unidroit ilkeleri sadece belirli bir sözleşme tipine özgülenebiyecek hükümler içermemekte, tüm uluslararası ticari sözleşmelere uygulanabileceği kuralları içermektedir. Bu yönüyle bu ilkeler doktrinde bazı yazarlarca Türk Borçlar Kanunu'nun genel ilkeleri ile benzer bulunmaktadır.

Unidroit ilkeleri uluslararası ticari sözleşmelere uygulanmaktadır. Unidroit ilkelerinin milletlerarası ticari ilişkiye uygulanmasının iki sebebi vardır. Bunlardan biri; sözleşmenin birden fazla ülke hukukuyla ilişkili olması halinde, ilgili hukuk kurallarının çatışması söz konusu olur. Taraflar bunu bertaraf etmek istediklerinden ortak, yeknesak, güvenilir kurallara ihtiyaç duyarlar. Bir diğeri ise; taraflardan birini tanımadığı, bilmediği bir ülke hukuku ile mücadele etmek zorunda bırakmadan, ulusal mahkemelerin tarafsızlığına dair şüphe barındırmadan yargılama sağlar. Bu halde mevcut bir sözleşmeye bu ilkelerin uygulanabilir olması için iki kriterin bulunması gerekmektedir.

#### aa) Uluslararası Sözleşmelere İlişkin Olma

Unidroit ilkelerinin kendisi hangi sözleşmelerin uluslararası nitelik taşıdığına dair bir tanımlamada bulunmamıştır. Bu husus ilkelerin en çok eleştirildiği konuların başında gelmektedir. Ancak Unidroit ilkelerinin amacı tüm dünyada kullanılacak ortak bir hukuk sistemi oluşturmak olduğundan "uluslararası sözleşme" kavramının oldukça geniş yorumlanması

gerektiği sonucu çıkarılabilir. Bu halde sözleşmenin herhangi bir noktası yabancılik unsuru içermekte ise Unidroit ilkelerinin uygulanabileceği sonucuna doğrudan varılacaktır. Ancak taraflar aralarındaki sözleşmeye Unidroit ilkelerinin uygulanacağına karar vermiş iseler yabancılik unsuru olmasa dahi bu ilkeler uygulanacaktır.

#### bb) Ticari İlişkiye İlişkin Olma

Unidroit ilkelerinin uygulanma alanı ticari ilişkilerdir. Bu ilişkiler çerçevesinde güdülen amaç; ticari ilişkinin birden fazla ülke hukukuyla ilişkili olması halinde, ilgili hukuk kurallarının çatışması söz konusu olacaktır ve taraflar bunu bertaraf etmek istediklerinde ortak, yeknesak, güvenilir kurallara ihtiyaç duyacaklardır. Bunun yanı sıra ticari ilişkide yeknesak kurallar konmasının bir başka nedeni ise taraflardan birini tanımadığı, bilmediği bir ülke hukuku ile mücadele etmek zorunda bırakmadan, ulusal mahkemelerin tarafsızlığına dair şüphe barındırmadan yargılama sağlamaktır.

Unidroit ilkelerinin uygulanacağı ticari ilişki kavramından anlaşılması gereken; Türk Hukuku'ndaki ticari ilişkiden farklı ve ondan daha geniş yorumlanmalıdır. Bu çerçevede tüketici ilişkisi olmayan her türlü ilişkiye uygulanabilir. Unidroit Prensipleri, klasik anlamda tüketici sözleşmesi sayılmayacak olan ve mal, sermaye, hizmet, teknoloji veya diğeri ekonomik ve finansal malvarlığının sınır aşan dolaşımına ilişkin, kar amacı güden tüm sözleşmelere uygulanabilir.

#### c) İçeriği

Unidroit ilkeleri toplam yedi bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler kısaca şu şekilde sıralanabilir:

1. bölüm: Başlangıç maddesidir. Sözleşme yapma serbestisi, şekil serbestisi, sözleşmenin bağlayıcılığı, kurallardan ayrılma ve değişiklik yapma, ilkelerin yorumu, boşlukların doldurulması, iyiniyet, teamüller, tanımlar yer alır.

2. bölüm: Sözleşmenin kuruluşuna dair hükümler yer alır. İcap, icabın geri alınması, icaptan

dönme, icabın reddi, kabulün şekli, kabulün süresi, kabulün geri çekilmesi, yazılı teyit, kötü niyetle yapılan müzakereler, sözleşmenin gizli tutulması, standart hükümler gibi.

3. bölüm: Sözleşmenin geçerliliğine dair hükümlerin bulunduğu bölümdür. Başlangıçtaki imkansızlık, hatanın tanımı, hata nedeniyle iptal, ifade etme ve iletişimde hata, hile, tehdit, gabin, süreler, kısmi iptal, iptalin geriye etkili hükmü, tazminat, hükümlerin emredici niteliği, tek taraflı beyanlar gibi.

4. Bölüm: Yorum kurallarının bulunduğu bölümdür. Sözleşme yapılırken tarafların niyeti, beyanları, davranışlarının yorumu, yoruma uygun hal ve şartlar, sözleşmeye atıf, faydalı yorum, aleyhe yorum kuralı, terim ikamesi vs.

5. Bölüm: Sözleşme kapsamına ilişkin hükümler yer alır. Açık ve örütülü yükümlülükler, taraflar arasındaki işbirliği görevi, sonuç borcu veya vasıta borcu, borç tipinin belirlenmesi, edimin kalitesinin tayini, fiyat tespiti, süresi belli olmayan sözleşmeler vs.

6. Bölüm: Edimin ifasına ilişkin hükümlerin bulunduğu bölümdür. İfa zamanı, bir defada ifa, kısmi ifa, ifa emri, erken ifa, ifa yeri, ödeme türleri vs.

7. Bölüm: İfanın yerine getirilmemesini düzenler. İfanın tanımı, ifanın ertelenmesi, ifa için ilave süre, mücbir sebep gibi konular.

### III. HUKUKİ NİTELİĞİ

Unidroit ilkelerinin hukuki niteliği doktrinde tartışmalı bir konudur. Bu konuya ilişkin bazı akademisyenler Unidroit ilkelerinin restatement (derleme) olduğunu öngörürken bazı yazarlar ise Unidroit ilkelerinin Lex Mercatoria'nın bir parçası olduğunu öngörmektedir. Her ne kadar yapılaş yöntemi bakımından Unidroit ilkelerinin bir restatement hükmünde olduğu söylenebilir ise de Unidroit ilkelerinin Lex Mercatoria'nın önemli kaynaklarından oluşan sözleşmeler hukukunun genel prensiplerini karşılaştırmalı şekilde bir

araya toplayan bir çalışma olduğu gözönünde tutulduğunda Unidroit ilkelerinin Lex Mercatoria'ya dahil olduğunun kabulü gerekmektedir.

### IV. UNIDROIT İLKELERİNİN UYGULANABİLECEĞİ DURUMLAR

Unidroit ilkelerinin bir uluslararası ticari sözleşmeye uygulanabilmesi için tarafların aralarında bu hususta anlaşmış olmaları gerekmektedir. Taraflar çeşitli yollarla bu hükümlerin sözleşmelerine uygulanacağına dair anlaşmış olabilirler. Bu yollar uygulamada kısaca aşağıdaki şekillerde karşımıza çıkmaktadır.

- Taraflar sözleşmede açıkça Unidroit ilkelerinin aralarındaki anlaşmanın esasına uygulanacak hukuk olduğuna dair anlaşabilirler. Taraflar bu anlaşmayı sözleşmelerine koyacakları bir hükümlerle gerçekleştirebilirler. Ancak bunu yaparken bazı durumlara uygulanacak hukuku bu ilkelerin kapsamı dışında bırakmakta da özgürdürler. Ayrıca taraflar bu şekildeki hukuk seçimini bu sözleşmeden doğabilecek herhangi bir uyuşmazlığa ilişkin olarak kararlaştıracakları tahkim klotunda da belirtebilirler. Taraflar aralarındaki ticari ilişkiye uygulanacak milli hukuk kuralları çerçevesinde kalmak şartıyla Unidroit kuralları da uygulansın diyebilir. Ancak bu halde Unidroit kuralları yalnızca taraflarca seçilen milli hukukun emredici hükümlerine aykırı düşmeyecek şekilde uygulanabilir.

- Yukarıda bahsedilen ihtimal dışında taraflar aralarındaki sözleşmeden doğabilecek herhangi bir uyuşmazlık halinde uygulanacak hukukun Lex Mercatoria olduğu hususunda anlaşabilirler. Tarafların bir milli hukuk seçmek yerine Lex Mercatoria'ya atıf yapmaları halinde yine de sözleşmeye uygulanacak kurallar bakımından belirsizlik ortadan kalkmayacaktır. Bu nedenle sözleşmelerinin Lex Mercatoria'ya tabi olduğuna dair anlaşan tarafların özellikle Unidroit'nin uygulanacağına dair açıkça belirtmiş olmaları öngörülebilirlik açısından daha faydalı olacaktır.

- Unidroit ilkelerinin başka bir uygulanma alanı ise; tarafların seçtiği hukukun yorumlanması

aşamasındadır. Şöyle ki taraflar aralarındaki sözleşmenin esasına bir hukukun uygulanacağını öngörmüş olabilir fakat bu hukuk sistemi tarafların arasındaki uyumsuzluğun esasını çözme hususunda yetersiz kalıyor ya da belirli kavramları tam olarak açıklayamıyor olabilir. Bu ve benzer durumlar için taraflar üzerinde anlaştıkları hukukun yorumlanması için Unidroit ilkelerine başvurabilirler. Böylece Unidroit ilkeleri tamamlayıcı nitelik kazanmış olur.

- Unidroit ilkeleri hazırlanırken birçok hukuk sisteminin karşılaştırması şeklinde hazırlandığından ve optimum düzeyde hükümler içerdiğinden çoğu kez kanunkoyucular açısından örnek metin olarak da kullanılmaktadır. Bu şekilde devletlerin Unidroit ilkelerini iç hukuklarında kanun hazırlarken göz önünde tutmaları bakış açısı ve terim birliği oluşturacak ve Unidroit ilkelerinin varoluş amacı olan “yeknesaklık” amacına yaklaşacaktır.

## **V. UNIDROIT İLKELERİ İLE TAHKİME UYGULANACAK YEREL HUKUKUN İLİŞKİSİ**

Taraflar aralarındaki sözleşmeden doğacak her türlü uyumsuzluğun tahkim yoluyla ve belli bir devletin yerel hukuku ile çözülebileceğini öngörebilirler. Eğer taraflar böyle bir senaryoda aynı zamanda Unidroit ilkelerine atıf yapmışlarsa;

- Yerel Kanun ile Unidroit ilkeleri arasında bir çakışma olması halinde; yerel kanun uygulanır. Ancak taraflar açıkça böyle bir çatışma durumunda Unidroit ilkesinin uygulanacağına karar verebilirler. Ancak bu halde dahi Unidroit ilkeleri milletlerarası kamu düzenine ve ülkenin emredici hükümlerine aykırı olamaz.

Yerel kanunun sessiz kaldığı noktalarda tahkim mahkemesi Unidroit ilkelerini yardımcı kural olarak uygulayabilir.

## **VI. OLE LANDO İLKELERİ İLE BENZERLİK VE FARKLARI**

### **a- Benzerlikleri**

Unidroit ilkeleri bir başka uluslararası düzenleyici niteliği haiz metin olan Ole Lando ilkeleri ile karşılaştırıldığında; her iki metin de içerik bakımından benzerlikler taşıdığı görülecektir. Şöyle ki; her iki metin de uluslararası platformda bir yeknesaklık sağlamayı hedeflemiş ve metinlerinde iyi niyet ve dürüstlük kuralı merkezli hükümlere yer vermiştir. Bu açıdan her iki metin için de common law ekolüne yakın oldukları şeklinde yorum yapmak mümkündür.

### **b- Farkları**

Unidroit ilkeleri tüm dünyada yeknesak hukuk oluşturmaya dair amaç güderken Ole Lando ilkelerinin uygulama alanı yalnızca Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile sınırlıdır. Aynı zamanda Unidroit ilkeleri milletlerarası ticari uyumsuzluklara ilişkin olmasına rağmen Ole Lando ilkeleri tüm sözleşmesel ilişkilere uygulanmak üzere düzenlenmiştir. Bu nedenle Unidroit ilkelerinden daha detaylı olarak ele alınmıştır. Ancak Unidroit ilkeleri geldikleri nokta itibarıyla halen Ole Lando ilkelerine göre çok daha geniş bir alanda uygulanmaktadır.

## **SONUÇ**

Temelleri 1971 yılına dayanan Unidroit ilkeleri içerdiği karşılaştırmalı hukuk sistemlerine ait ve ticari uyumsuzluklara dair temel hükümleri ile uluslararası ticari hayatın gerektirdiği tüm kavram ve kurumları oldukça iyi nitelendirmektedir. Bu nedenler ile uyumsuzluk tarafı kişilerin Unidroit ilkelerini sözleşmelerine derç etme oranı her geçen gün artmakta ve bu sayede bu ilkelerin nihai amacı olan “yeknesaklaşma” gerçekleşmektedir.



# 7143 SAYILI YENİDEN YAPILANDIRMA KANUNU'NDA GÜMRÜK ALACAKLARI

**Fatih UZUN**

Ortak, Gümrük Müşaviri

## ÖZET

*Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemeler, ülkemiz için geçmişten günümüze hem hazineye likit kaynak sağlamak hem de kayıt dışı varlıkların kayıt altına alınması suretiyle ekonomiye ivme kazandırmak amacıyla konjonktürün durgun veya olumsuz seyrettiği dönemlerde başvurulan bir yöntem olmuştur. Yakın dönemde yasalaşan 7143 sayılı yeniden yapılandırma yasasını da bu meydana değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Bu çalışmada ise 7143 sayılı Kanun'da gümrük alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin belirtilen usul ve esaslar ele alınmaya çalışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** 7143 Sayılı Kanun, Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması, Gümrük Alacakları.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7143 sayılı Kanun”, 18.05.2018 tarihli 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamuoyunda vergi affı olarak da adlandırılan kamu alacaklarına ilişkin yeniden yapılandırma kanunlarının ortak gerekçesi tahsil edilemeyen kamu alacaklarının bir an evvel hazineye girişini sağlamak, beyanı yapılmayan kayıt dışı unsurları kayıt altına alarak ekonominin güçlendirilmesini sağlamaktadır. En son yasalaşan 7143 sayılı yeniden yapılandırma kanunu da başta vergi, gümrük ve sosyal güvenlik alacakları olmak üzere pek çok kamu alacağının ilişkin yeniden yapılandırılmasına ilişkin hükümleri barındırmaktadır. Bu çalışmada ise özetle yeniden yapılandırma yasasında yer alan gümrük alacaklarına ilişkin hususlar ele alınacaktır.

## I. YENİDEN YAPILANDIRMA YASASININ KAPSADIĞI GÜMRÜK ALACAKLARI

7143 sayılı Yasa ile yürürlüğe giren yeniden yapılandırma kanunu gümrük alacakları bakımından 31/03/2018 tarihinden önce (bu tarih dahil) 27/10/1999 tarihli 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında

gümrük yükümlülüğü doğan, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’na bağlı tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip edilen gümrük vergileri, idari para cezaları, faizler, gecikme faizleri, gecikme zammı alacaklarını konu almaktadır.

Gümrük vergileri tanımı kapsamına Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 numaralı ekinde sayılan gümrük vergisi, katma değer vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu, özel tüketim vergisi, çevre katkı payı, TRT bandrolü, ilave gümrük vergisi, dampinge karşı vergi, telafi edici vergi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tek ve maktu vergi, tütün fonu gibi kamu alacakları girmektedir.

7143 sayılı Kanun’un en büyük özelliği hem kesinleşmiş hem de kesinleşmemiş kamu alacaklarını yeniden yapılandırılmaya konu etmesi olup, yeniden yapılandırmaya konu olacak kamu alacakları 31/03/2018 tarihi esas alınarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda Kanun’un kapsadığı gümrük alacaklarının türleri aşağıda sıralandığı gibidir.

- Vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergilerinin ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer’i amme alacakları,

- Vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü nedeniyle gümrük vergileri asıllarına

bağlı olmaksızın idari para cezaları ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümleri sebebiyle kesilmiş idari para cezaları,

- Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı kesilmiş idari para cezaları ile bunlara bağlı fer'i amme alacakları,

- İhtirazi kayıtlarla verilen gümrük beyannameleri üzerine tahakkuk etmiş gümrük vergileri,

- Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş gümrük vergileri, gecikme zamları ve faizleri ile gümrük idari para cezaları,

- Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ilgisine göre istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar,

- Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla gümrük uzlaşması hükümlerinden yararlanılmak üzere başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş gümrük alacakları,

- Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanun'un yayımı tarihinden önce başladığı halde tamamlanmamış olan gümrük incelemeleri sonucunda ortaya çıkan gümrük ek tahakkukları,

- Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanun'un yayımı tarihinden önce tamamlandığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra gümrük idaresine intikal eden müfettiş raporları üzerine yapılan gümrük ek tahakkukları,

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na ve ilgili diğer kanunlara göre tahakkuku ve tahsili gerektiği halde yükümlü tarafından beyan edilmeyen aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce kendiliğinden bildirilmesi durumundaki gümrük idari para cezaları ve gümrük vergilerine bağlı faizler.

## **II.KESİNLEŞMİŞ GÜMRÜK ALACAKLARI**

Kesinleşmiş gümrük alacaklarının yeniden

yapılandırılmasına ilişkin hükümler 7143 sayılı Kanun'un 2/2'nci maddesinde belirtilmiş olup, bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların anılan maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmaması, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları gerekmektedir.

Gümrük mevzuatımıza göre herhangi bir gümrük alacağının kesinleşmiş olması için,

- İdari yargı mercilerinde dava açma süresinin geçmiş,

- İdari yargı süreçlerinin (itiraz-istinaf-temyiz) tamamlanmış,

- Uzlaşma müessesesinden yararlanma hakkına dair sürenin dolmuş veya uzlaşması sağlanmış

olması gerekmektedir.

7143 sayılı Yeniden Yapılandırma Kanunu'nun 2/2 maddesinde belirtilen kesinleşmiş gümrük alacaklarının türlerinin ve bunlara ilişkin yeniden yapılandırma hükümlerinin aşağıdaki gibi sınıflandırılması mümkündür.

### **i) Vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergilerinin ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı fer'i amme alacakları**

Yeniden Yapılandırma Kanunu vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan gümrük vergilerinin ödenmemiş kısmının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine 7143 sayılı Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE (yurtiçi üretici fiyat endeksi) aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; ödenmemiş alacağın sadece fer'i alacaktan ibaret olması hâlinde fer'i alacak yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın, Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gümrük vergilerine bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları ve aslı bu Kanun'un yayımı tarihinden önce ödenmiş olanlar dâhil olmak üzere asla bağlı olarak kesilen idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmesini öngörmektedir.

**ii) Gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamındaki idari para cezaları**

7143 sayılı Kanun ile vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan ve 4458 sayılı Kanun ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğü nedeniyle gümrük vergileri asıllarına bağlı olmaksızın kesilmiş idari para cezalarının %50'sinin 7143 sayılı Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla kalan cezaların % 50'sinin tahsilinden vazgeçilmektedir.

**iii) 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümleri nedeniyle kesilmiş para cezaları**

Yeniden Yapılandırma Kanunu'nda gümrük mevzuatını ihlal eden işlemlere iştirak etmiş olmak sebebiyle 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun iştirak hükümleri nedeniyle kesilmiş idari para cezaları ile ilgili olarak ise cezaların %50'sinin, Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %50'sinin tahsilinden vazgeçileceği belirtilmektedir.

**iv) Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilen idari para cezaları ve varsa gümrük vergileri ve fer'i amme alacakları**

Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilen idari para cezaları ve varsa gümrük vergileri ve fer'i amme alacakları Kanun'un 2/2-c maddesinde düzenleme konusu olmuştur. 7143 sayılı Kanun'un 2/2-c maddesine göre eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş idari para cezalarının %30'u ve varsa gümrük vergileri aslının tamamı ile bunlara bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacakları yerine bu Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla cezaların kalan %70'i ile alacak asıllarına bağlı faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

**v) İhtirazi kayıtla verilen gümrük beyannameleri üzerine tahakkuk etmiş gümrük vergileri**

Bilindiği üzere ihtirazi kayıtla gümrük beyanı zaman zaman yükümlüler tarafından gözetim, referans fiyat veya daha yakın zamana kadar emsal navlun uygulamaları durumlarında tercih edilen bir müessesedir. Yeniden yapılandırma kanununda ihtirazi kayıtla verilen gümrük beyannameleri üzerine tahakkuk etmiş olan vergiler hakkında da 2/2'inci maddesinin (a) bendinde belirtilen hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu kapsamdaki gümrük beyannameleri için tahakkuk etmiş gümrük vergilerinin tamamı ödenecek olup, vergi aslına bağlı olan cezalardan ise vazgeçilecektir.

**vi) Yargı kararı ile kesinleştiği halde ödemeye yönelik tebligat yapılmayan gümrük alacakları**

Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olup bu Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla yargı kararı ile kesinleştiği hâlde mükellefe ödemeye yönelik tebligatın yapılmadığı gümrük alacakları da yeniden yapılandırma kapsamına alınmıştır.

Bu türdeki gümrük alacakları için mükelleflerce Kanun'da öngörülen süre ve şekilde başvuruda bulunulması koşuluyla bu alacaklar da Kanun'un 2'inci maddesi kapsamında yeniden yapılandırılacaktır. Bu hüküm kapsamına giren alacaklar için ayrıca tebligat yapılmayacak ve alacakların vade tarihi olarak Kanun'un yayımı tarihi kabul edilecektir. Bu kapsamda yapılandırılan tutarların bu Kanun'da öngörülen süre ve şekilde ödenmemesi hâlinde de vade tarihinde değişiklik yapılmayacaktır.

**III. KESİNLEŞMEMİŞ VEYA DAVA SAFHASINDA BULUNAN GÜMRÜK ALACAKLARI**

Kesinleşmemiş gümrük alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin hükümler 7143 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilmiştir.

7143 sayılı Yeniden Yapılandırma Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtilen kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan gümrük alacaklarının

türlerinin ve buna ilişkin yeniden yapılandırma hükümlerinin aşağıdaki gibi sınıflandırılması mümkündür.

**i) İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar**

Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ilk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda, gümrük vergilerinin %50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gümrük vergilerinin %50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

**ii) Gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar**

Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla gümrük vergilerine ilişkin gümrük yükümlülüğü doğmuş ve idari itiraz süresi geçmemiş veya idari itiraz mercilerine intikal etmiş bulunan tahakkuklar hakkında da gümrük vergilerinin %50'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gümrük vergilerinin %50'si, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve asla bağlı olarak kesilen idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

**iii) Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ilgisine göre istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar**

Kanun'da yayım tarihi itibarıyla ilgisine göre istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar

düzeltilme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir.

Kanun'un yayımı tarihinden önce verilmiş en son kararın;

- Terkine ilişkin karar olması hâlinde, tahakkuka esas alınan gümrük vergilerinin %20'si ile bu tutara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla vergilerin/gümrük vergilerinin kalan %80'inin, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen vergi cezaları/idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

- Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde, tasdik edilen gümrük vergilerinin tamamı, terkin edilen gümrük vergilerinin %20'si ile bu tutarlara ilişkin faiz, gecikme faizi ve gecikme zammı yerine Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla terkin edilen gümrük vergilerinin kalan %80'i, faiz, gecikme faizi, gecikme zammı ve alacak aslına bağlı olarak kesilen idari para cezaları ile bu cezalara bağlı gecikme zamlarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

**iv) Sadece gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması hali**

7143 sayılı Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla sadece gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin dava açılmış olması hâlinde;

- Gümrük vergileri aslına bağlı cezaların, gümrük vergilerinin Kanun'un yayımı tarihinden önce ödenmiş olması veya Kanun'un 2'nci maddesine ilişkin olarak Kanun'da belirtilen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla tamamının ve bunlara bağlı gecikme zamlarının tahsilinden vazgeçilmektedir.

- Asla bağlı olmaksızın kesilen gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarından;

- İlk derece yargı mercileri nezdinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş durumda olanlarda cezanın %25'inin,

Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla ilgisine göre istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da istinaf/itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olmakla birlikte;

Kanun'un yayımı tarihinden önce verilmiş en son kararın terkinine ilişkin karar olması hâlinde cezanın %10'unun,

Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde tasdik edilen ceza tutarının %50'sinin,

Terkin edilen cezanın %10'unun Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların,

tahsilinden vazgeçilmektedir.

- Asla bağlı olmaksızın kesilen gümrük yükümlülüğüyle ilgili idari para cezalarına ilişkin verilen en son kararın bozma kararı olması hâlinde cezanın % 25'inin, kısmen onama kısmen bozma kararı olması hâlinde, onanan kısım için Kanun'un 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendindeki esaslar çerçevesinde, ilgisine göre anılan bentteki oranların yarısının, bozulan kısım için %25'inin, bu Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilmektedir.

#### **v) Eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezaları**

7143 sayılı Kanun eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş olan idari para cezalarında ise cezanın bulunduğu hukuki duruma göre derecelendirmeye gitmiştir. Bu kapsamdaki idari para cezalarının itiraz aşamasındakilerin %15'i, terkinine ilişkin bir karar olması halinde %5'i, tasdike ilişkin bir karar bulunması halinde %30'u Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla kalan cezaların tahsilinden vazgeçilmektedir.

#### **vi) Gümrük uzlaşması için başvurulmuş gümrük alacakları**

Kanun'un yayımı tarihi itibarıyla gümrük uzlaşması hükümlerinden yararlanılmak üzere gümrük idaresine başvuruda bulunulmuş, uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış, ancak dava açma süresi geçmemiş alacaklar da yeniden yapılandırılma hükümlerinden Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen hükümler dahilinde yararlanabileceklerdir.

Yükümlülerin kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan gümrük alacakları kapsamında yeniden yapılandırma hükümlerinden yararlanmaları için ilgili madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açmamaları, açtıkları davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları gerekmektedir.

#### **IV. GÜMRÜK İNCELEMESİ SAFHASINDA BULUNAN GÜMRÜK ALACAKLARI**

Kanunda inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler 4'üncü maddede belirtilmiştir. Kanun'da kapsadığı dönemlere ilişkin olarak, 7143 sayılı Kanun'un yayımı tarihinden önce başlanıldığı halde tamamlanamamış olan 4458 sayılı Kanun kapsamında yapılan gümrük incelemeleri ile ilgili ek tahakkuk işlemlerine devam edileceği belirtilmektedir.

Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tahakkuk eden vergilerin %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra kararın tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %25'inin, eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş cezalarda cezanın %15'inin ve varsa gümrük vergileri aslının %50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine Kanun'un yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra kararın tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının; kararın tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk

taksiti tebliği izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının %50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın %75'inin, eşyanın gümrüklenmiş değerine bağlı olarak kesilmiş cezalarının %85'inin, gümrük vergilerine bu Kanun'un yayımı tarihine kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

Kanun'un kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanun'un yayımı tarihinden önce tamamlandığı halde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra gümrük idaresine intikal eden müfettiş raporları üzerine gerekli ek tahakkuk ve tebliğ işlemleri yapılacaktır.

Yapılan tahakkuk üzerine Kanun'un 4'üncü maddesinin 8 fıkrasının (a) bendinde belirtilen şekilde belirlenen tutar, aynı bentte belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla Kanun hükümlerinden yararlandırılacaktır.

#### **V. PİŞMANLIKLA BEYAN KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER**

7143 sayılı Kanun yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar 4458 sayılı Kanun'a ve ilgili diğer kanunlara göre tahakkuku ve tahsili gerektiği halde yükümlü tarafından beyan edilmeyen aykırılıkların gümrük idaresinin tespitinden önce kendiliğinden bildirilmesini de kapsamına almıştır.

Böylesi bir durumda gümrük vergilerinin tamamı ile hesaplanacak faiz yerine Kanun'un yayımı tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarın; Kanun'da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla faizlerin ve idari para cezalarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

#### **VI. GÜMRÜK ALACAKLARININ YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN BAŞVURU**

Kanun hükümlerinden yararlanarak gümrük borçlarını yeniden yapılandırmak isteyen borçluların,

• Bu Kanun'un yayımı tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları,

• Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine ödenecek tutarların ilk taksitini bu Kanun'un yayımı tarihini izleyen dördüncü aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde azami on sekiz eşit taksitte ödemeleri

şarttır.

Bununla birlikte 7143 sayılı Kanun ile gümrük borçlarını yeniden yapılandırmak için başvuran yükümlülerin, aynı zamanda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'ndaki peşin ödeme indirimi ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki gümrük uzlaşması gibi müesseselerden faydalanmaları mümkün değildir.

#### **SONUÇ**

Kamuoyunda vergi affı olarak da adlandırılan kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına dair kanunlar geçmişten beri kamu alacağının hazineye hızlı bir şekilde intikal ettirilmesini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. 95 yıllık Cumhuriyet tarihimizde bugüne kadar toplam 33 vergi affı<sup>1</sup> yapıldığını dikkate aldığımızda ortalama 2,8 yılda bir vergi affının gündeme geldiğini ve yasalaştığını söylememiz mümkündür. Şüphesiz bu kadar kısa aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergisini dürüstçe ödeyen yükümlülüler nezdinde doğurduğu olumsuz sonuçları tahmin etmek hiçte zor değildir. Bu sebeple vergi afları aracılığıyla kayıt dışı ekonomik unsurları kayıt altına almaya çalışmak veya hazineye tahsil edilemeyen kamu gelirlerinin intikalini sağlamak yerine vergi reformu ve adaletini sağlamaya yönelik politikaların geliştirilmesi ve yapısal önlemlerin alınmak suretiyle uzun vadeli hedefler konulmasının daha anlamlı olacağını değerlendirmekteyiz.

<sup>1</sup> ÇETİN Güneş, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi*, C:14, S:2, 2007, s.177. (Kargı, 2011, 101 – 115)

# PATENT: İLK BAŞVURUNUN TÜRKİYE'DE YAPILMASI İÇİN NEDENLER

**Fatih YALINBAŞ**

*Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet Ortağı, Patent ve Marka Vekili*

## ÖZET

*Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası şirketlerde ilk başvurunun Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılması için bazı gerekçeler bu makalemizde açıklanmaktadır. Özellikle ülkemizde hızla yaygınlaşan Ar-Ge merkezleri bünyelerinde fikri mülkiyetin yönetimi için tahsis edilen bir insan kaynağının organizasyon şemasına yerleştirilmesini öngörmektedir. Bu Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge projelerinin en önemli çıktularından biri olarak kabul edilen patent başvurularının nasıl yönetileceği ve ilk başvurunun ne zaman ve nereye gerçekleştirileceği büyük önem arz etmektedir. Yeni Sınai Mülkiyet Kanunu’muz ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği bize ülkemizde geliştirilen buluşlar için gerçekleştirilecek ilk patent başvurusunun mutlaka Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Şirketlerin Patent Stratejileri, Çalışan Buluşları, Patent Teşvikleri, Patent Kanunu, Kurumlar Vergisi İstisnası.

## GİRİŞ

Uluslararası şirketlerin fikri mülkiyet yönetimleri, genellikle belirli bir ülkede konuşlanmış özel bir departman tarafından yürütülmektedir. Bu departman, şirketin dünya üzerinde faaliyette olduğu ülkelerdeki Ar-Ge merkezleri veya departmanlarından gelen buluş fikirlerini değerlendirmekte, patent başvurusu kararını vermekte ve gerçekleştirilen patent başvurularını başvuru-tescil sürecini bütçe oluşturarak belirli bir tescil stratejisiyle yürütmektedir.

Patent başvurularının ilk hangi ülkede veya PCT, EPC gibi prosedürlerden hangisine dahil edileceği de söz konusu departman tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu konuda eğer ülkesel gereklilikler yoksa genellikle önce bir PCT başvurusu gerçekleştirilmekte, akabinde mutlaka bir EPC, US, JP, CN gibi diğer önemli stratejik ülkelerde tescil sürecine devam edilmektedir.

Türkiye’de olduğu gibi bazı ülkelerde de buluş yapma faaliyetinin teşvik edilmesi ve inovasyona

daha fazla sahip çıkılması amacıyla birçok uygulama zorunlu tutulmaktadır. Türkiye’de hem yeni Sınai Mülkiyet Kanunu’nun bir gerekliliği hem de patente dayalı vergisel avantajlardan yararlanma konusundaki temel uygulama inovasyonu ve üretimi, Türkiye’de olan buluşlar için patent başvurularının önce Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Bunlar aşağıda ilgili mevzuat ile birlikte sunulmaktadır.

## I. YENİ SINAI MÜLKİYET KANUNU (6769 S.K.)

10 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu ve bunun “Çalışan Buluşlarına, Yükseköğretim Kurumlarında Gerçekleştirilen Buluşlara ve Kamu Destekli Projelerde Ortaya Çıkan Buluşlara Dair Yönetmelik” başlığı ile 29 Eylül 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Yönetmelik’e göre, şirketteki bir çalışan tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen bir buluşun patent başvurusu öncelikle Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılmalıdır. İlgili Yönetmelik makalemizde kısaca “Çalışan “Buluşları Yönetmeliği” olarak adlandırılacaktır.

Söz konusu Yönetmelik’in 9’uncu maddesi çalışan buluşlarında işverenin yükümlülüğünü

belirlemekte olup, patent başvurusu yapma konusundaki yükümlülüğü Kanun'un ilgili maddesine bırakmaktadır.

*“İşverenin yükümlülüğü - Tam hak talebinde bulunduğu hizmet buluşu için işverenin patent başvurusu yapma yükümlülüğü hakkında Kanununun 116 ncı maddesi hükümleri uygulanır.” (6769 S.K. Çalışan Buluşları Yön. Md. 9 (1))*

6769 sayılı Kanun'un 116'ncı maddesi ise, hizmet buluşu için patent başvurusu yapılması konusunda düzenlemeler getirmekte ve hizmet buluşu için işverenin tam hak talebinde bulunması veya işveren adına patent başvurusu yapılması durumunda ilk başvurunun Türk Patent ve Marka Kurumu'na yapılmasını zorunlu hale getirmektedir.

*“Hizmet buluşu için patent başvurusu yapılması - İşveren, kendisine bildirim yapılan hizmet buluşu için tam hak talebinde bulunmuşsa patent verilmesi amacıyla ilk başvuruyu Kurum'a yapmakla yükümlüdür. Ancak işveren, işletme menfaatleri gerektiriyorsa, patent başvurusu yapmaktan kaçınabilir. İkinci fıkra hükmü saklı kalmak kaydıyla, başvuru yapmaktan kaçınılması durumunda, buluş için işverenin ödemesi gereken bedelin hesaplanmasında, patent alınmamasından kaynaklanan çalışan aleyhine muhtemel ekonomik kayıplar göz önünde tutulur.” 6769 S.K. Md. 116 (1)*

Çalışan Buluşları Yönetmelik'inde ayrıca ilk başvurunun işveren tarafından Kurum'a yapılması akabinde çalışana karşı teşvik ödülü ödeme ve ayrıca buluştan elde edilen kazançla hesaplanacak bir bedelin ödenmesi de düzenlenmiştir. Bu yükümlülükler de söz konusu buluşla ilgili ilk başvurunun Kurum'a yapılması akabinde şekli uygunluk bildiriminden sonra iki ay içinde olacak biçimde belirlenmiştir.

İlk başvurunun Kurum'a yapılması akabinde Paris Sözleşmesi'nden doğan rüçhan hakkına göre, başvuru sahibi işverenin 12 ay içinde yurtdışı patent başvurusu yapma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda

ilgili maddenin devam eden hükümleri de aşağıdaki biçimde düzenlenmiştir:

*“İşveren, hizmet buluşu için tam hak talebinde bulunmuşsa, söz konusu buluşun yabancı bir ülkede de korunması için başvuruda bulunabilir.” 6769 S.K. Md. 116 (5)*

*“İşveren, çalışanın talebi üzerine, patent almak istemediği yabancı ülkeler için buluşu serbest bırakmak ve bu ülkelerde çalışana patent almak için talepte bulunma imkânını sağlamakla yükümlüdür. Buluşun serbest bırakılması, rüçhan hakkı süresinin geçirilmemesi açısından, makul bir süre içinde yapılır.” 6769 S.K. Md. 116 (6)*

Görüldüğü gibi işveren, çalışanı tarafından ortaya konan bir buluşu ciddi ve kurumsal bir biçimde değerlendirmede bulunmak ve ülkemizden başlayarak tüm patent stratejisini ayrıntılı bir biçimde planlamak zorunda kalmaktadır.

Kanun, ilk başvurunun Kurum'a yapılmasını zorunlu tuttuğundan aksi bir durum Kanun'a aykırılık teşkil etmektedir. Ancak bu aykırılığın hükmü belirlenmediğinden ilgili olduğu madde çerçevesinde durumun değerlendirilmesi gerekecektir. Bu durumda ise ilk başvurunun Kurum'a yapılmaması suç niteliği taşıyorsa da Kanun tarafından düzenlenen yükümlülük yerine getirilmediğinden buluşu yapan gerçek kişiler adına bir hakkın doğması söz konusu olabilecektir. Yani buluşu yapan bildirimde bulunduğu işverenin patent başvurusunu yapmayarak yükümlülüğünü yerine getirmediğini savunarak Türkiye'de buluşu yapan adına bir serbest buluş olma durumunun veya bununla ilişkili farklı uyumsuzlukların önü açılabilecektir.

## **II.1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve 1 Seri No.lu Tebliğ'de değişiklik yapılmasına ilişkin yayımlanan 11 Seri No.lu Tebliğ'in ilgili maddelerinde (özellikle 5.14 ve alt maddeler), Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma



geliştirme, faaliyetleri, yenilik ve yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların Türkiye’de üretim sürecinde kullanılması sonucu elde edilen kazançların, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/B maddesi gereğince, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50’sinin kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir.

## **SONUÇ**

Hem mevcut Sınai Mülkiyet Kanunu’nun gerekliliğini yerine getirmek hem de aktif bir biçimde üretilecek veya bir şekilde lisans sözleşmesine konu olabilecek tüm buluşlar bakımından ilgili kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için patent başvurularının öncelikle Türkiye’de Türk Patent ve Marka Kurumu’na yapılması gerekmektedir. Bunun akabinde ise uluslararası şirketin yurtdışındaki ilgili departmanına Kurum dan alınacak rüçhan evrakı iletilerek 12 aylık rüçhan haklarından yararlanılması ve böylece patent stratejilerinin aynı biçimde devam ettirilmesi çok daha avantajlı olacaktır.

