



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

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

www.vergijandasi.com

NAZALI gündem

2017 KIŞ / SAYI 1

gündem

NAZALI

www.vergijandasi.com

ISSN 2602-3601 / 2017 KIŞ / SAYI 1

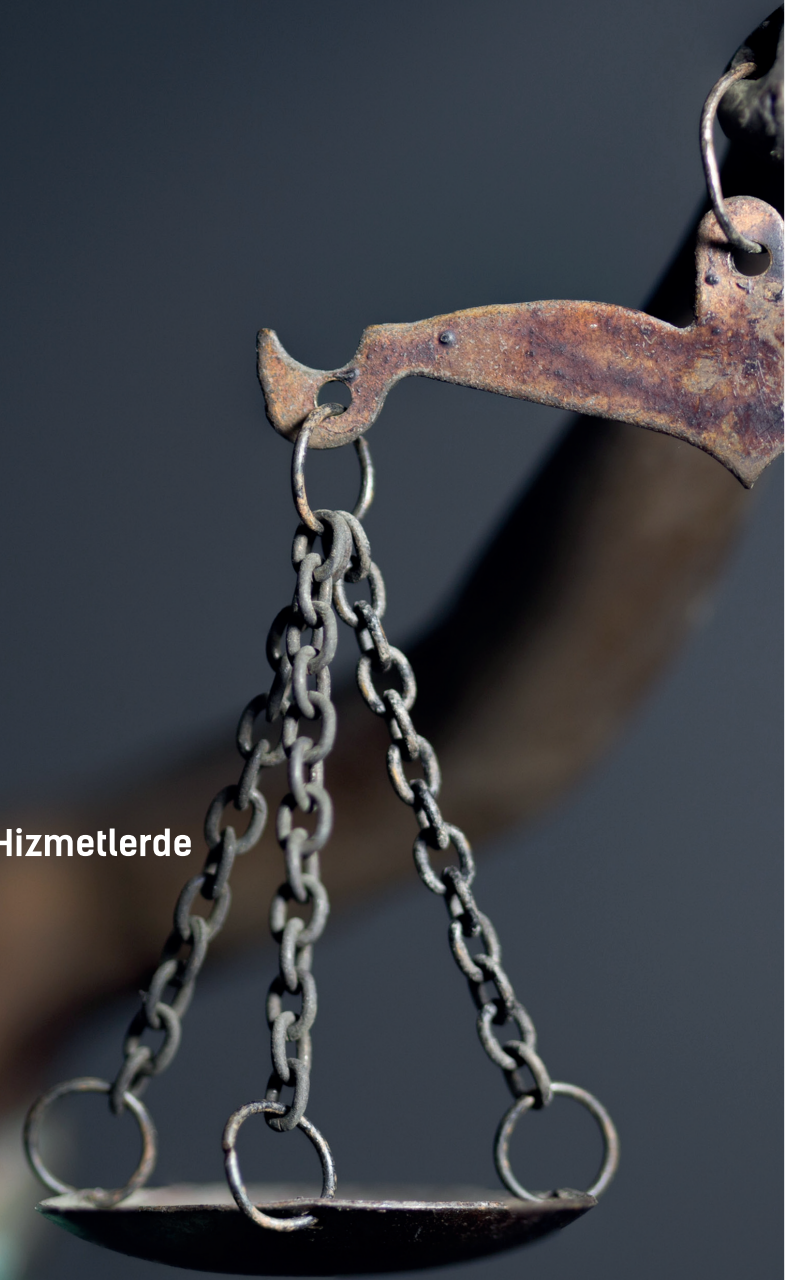
Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlerde Yeni KDV Rejimi

Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına Giriş

Yeni Düzenlemelerle Birlikte Gece Çalışmasının Sınırları

Bir Efsanenin Çöküşü

Gümrük Kıymeti İle Transfer Fiyatlandırması İlişkisi



ISSN: 2602-3601

YIL: 1 SAYI: 2017/KIŞ

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 Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetlerde Yeni KDV Rejimi
- 11 İzaha Davet (Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?)
- 17 E-Defter ve E-Fatura Uygulamasıyla Birlikte Defter Belge İbraz Etmeme Durumunun Değerlendirilmesi
- 23 Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütünün Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmayı Önlemeye Yönelik Çalışmaları: Maka Eylem Planı ve Ülke Bazlı Raporlama
- 27 İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar
- 31 Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Ar-Ge İndirimi Uygulaması
- 35 Sermayeyi Kaybetmek ya da Kaybetmemek
- 39 Bitcoin'in Yasal Mevzuat Karşısındaki Durumu
- 45 Özel Esaslara Alınma Korkusu İle Beyannamelerin Düzeltilmesi ve Dava Açma Hakkı
- 51 Sermaye Şirketlerinde Rüçhan Hakkının Kullanımına İlişkin Ticaret Sicilinde Uygulama
- 53 Limited Şirkette Ortaklıktan Çıkarma ve Ayrılma Akçesi
- 57 Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına Giriş
- 61 Rekabet Kurulu Kararlarının Hukuki Niteliği Ve Yargısal Denetimi
- 65 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Kar Payı Dağıtımı
- 73 Limited Şirkette Ortak Ve Müdürlerin Bağlılık Yükümlülüğü Ve Rekabet Yasağı
- 77 Yeni Düzenlemelerle Birlikte Gece Çalışmasının Sınırları
- 81 Türkiye'de Çalışan Yabancı Uyrukluların Sigortalılığı
- 85 Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Marka İmajına Etkisi
- 91 Bir Efsanenin Çöküşü
- 95 Gümrük Kıymeti İle Transfer Fiyatlandırması İlişkisi

İLK SAYIYA DAİR...

Değerli dostlarımız,

Yaklaşık üç yıl önce sadece beş kişi ile başlamış olduğumuz serüvene, bugün itibariyle 80 kişilik kadromuz ile devam etmekteyiz. NAZALI olarak temel felsefemiz, her zaman müşterilerimizin yanında olmak ve onların iş hayatlarına “önleyici hukuk” mantığı ile yaklaşarak sorunlar çıkmadan önce yardımcı olabilmektir. Bu süreçte en önemli rolü çalışanlarımız üstlenmiş olup, bizler onlara sadece yol gösterici olduk.

Özellikle uluslararası ekonomik ilişkilerin artması ile birlikte çok sayıda yerli şirketimiz yurt dışında da yatırım yapmaya başlamıştır. Tekrar ifade etmek gerekir ki, NAZALI olarak her zaman müşterilerimizin yanında olmayı hedeflemekteyiz. Bu nedenle, onlara uluslararası alanda da destek vermek amacıyla 1 Ocak 2018'den itibaren vergi, sosyal güvenlik ve gümrük alanındaki hizmetlerimize ANDERSEN TAX çatısı altında devam ediyor olacağız.

Özellikle vergi dünyasına aşina olan dostlarımız çok iyi bilirler ki, ANDERSEN, vergi alanında dünyanın en önde gelen markalarından birisi iken, ne yazık ki, şirketin denetim (audit) tarafının karışmış olduğu bir skandallar zinciri markaya ciddi anlamda zarar vermiştir. Fakat tüm bu olanlar, o günlerde vergi alanında en önde gelen markanın, ANDERSEN'in, vergi bölümünde çalışmış olan ve çalışan kişiler için tam bir hayal kırıklığı ve hüsrana yaratmıştır. O günlerde ANDERSEN Türkiye'de vergi asistanı olarak çalışan şahsım adına söyleyebilirim ki, ANDERSEN'dan bir şekilde yolu geçmiş olanlar, bugün de bu duyguları çok iyi bilirler.

İşte bu duygular ve düşünceler ile ANDERSEN, tekrar dünyada ANDERSEN TAX olarak örgütlenmeye başlamış bulunmaktadır. ANDERSEN TAX şeklindeki yapılanma da aslında markanın vergi alanındaki yerini göstermektedir. Yeni dünya düzeninde vergi ve hukukun ayrılmasının mümkün olmadığını bilincinde olan bizler de bundan sonra global bir oyuncu olan ANDERSEN TAX bünyesinde yolumuza devam ediyor olacağız.

Artık ekonomik ilişkilerin ülkemiz sınırlarını aştığının bilincinde olarak hizmetlerimize devam edebilmek için bu birlikteliği, aslında öncelikle müşterilerimiz için gerçekleştirmiş bulunuyoruz.

Son olarak, bilginin paylaştıkça daha da değerlendiği, paylaşmanın bir anlamda bilginin zekatı mahiyetinde olduğunu düşündüğümüz için de NAZALI olarak üç ayda bir, “NAZALI GÜNDEM” adlı dergimiz ile güncel konuları sizlerle paylaşıyor olacağız. Dergimiz sadece NAZALI'ya hasredilmemiş olup, siz değerli dostlarımızın da yazılarını yayımlamaktan memnuniyet duyacağımızı belirtmek isteriz.

Her zaman olduğu gibi, bu yayının sizlerle buluşmasında da katkıları çok büyük olan çalışan arkadaşlarımıza sonsuz teşekkür ederiz.

Saygılarımızla.

Ersin NAZALI - Çağdaş GÜREN

ELEKTRONİK ORTAMDA SUNULAN HİZMETLERDE YENİ KDV REJİMİ

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat

ÖZET

Makalemizde, yurt dışındaki hizmet sunucuları tarafından vergi mükellefi olmayan kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlerde KDV'nin, yurt dışındaki hizmet sunucusu tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmesine yönelik olarak TBMM'de görülmekte olan yasa tasarısı ile KDV Kanunu'nda yapılacak değişiklik ve Avrupa Birliği ve OECD tavsiyeleri bağlamında bu değişiklik ile oluşacak yeni vergileme rejiminin olası nitelikleri anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ortamda Sunulan Hizmet, KDV, Yurt Dışındaki Hizmet Sunucuları, Mükellefiyet Tesisi, Basitleştirilmiş Mükellefiyet Rejimi.

GİRİŞ

Dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte birçok mal ve hizmet internet üzerinden tedarik edilebilmektedir. Dijital yolla gerçekleşen mal satışlarının vergisel açıdan kavranması nispeten kolay olsa da hizmet tedariklerinin kavranması, zorluklar barındırmakta ve normal katma değer vergisi ("KDV") rejimi dışında düzenlemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Yurt dışından hizmet temininin ticari kapsamda yapılması durumunda, hizmeti alan firmanın sorumlu sıfatıyla tevkif edip ödediği KDV'yi indirim imkanı olduğundan, KDV'nin beyanında daha az sorunla karşılaşılmaktadır. Ancak hizmet alıcısının mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler olması -ki bahsettiğimiz gibi e-ticaret hacminin artmasıyla son kullanıcılar yurt dışından birçok hizmeti internet ortamında alır olmuşlardır- durumunda, KDV'nin sorumlusu olan hizmet alıcısı gerçek kişilerin bu sorumluluğu yerine getirmediği görülmektedir. Gerçek kişilerin yurt dışından yaygın olarak aldıkları hizmetlerden bazıları; cep telefonu uygulama programları, tatil, otel, uçak rezervasyonu, online oyun platformlarında oyun oynama, yabancı dil eğitimi alma; maç, film, dizi veya başka bir program izleme şeklinde sayılabilir.

Gerçek kişi son kullanıcıların KDV

sorumluluklarını ifa etmemelerinin birkaç sebebi vardır: Mükellefiyet tesisi ve beyanname vermenin külfetli olması, beyan edip ödeyecekleri KDV'yi indirim imkanları olmadığından üzerlerinde yük olarak kalacak olması ve vergi idaresinin bu konuda denetim yapmaması (veya vergi sorumlu sayısı ve işlem bedellerinin küçüklüğü dikkate alındığında denetimin rantabl olmaması).

1. Hizmetlerin Vergilendirileceği Yer

Varış yeri (destinasyon) ilkesi, KDV'ye yön veren önemli vergilendirme ilkelerinden birisidir. Bu ilkeye göre, sınır ötesi işleme tabi tutulan mal ve hizmetler, çıkış ülkesinde vergiden istisna edilir, varış ülkesinde vergilendirilir.

Ticari işletmeler tarafından son kullanıcılara sunulan hizmetlerin KDV yönüyle vergilendirileceği yerin (vergi otoritesinin) belirlenmesi bağlamında OECD'nin tavsiyelerinde iki temel kural benimsenmiştir¹.

Bu kurallara göre;

- Fiziksel olarak ifa edildikleri yer kolayca tespit edilebilen ve hizmeti ifa eden ve hizmetten faydalananın aynı yerde olması nedeniyle olağan durumda ifa edildikleri yerde ve zamanda tüketilen (faydalanan) hizmetler, ifa edildikleri yerde vergilendirilmelidirler. (Yani "faydalanması anı" "on-the-spot supplies" bir şekilde gerçekleşen hizmetler, ifa edildikleri yerde KDV'ye tabi tutulacaktır.) Örneğin; kuaför, masaj, fizyoterapi, konaklama,

¹ OECD, *International VAT/GST Supplies*, s.66, para.314-318

yemek hizmetleri, spor müsabakaları, sinema ve tiyatro performansları bu tür hizmetlerdendir.

- Ticari işletmeler tarafından son tüketiciye sunulan ve tüketimleri (faydalanmaları), ifa edildiği yer veya ifa edenin yerleşik olduğu lokasyon ile bağlantısı olmayan hizmetler ise, müşterinin sürekli ikametgahının bulunduğu ülke vergi idaresi tarafından KDV'ye tabi tutulmalıdır. Bu tür hizmetlerde ifa yeri, hizmetten faydalanan yerin tespiti açısından bir gösterge teşkil etmekten uzaktır. Nitekim dünya çapında KDV sistemini benimsemiş birçok ülkede, müşterinin olağan ikametgahının bulunduğu yer, nihai tüketicilere sunulan çok sayıda hizmet ve gayrimaddi varlığın tüketildiği (yararlanıldığı) yerin öngörülmesinde karine olarak kullanılmaktadır. Danışmanlık, muhasebe ve hukuksal hizmetler, finansal hizmetler ve sigorta hizmetleri, telekomünikasyon ve yayıncılık hizmetleri, online olarak sunulan yazılım ve yazılım sorunları giderme hizmetleri, müzik-sinema ve TV showları gibi dijital içeriklerin online olarak sunulması, dijital veri saklama hizmetleri ve online kumar oynama hizmetleri bu tür hizmetlerdendir.

Özellikle işlem hacminin yüksek, ancak düşük kıymetli olduğu e-ticarette, hizmeti sunan ile müşteri arasındaki ilişki asgari düzeyde gerçekleştirildiğinden, aralarındaki sözleşmeden müşterinin olağan ikametgahını tespit etmek kolay olmamaktadır. OECD'nin tavsiyelerine göre, müşterinin olağan ikametgahının bulunduğu yer, yine müşteriden temin edilen bilgiler ile anlaşılabilir. Sipariş sürecinde elde edilen adres bilgisi, banka hesabı detayları ikametgahın tespitinde dene teşkil edecektir. Dijital hizmetlerin sunulduğu durumlarda, dijital içeriklerin indirildiği elektronik cihazın internet protokol adresi (IP address) ve iletişim telefon numarası da ikametgah için gösterge niteliğinde olacaktır².

KDV mevzuatımıza göre ise; hizmet ifalarının Türkiye'de KDV'ye tabi tutulabilmesi iki durumda mümkündür: Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş olması veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması.

Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi durumunda hizmeti sunanlar KDV mükellefi sıfatıyla KDV beyannamesi vermek suretiyle vergilendirilirler. Türkiye'de ifa edilmeyen, ancak yararlanma Türkiye'de gerçekleştiği için Türkiye'de KDV'ye tabi tutulacak hizmetlerde ise, hizmet sunucusu yurt dışındadır. Bu nedenle aşağıda ayrıntısı ile anlatılacağı üzere, vergileme hizmetten yararlanan tarafından KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi üzerine yapılmaktadır.

2. Yurt Dışından Alınan Hizmetlerin KDV Boyutuna İlişkin Güncel Mevzuat

KDV Kanunu'nun 9/1. maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mülga 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği³ ile kullanmış ve "yurt dışında ifa edilen hizmetlerde mükellefin esas olarak yurt dışındaki firma olduğunu, ancak firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde verginin, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceğini" belirtmiştir.

KDV Genel Tebliğlerinin birleştirilmesi ve diğer Tebliğler ile birlikte 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin de ilga edilmesi ile birlikte söz konusu düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği ("GUT")'nin "I/C-2.1.2.1" bölümüne taşınmıştır.

KDV GUT'un anılan bölümünde "yurt dışından sunulan hizmetlerde mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir." ifadeleri ile 15 Seri No.lu Genel Tebliğ'deki sorumluluk düzenlemesini yinelemiştir.

² OECD, age, s.70, para.3.127

³ 21 Temmuz 1985 tarih ve 18818 sayılı RG de yayımlanmıştır.

Ayrıca hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyeceği hususu da hatırlatılmıştır. Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin Tebliğ’de yer alan örnekler aşağıda sıralanmıştır⁴:

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye’de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye’ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye’de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

2.1. KDV sorumlusunun sıfatı

KDV sorumluluğu açısından Tebliğ’in aşağıdaki düzenlemesi çok dikkat çekicidir:

“KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.”

Yukarıdaki düzenlemeden anlaşılacağı üzere, hizmetten faydalananın KDV’den sorumlu tutulabilmesi için KDV mükellefi olması gerekmemektedir. Hizmetten faydalanan ticari faaliyeti bulunmayan nihai tüketici konumundaki gerçek kişiler de yurt dışından temin edilen hizmetlerin KDV’sini sorumlu sıfatıyla tevkif ederek 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar.

Yukarıya alınmış olan KDV GUT’taki örneklerin tamamı, ticari işletmelerin yapmış oldukları hizmet alımları ile ilgilidir. Oysa bahsedildiği gibi KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilerin de yurt dışından hizmet alımlarında KDV tevkifatı yapma sorumlulukları bulunmaktadır. Aşağıda buna ilişkin bir mukteza örneği analiz edilecektir:

2.2. Konuya İlişkin Bir Mukteza

Türkiye’deki cep telefonu operatörleri ile anlaşarak, Türkiye’de yerleşik nihai kullanıcılara internet üzerinden oyun hizmeti veren yurt dışında mukim firmaların sundukları hizmet bedellerini (oyun içerisinde tüketilen oyun kredisi, oyun puanı gibi) cep telefonu operatörleri üzerinden mobil olarak tahsilat etmelerine aracılık eden ve tahsilat ve faturalaşma mekanizmasının,

- Cep telefonu operatörünün yurt dışındaki firmadan hizmet alan nihai kullanıcının cep telefonu faturasına hizmet bedelini yansıtması veya mevcut TL bakiyesinden düşerek tahsilat yapması ve kendisine ait hizmet bedelini kestikten sonra kalan tutarı tahsilata aracılık yapan firma hesabına göndermesi,

- Aracılık yapan firmaya bu tutardan kendisine ait komisyon tutarı kesilerek kalan tutarın yurt dışındaki firmaya gönderilmesi,

- Cep telefonu operatörü tarafından, tahsilat hizmetinin karşılığı olan KDV dahil bedelin aracı firmaya fatura edilmesi,

- Kendisine faturalanan tutara aracı firma tarafından, vermiş olduğu hizmetin karşılığı olan komisyon ilave edilerek yurt dışındaki firmaya KDV dahil olarak fatura edilmesi,

şeklinde gerçekleştiğini ifade ederek yurt dışındaki firmaya aktarılan bakiye tutar üzerinden KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağını soran bir mükellefe, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (“İVDB”) tarafından verilen görüşte⁵ ;

“Buna göre, firmanız tarafından gerçekleştirilen ön ödemeli kartların, şifrelerin ve PIN kodlarının

⁴ KDV GUT’un I/C-2.1.2.1 bölümü

⁵ İVDB’nin 12 Haziran 2015 tarih ve 60466 sayılı muktezası

satışı (mobil ödeme) işlemlerine ilişkin yurt dışı firmalardan alınan komisyon için şirketinizce düzenlenecek faturalarda % 18 oranında KDV hesaplanması ve hesaplanan bu verginin mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Öteyandan, KDV Kanunu'nun 8/1-amaaddesine göre mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemleri yapanlar KDV'nin mükellefi olup, aynı Kanun'un 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetki çerçevesinde ödemeye aracılık edilen durumlar için herhangi bir KDV sorumluluğu uygulaması getirilmemiştir. Dolayısıyla, ödemeye aracılık ettiğiniz durumlarda işleme ait KDV, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından beyan edilip ödeneceğinden firmanızın söz konusu işlemlere ait KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan etmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak bahse konu ön ödemeli kartların, şifrelerin ve PIN kodlarının veya bu meyanda olabilecek diğer ürünlerin alışlarının firmanız kanalıyla yapılması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden hesaplanan KDV tutarlarının, aylık dönemler itibarıyla firmanızın sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödemesi gerekmektedir.”

ifadelerine yer verilmiştir. Mukteza konusu işlemlerde yurt dışındaki firmalardan internet üzerinden oyun hizmeti alanlar, genellikle toplumun genç kesiminden müteşekkil KDV mükellefiyeti olmayan son kullanıcılarıdır. Görüş talebi olan firma, yurt dışındaki firmanın hizmet bedellerini tahsil etmesinde aracılık yapmaktadır. Dolayısıyla sunmuş olduğu hizmete tekabül eden komisyon üzerinden KDV hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Ancak firmanın asıl sorusu, yurt dışındaki hizmet sunucusuna transfer edilen toplam hizmet bedeli üzerinden kendisinin KDV tevkifatı yaparak sorumlu sıfatıyla beyan etme mükellefiyetinin olup olmadığıdır. Hizmetten yararlanan, aracı firma kendisi olmadığı için muktezada bu soruya, ödemeye aracılık edilen durumlar için tevkifat sorumluluğu getirilmemesi nedeniyle firmanın KDV sorumluluğunun bulunmadığı şeklinde cevap verilmiştir.

Muktezada aracının KDV'den sorumlu tutulmayacağı belirlendikten sonra KDV'nin nasıl beyan edileceği hususu, “ödemeye aracılık ettiğiniz durumlarda işleme ait KDV, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından beyan edilip ödeneceğinden firmanızın söz konusu işlemlere ait KDV'yi sorumlu sıfatıyla beyan etmesine gerek bulunmamaktadır.” cümlesi ile ifade edilmiştir. Aslında bu ifade doğru değildir. Çünkü zaten hizmet ifasında bulunan işletmenin Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunmadığı için görüş talebinde bulunulmuştur. Bu durumda hizmet bedeline ilişkin KDV'yi tevkif edip beyan etme sorumluluğu hizmetten faydalanan son kullanıcılara aittir.

Mevcut durumda Maliye idaresi ödemeye aracılık eden firmayı internet üzerinden alınan oyun hizmetinin bedellerine ilişki KDV'den sorumlu tutamamaktadır, çünkü Kanun'un (9/1). maddesi Maliye Bakanlığına sadece vergiye tabi işlemlere taraf olanları KDV sorumlusu olarak tayin etme yetkisi vermiştir. Ödemeye aracı olan firma, ödemenin ilgili olduğu hizmetin alıcısı (tarafı) olmadığından KDV'nin tevkif edilip beyan edilmesinden sorumlu tutulamamaktadır. Aslında hizmet alıcısı binlerce kişinin beyanname vermesini beklemektense ödemeye aracılık yapan firmayı sorumlu olarak atamak vergi idaresi için büyük kolaylık olacaktır. Ancak Maliye Bakanlığına verilmiş olan yetki, ödemeye aracılık edenleri sorumlu olarak atamaya fırsat tanımamaktadır.

3. Yapılması Tasarlanan Değişiklik

TBMM komisyonlarında görüşülmekte olan Kanun tasarısı ile, KDV Kanunu'nun 9. maddesinin “mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği” hükmünü içeren mevcut 1. fıkrasına aşağıdaki cümlelerin eklenmesi öngörülmektedir:

“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri,

kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Tasarıdaki düzenlemeden anlaşılacağı üzere yurt dışından elektronik ortamda temin edilen hizmetlere ilişkin KDV'nin, KDV mükellefi olmayan hizmetten faydalanan son kullanıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygulamasından vazgeçilmektedir. Vazgeçilen bu düzenleme zaten teorik kalmış olan, pratiği yok denecek düzeylerde bir uygulamadır. Dolayısıyla Türkiye’de yerleşik son kullanıcılara yönelik hizmet sunan ancak Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan hizmet sunucularına KDV mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Maliye Bakanı Sayın Ağbal’ın ifadesi ile bu şekilde 2016 verilerine göre yaklaşık 1,6 milyar liralık bir hizmet bedelinin KDV’ye tabi tutulması hedeflenmektedir⁶.

Diğer taraftan tasarı ile ayrıca, KDV Kanunu’nda yapılması planlanan bahsedilen değişiklik sonrasında KDV mükellefi yapılacak yurt dışında mukim hizmet sunucularının bu mükellefiyetlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini kontrol etmek için, VUK’un mükerrer 257. maddesinin 1. fıkrasına aşağıya alınan 7. bent eklenerek Maliye Bakanlığının yetkisi,

“Elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirim içeriği, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları,

alış-satış tutarı, alım-satıma konu mal ve hizmet türleri itibariyle belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye,” de teşmil edilmektedir. Eklenen bu bent ile hem elektronik ortamda faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişi hizmet sağlayıcılara hem de başkalarına ait ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamı sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirilmektedir. Bu şekilde elektronik ticaret kapsamında gerçekleşen işlemlere ilişkin bir veri havuzu oluşması amaçlanmaktadır.

Tasarının KDV Kanunu’nun 9. maddesinde değişiklik öngören madde gerekçesinde; yapılacak değişiklik KDV’nin hizmeti sunanlar tarafından beyan edilmesinin, Avrupa Birliği (“AB”) uygulamalarına benzer şekilde gerçekleştirileceği belirtiliyor. Bu nedenle Türkiye’deki uygulamanın ne yönde şekilleneceğini tahmin etmek için gerekçede referans verilen AB uygulamasına göz atmak gerekmektedir. Bu amaçla aşağıda önce konu hakkında Avrupa Birliği uygulaması irdelenecek; daha sonra da -AB uygulamasının OECD düzenlemelerinden büyük ölçüde ilham aldığı gerçeğinden yola çıkarak- OECD’ nin ülke dışından nihai kullanıcılara sunulan hizmetlerin KDV’ye tabi tutulmasına dair önermiş olduğu “basitleştirilmiş rejim” anlatılacaktır.

3.1. Mükellef Olmayanlara Verilen Hizmetler İçin Avrupa Birliğinde Geçerli Olan KDV Uygulaması

07 Ekim 2013 tarih ve 1042/2013 numaralı Avrupa Birliği Konsey Uygulama Tüzüğü ile AB üyesi ülkelerin teşebbüsleri tarafından diğer üye ülkelerde yerleşik mükellef olmayan gerçek kişilere sunulan hizmetlerin vergilendirilmesinde köklü

⁶ “İnternetin devlerine KDV yükümlülüğü geliyor”, <http://www.hurriyet.com.tr/internetin-devlerine-kdv-yukumlulugu-geliyor-40610790>, erişim:20.10.2017

değişiklikler yapılmıştır. 2015 yılı başında yürürlüğe giren bu değişiklikler ile daha önce hizmeti sunan işletmenin mukim olduğu ülke vergi idaresine ait olan vergilendirme yetkisi, hizmetten yararlanan mükellef olmayan gerçek kişinin mukim olduğu ülke vergi idaresine devredilmiştir⁷. Bu şekilde AB üyesi ülkelerin mükellefi olmayan ticari işletmeler için geçerli olan vergilendirme rejimi, AB ülkelerinde mükellef olan ticari işletmeler için de geçerli kılınmıştır. Son kullanıcılara sunulan hizmetlerin vergilendirilme yöntemindeki bu değişikliğin altında yatan mantık, tüketim vergilerinin ana ilkesi olan vergi hasılatının tüketimin yapıldığı ülke hazinesine girmesi ilkesidir. Değişikliğin diğer bir gerekçesi de üye ülkelerde hizmet KDV oranlarının farklı olması nedeniyle, KDV oranının göreceli olarak yüksek belirlendiği ülkelerde kurulu işletmelere göre KDV oranının düşük olduğu ülkelerdeki işletmeler lehine bozulmuş olan nisbi rekabet avantajının elimine edilmesi ihtiyacıdır⁸.

Son kullanıcıların mükellefiyetlerinin bulunmaması nedeniyle vergiyi indirim olanaklarının bulunmayışı, kesecikleri verginin üzerlerinde ekonomik bir yük olarak kalacak olmasına neden olmaktadır. Bu yüzden AB uygulamasında son kullanıcılara sunulan hizmetlerde KDV sorumluluğu mekanizması bir seçenek olarak düşünülmektedir. AB mevzuatına göre; Birlik üyesi olan ülkelerde yerleşik son kullanıcılara verilen elektronik hizmetler, söz konusu hizmeti sunan teşebbüs adına hizmetin sunulduğu ülkede KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi suretiyle vergilendirilmektedir. (Elektronik hizmetler ile aşağıda sayılan hizmetler kastedilmektedir: Telekomünikasyon hizmetleri, radyo ve TV yayını hizmetleri, elektronik ortamda sunulan hizmetler (rezervasyon hizmetleri, sinema, tiyatro gösterileri, cep telefonu uygulama programları gibi)) Bu durumda, elektronik hizmetlerin çok sayıda ülkenin

mukimi olan gerçek kişilere sunulduğu hususu da göz önüne alınca, teşebbüslerin her ülkede ayrı KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekecektir. Hizmet sunucularını her ülkede ayrı mükellefiyet tesis ettirme külfetinden kurtarmak için AB mevzuatında son kullanıcılara elektronik ortamda sunulan hizmetler için basitleştirilmiş mükellefiyet sistemi geliştirilmiştir. AB üyesi olmayan ülkelerde kurulu teşebbüsler için getirilen ve “Tek Durak Noktası Rejmi (One-Stop-Shop Scheme)” olarak adlandırılan bu sisteme göre; hizmet sunucuları dilerlerse müşterilerinin bulunduğu Birlik üyesi her ülke yerine tercih edecekleri sadece bir üye ülkede KDV mükellefiyeti tesis ettirebilirler⁹. Bu sistemde hizmet sunucusu sadece bir ülkeden KDV kimlik numarası olarak mükellefiyet kaydı yaptırmakta ve KDV’ye ilişkin mükellefiyetler merkezileştirilmektedir. Hizmet sunucusunun uygulayacağı KDV oranı, son kullanıcının yerleşik olduğu ülkede geçerli KDV oranı olmaktadır. Bu sistemde tüm kayıt prosedürü ve raporlamalar elektronik ortamda yapılmaktadır. AB içerisinde hizmet sunan üye ülkeler haricindeki ülkelerin teşebbüsleri için öteden beri uygulanan bu basitleştirilmiş sistemin bir benzeri 2015 başından itibaren Birlik üyesi ülke teşebbüslerinin Birlik içinde yerleşik son kullanıcılara sunacakları hizmetlerde de kullanılabilir olmuştur. Birlik üyesi ülke teşebbüsleri için tasarlanan ve “Mini Tek Durak Noktası (Mini One-Stop-Shop -MOSS-)” olarak isimlendirilen bu sistemde teşebbüsler kendi ülkelerindeki vergi kimlik numaralarını kullanarak ortak bir internet portalına kayıt yaptırmakta ve bu şekilde müşterilerinin olduğu her ülkede ayrı mükellefiyet tesisi külfetinden kurtulmaktadırlar. Elektronik hizmetler için beyannameler 3 aylık dönemler için bu portal üzerinden verilmektedir. Her üye ülkenin vergi idaresine, bir çeyrek dönemde kendi yetki alanında elektronik hizmetlerden ötürü beyan edilip ödenen KDV’yi tespit etme ve son

⁷ European Commission, “Council Implementing Regulation (Eu) No 1042/2013”,

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:284:0001:0009:EN:PDF>, çevrimiçi, 23.10.2017

⁸ European Commission, “Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015”,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf, çevrimiçi, 23.10.2017

⁹ “European VAT on Digital Sales delivered from non-EU businesses”,

<http://www.offshoreworldwide.com/blog/european-vat-on-digital-sales-delivered-from-non-eu-businesses>, çevrimiçi, 24.10.2017

kullanıcının yerleşik olduğu ülke vergi idareleri arasında bölüştürüp transfer etme mükellefiyeti yüklenmiştir¹⁰.

Özet olarak, AB mevzuatında elektronik ortamda sunulan hizmetlerin sunulduğu yerin, 2015 başından itibaren, hizmetten yararlanan müşterinin mukim olduğu yer olarak belirlenmesi ile birlikte, AB teşebbüslerinin Birlik üyesi diğer ülkelerde mukim vergi mükellefi olmayan gerçek kişilere sundukları hizmetlerin tevkifat usulü ile değil de, hizmet sunucusu tarafından beyanname verilmesi suretiyle vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Ancak hizmet sunucularını, müşterileri olan gerçek kişilerin çok sayıda ülkenin mukimi olmaları sebebiyle, her ülkede ayrı KDV beyanında bulunma külfetinden kurtarmak için, mukim oldukları ülkedeki vergi mükellefiyet kayıtlarını kullanarak, oluşturulan internet portalı üzerinden değişik ülkelerde sundukları tüm hizmetleri 3 aylık dönemler için verecekleri tek bir beyanname ile beyan etme ve ödeme imkanı getirilmiştir.

3.2. OECD' nin Önerisi (Basitleştirilmiş Rejim)

KDV'nin hesaplanması, tahsil edilmesi ve beyan edilmesine ilişkin yükümlülük normal şartlarda hizmet sunucusuna aittir. Hizmeti sunanların hizmetin ifa edildiği ülkede yerleşik olması durumunda bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi kolaydır. Ancak hizmeti ifa edenin hizmetten yararlananın mukim olduğu ülkede bir işyeri yoksa bu durumda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. OECD bu durumlarda müşterinin de ticari bir işletme olması halinde, KDV'nin sorumlu sıfatıyla müşteri tarafından tevkif edilip vergi idaresine yatırılmasını tavsiye etmektedir. Ancak hizmet sunucularının hizmetin sunulduğu ülkenin mukimi olmadıkları ve hizmetten yararlananın da - ticari işletme değil de - vergi mükellefiyeti

olmayan gerçek kişi olduğu durumlarda, KDV tevkifatı uygulaması KDV'nin tahsilini teminat altına almak açısından çözüm sunamamaktadır. Çünkü vergi mükellefiyeti olmadığı halde KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulan son kullanıcının, bu sorumluluğu yerine getirmek için motive edilmesi mümkün olmamaktadır. Son kullanıcıların sayıca hacimli olması KDV sorumluluğunu yerine getirip getirmediği konusunda vergi idarelerinin denetim yapmasını da imkansız kılmaktadır. Diğer taraftan söz konusu kitle nezdinde yapılacak vergi denetimi, işlem tutarlarının küçüklüğü dikkate alınınca, maliyeti vergi incelemelerinden hasıl olması beklenen vergi gelirlerini bile karşılanamayacağından, uygulanabilir olmaktan uzak kalacaktır¹¹.

OECD, uluslararası organizasyonlar ve diğer ülkelerin deneyimleri, yurt dışında yerleşik işletmeler tarafından doğrudan diğer ülkelerdeki son kullanıcılara sunulan hizmetler için en uygun KDV tahsil yönteminin yurt dışı mukimi işletme için hizmet sunulan ülkede KDV mükellefiyeti tesisi edilmesi olduğunu göstermektedir¹². OECD, mukim olmayan söz konusu işletmeler için tesis edilecek mükellefiyet rejiminin, uyum kolaylığı açısından, basitleştirilmiş bir rejim olmasını tavsiye etmektedir. Basitleştirilmiş mükellefiyet rejimine tabi kılınacak bu işletmeler için öngörülen ödevler ne kadar sınırlı olursa uyum derecesi de o derece yüksek olacaktır¹³. Bir firmanın çok sayıda vergi otoritesinin yetki alanlarındaki ülkelerde mukim son kullanıcılara hizmet sunmakta olduğu göz önüne alınınca uyum kolaylığını sağlama açısından basitleştirilmiş bir mükellefiyet rejimine olan ihtiyacın önemi daha da gün yüzüne çıkmaktadır. Bu işletmelerin klasik mükellefiyet rejimine tabi tutulmaları durumunda ya uyum problemleri ortaya çıkacak veya bu işletmeler kendilerini klasik mükellefiyet rejimine tabi kılan ülkelere hizmet sunmaktan imtina edeceklerdir.

¹⁰ "2015 EU VAT changes to electronic B2C services",

<https://www.vatlive.com/eu-vat-rules/distance-selling/2015-eu-vat-changes-to-electronic-b2c-services/>, çevrimiçi, 24.10.2017

¹¹ M.Mahmut Yılmaz, "Yurt Dışından Temin Edilen Hizmetlerde KDV Sorumluluğu: OECD' nin KDV Rehberi ve AB Mevzuatı Işığında Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, Ağustos 2016, s.186

¹² OECD, *age*, para.131, s.71

¹³ OECD, *age*, para.132, s.71

Basitleştirilmiş rejim ile kayıt altına alınan mükellefler, klasik rejimdeki mükelleflerin sahip olduğu KDV iadesi talep etme gibi bazı haklara sahip olmayacakları gibi, söz konusu mükelleflerin tüm kazançlarını beyan etme gibi ödevleri de kendilerine yüklenmeyecektir. Bu türden bir basitleştirilmiş rejim ile ilgili deneyimler, söz konusu rejimin, pratik olduğunu, KDV tahsilini güvenceye almak konusunda uygun çözümler sunduğunu, ekonomik faaliyetlerin seyrinin saptırılması ihtimalini minimize ettiğini ve yurt içinde yerleşik olan mükellefler ile olmayanlar arasında tarafsız kaldığını göstermektedir. Böyle bir mekanizma vergi idarelerine göreceli olarak düşük yönetim maliyetleri ile son kullanıcılara sunulan hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü kavrama fırsatı verecektir¹⁴.

OECD, vergi idarelerinin vergi tashih güvenliğinin sağlanması ve basit bir özel vergileme rejimi kurulması amaçları arasında uygun bir denge oluşturmasını önermektedir. Oluşturulacak basitleştirilmiş rejim vergi idarelerinin kendi mukimi olmayan mükelleflerden tahsil edilecek verginin doğru hesaplanmış olmasını temin etmelidir¹⁵.

3.2.1. Basitleştirilmiş mükellefiyet rejiminin temel nitelikleri

OECD'nin önermiş olduğu basitleştirilmiş mükellefiyet rejiminin ana unsurları olan mükellefiyet, indirim KDV'nin telafisi veya iadesi, beyanname verilmesi, verginin ödenmesi, kayıtların tutulması, faturalama, bilgilere ulaşılması ve üçüncü taraf hizmet sunucularının kullanımı konuları aşağıda özetlenmiştir:

3.2.1.1. Mükellefiyet tesis etme prosedürü

Mükellefiyet tesisinin basit bir süreçte gerçekleştirilmesi vergi otoritesi ile tek bağı tüketiciye hizmet sunmak veya gayri maddi varlık tedarik etmek olan yurt dışında mukim işletmeler

için önemli bir teşvik teşkil edebilir. Mükellefiyet tesisinde istenen bilgiler aşağıdakiler ile sınırlı tutulmalıdır:

- İşletme adı,
- Vergi idaresinin muhatabı olacak irtibat kurulacak kişinin adı,
- Mükellefin ve irtibat görevlisinin kayıt ve posta adresleri,
- İrtibat görevlisinin telefon numarası
- İrtibat görevlisinin e-mail adresi,
- Mukim olmayan işletmenin web sayfası
- Vergi kimlik numarası

Yurt dışında mukim olan bu işletmelerin mükellefiyet kaydı vergi idaresinin web sayfasından elektronik olarak yapılabilir. Kayıt için web sayfasında yer alacak talimatlar vergi otoritesinin mensubu olduğu ülkenin büyük ticaret ortakları olan ülkelerin diline çevrilmiş olmalıdır.

3.2.1.2. İndirim KDV'nin telafisi

Basitleştirilmiş rejimde vergi idarelerinin, nihai tüketicilere hizmet sunan veya gayrimaddi varlık tedarik eden yerleşik olmayan mükelleflere indirim hakkı vermemesi makul karşılanmalıdır. Yani sunacağı hizmetler için mükellefiyet tesis eden yurt dışı işletmelerin beyannamelerinde indirilecek KDV satırı bulunmayacaktır.

3.2.1.3. Beyanname usulü

Verilecek beyanname ile ilgili prosedürler vergi otoriteleri arasında önemli ölçüde farklı olabileceğinden çok sayıda ülkeye hizmet sunan yerleşik olmayan işletmeler için her bir ülkenin beyanname verme ile ilgili koşullarını ayrı ayrı karşılamak ciddi bir yük yükleyecektir. Bu nedenle vergi otoriteleri yerleşik olmayanlar için beyannamenin vergi indirimi hakkı olan yerleşik mükelleflerden daha az detaylı bilgiler içeren basitleştirilmiş bir formatta sunulması imkanı vermelidirler. Söz konusu beyanname formatında yer alacak bilgiler, basitlik ile vergi otoritesinin vergi

¹⁴ OECD, age, para.133, s.72

¹⁵ OECD, age, para.134, s.72

yükümlülüğünün doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini doğrulama ihtiyacı arasındaki dengeyi kurabilecek ölçüde detay içermelidir. Beyannameye yer alacak bilgiler aşağıdakilerle sınırlandırılabilir¹⁶:

- Hizmet sunucusunun vergi kimlik numarası,
- Vergilendirme dönemi,
- Döviz birimi ve kullanılan döviz kuru,
- Genel oranda vergiye tabi matrah,
- (Varsa) İndirimli oranda vergiye tabi matrah,
- Toplam ödenecek vergi.

Bu bilgileri içeren beyanamenin elektronik ortamda teslim edilmesi imkanının sunulması, uyumu kolaylaştırmak için zorunludur.

3.2.1.4. Verginin ödenmesi

Yerleşik olmayan mükelleflerin tahakkuk eden vergiyi elektronik ödeme yöntemleri ile ödemeleri tavsiye edilmektedir. Bu ödeme yöntemi mükellef için ödeme sürecinin yükünü azalatacağı gibi vergi idaresinin de vergi tahsil maliyetini düşürecektir. Ödemenin hizmet sunucusunun yerleşik olduğu ülkenin döviz cinsinden yapılmasına da müsaade edilmesi önerilmektedir¹⁷.

3.2.1.5. Kayıtların tutulması

Tesis edilecek mükellefiyetle ilgili tutulacak kayıtların vergi idarelerinin ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmek için verilerin incelenmesini temin etmesi gerekir. Vergi idareleri kayıtların elektronik ortamda tutulması konusunda OECD tarafından teşvik edilmektedirler. Ülkemizde tüm işletmeler için zorunlu olmasa da e-fatura, e-arşiv ve e-defter uygulamaları ile OECD nin bu tavsiyesini realize etmiş durumdadır. Tüketicilere yönelik olarak yurt dışından hizmet sunan işletmeler de e-defter kapsamında dahil edilebilir¹⁸.

3.2.1.6. Faturalama

Hizmeti alan son kullanıcılar KDV indirim hakkına sahip olmadıklarından, basitleştirilmiş rejim kapsamında faturalama mükellefiyetinin kaldırılması tavsiye edilmektedir¹⁹.

Faturalamanın gerekli olduğu durumlarda da, vergi idareleri hizmet sunucusunun yerleşik olduğu ülkenin mevzuatına göre fatura düzenlenmesine izin verebilmesi veya vergisel amaçlar dışında düzenlenmiş elektronik fiş benzeri ticari belgelerin fatura yerine kabul edilmesi önerilmektedir. Düzenlenmesi halinde faturada yer alacak bilgiler; hizmet sunucusunun ünvanı, sunulan hizmetin türü ve sunum tarihi, matrah ve matrahın vergi oranlarına göre dağılımı, toplam matrah gibi KDV rejimini idare etmek için gerekli olanlar ile sınırlandırılmalıdır. Faturaların mükellefin yerleşik olduğu ülkenin dilinde düzenlenmesine de müsaade edilmelidir.

3.2.1.7. Rejime İlişkin Temel Bilgilere Ulaşılabilmesi

Yerleşik olmayan hizmet sunucularının basitleştirilmiş rejime göre mükellefiyet tesisinde ve bu rejime uyumda ihtiyaç duyacakları bilgilere on-line olarak ulaşabilmeleri rejimin olmazsa olmazlarından. İnternet üzerinden ulaşılacak bu bilgiler yerleşik olmayan hizmet sunucularının kendi dillerine de tercüme edilmiş olması önerilmektedir. Resmi web sayfasında yer alacak olan bu bilgiler özellikle hizmetlerin sınıflandırılmasını ve KDV oranlarını mutlaka içermelidir²⁰.

3.2.1.8. Üçüncü taraf hizmet sunucularının kullanılması

Basitleştirilmiş rejime yerleşik olmayan hizmet sunucularının uyumunu kolaylaştırmak için, hizmet

¹⁶ OECD, age, s.74, para.3.141

¹⁷ OECD, age, s.75, para.3.143

¹⁸ OECD, age, s.75, para.3.144

¹⁹ OECD, age, s.75, para.3.145

²⁰ OECD, age, s.76, para.3.147

sunulan ülkedeki bir hizmet sunucusunun kendi lehine beyanname tevdi gibi vergisel prosedürleri tamamlamak için tayin edilmesi imkanının verilmesi tavsiye edilmektedir²¹. Bu şekildeki bir belirleme, özellikle orta ve küçük ölçekli işletmeler için kolaylık sağlayabilir.

3.2.1.9. Orantılılık

Vergi otoritelerinin basitleştirilmiş yöntemi, yöntemin, uygulanmasından beklenen vergi gelirleriyle orantısız bir idare ve uyum yükü doğurmayacak ve yerleşik olan mükellefler ile yerleşik olmayanlar arasında tarafsızlığı bozmayacak şekilde uygulamaları önerilmektedir²². Bu ise vergi otoritelerinin yeteri derecede açık ve ulaşılabilir, basitleştirilmiş mükellefiyet kaydı ve uyum mekanizmalarını tutarlı bir şekilde oluşturmaları ile mümkün olacaktır. Minimal düzeyde değer içeren hizmetler için basitleştirilmiş mekanizma uygulanması vergi idareleri için elde edilecek vergi hasılatının üzerinde yönetim maliyeti oluşturabilecektir. Bu nedenle bazı vergi idareleri eşik tutar belirleyerek bu tutarın altında değeri olan hizmet sunumları için, mukim olmayan hizmet sunucularını mükellefiyet kaydından beri tutma yolunu seçebilmektedirler. Bu şekilde bir eşik belirlenirken yerleşik mükellefleri rekabet açısından dezavantajlı bir konuma sokmamak için çok dikkatli olunması OECD tarafından tavsiye edilmektedir.

3.2.1.10. Bilgi paylaşımının önemi

Sınır ötesi hizmet sunumlarından doğan KDV'nin etkin bir şekilde tahsil edilmesinde vergi otoritelerinin bilgi paylaşımında bulunması önem arz etmektedir. Değişim konusu olacak bilgiler tüketim ve hizmet sunumuna dair bilgilerdir. Mübadele edilecek bilgi miktarının sınırlandırılması

ve vergi idareleri ve işletmeler açısından yönetim maliyetini minimize edecek ortak bir bilgi değişimi standardının geliştirilmesi ile KDV'nin etkin şekilde tahsili başarılabilecektir²³.

SONUÇ

Kavranması zor olduğu için hizmet sunumlarının KDV'ye tabi tutulması her zaman meşakkatli oluşturmaktadır. Hizmeti sunanın yurt dışında, hizmetten faydalananın da mükellef olmadığı durumlarda bu meşakkat katlanarak kendisini hissettirmiştir. KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk günden beri yurt dışından temin edilen hizmetlerin KDV açısından vergilendirilmesi, hizmet bedellerinin Türkiye'de hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Yurt dışından temin edilen hizmetler için KDV sorumluluğu sadece KDV mükelleflerine değil, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere de yüklenmiştir. Ancak gerçek kişilerin KDV sorumlusu tutulması pratikte karşılık bulmamıştır. Diğer taraftan dijital ekonominin gelişmesi ile elektronik ortamda sunulan hizmetlerin boyutu vergi idarelerinin vazgeçemeyecekleri bir düzeye ulaşmıştır. TBMM'de görüşülmekte olan kanun tasarısı ile, yurt dışından KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlerin KDV açısından vergilendirilmesinde, tevkifat uygulanmasından vazgeçilmekte, yurt dışındaki hizmet sunucuları adına mükellefiyet tesis ettirilmesi kuralına geçilmektedir. Yurt dışındaki hizmet sunucuları için getirilecek mükellefiyet rejiminin, AB uygulaması ve OECD tavsiyelerinde resmedildiği gibi basitleştirilmiş olması halinde hazine için önemli bir vergi geliri kaynağı olacağını ve benzer hizmetleri sunan yurt içindeki mükellefler açısından da rekabeti düzenleyici bir işlev göreceğini değerlendirmekteyiz.

²¹ OECD, age, s.76, para.3.148

²² OECD, age, s.76, para.3.150

²³ OECD, age, s.77, para.3.154

İZAHA DAVET

(Vergi İncelemesi mi İzaha Davet mi?)

Mükerrem YANAR
YMM, Eski Baş Hesap Uzmanı

ÖZET

Makalemizde, yurt dışındaki hizmet sunucuları tarafından vergi mükellefi olmayan kişilere elekGerekçesinde de belirtildiği üzere getiriliş amaçlarından biri vergiye gönüllü uyumun artırılması olan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 370. maddesinde düzenlenen izaha davet müessesesi, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak mükelleflerden açıklama talep edilmesidir.

Henüz uygulamasının nasıl olduğunun çok iyi bilinmemesi, bu konuda mevzuatta yer alan düzenlemelerin bazı tereddütler yaratıyor olması yanında hem İdarece hem de mükellefler açısından olumlu beklentileri yüksek bir müessese olarak görünmektedir.

Bu olumlu beklentileri desteklemek açısından söz konusu müesseseye ilişkin tereddüt ve bilinmezlerin vergiye gönüllü uyumu artıracak nitelikte çözüme kavuşturulması müessesenin getiriliş amacına hizmet edecektir.

Anahtar Kelimeler: İzaha Davet, Vergi Usul Kanunu 370. madde, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Vergi İncelemesinin Başlaması, Ön Tespit, İzah Değerlendirme Komisyonu, Vergiye Gönüllü Uyum.

GİRİŞ

VUK’un 370. maddesinde düzenlenen izaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir.

Bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.

I. İZAHA DAVET

VUK’un 370. maddesinde düzenlenmiş bulunan “izaha davet” konusuna ilişkin ayrıntılı açıklamalar,

482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak mevzuatta yer alan düzenlemelere göre;

- Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.

- Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, VUK’un 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamazlar.

- İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

- Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi

ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması halinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmezler.

- Mükelleflerce izahata bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

1) AMAÇ

Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

2) KAPSAM

Maliye Bakanlığı tarafından izaha davet kapsamına alınan konular aşağıdaki gibidir:

2.1) Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Ba-Bs bildirim formlarından hareketle yapılan çapraz kontroller neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.2) Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi ("KDV") Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Banka ve benzeri finans kurumlarından alınan bilgilere göre, kredi kartı satış cihazı (sanal pos, kredi kartı, banka kartı-debit ve imprinter cihazı

gibi) kullanan mükelleflerin, yaptıkları satış tutarları ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda, satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratanmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.3) Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi tevkifata tabi gelir elde edenler tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratanmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.4) Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları izaha davet edilir.

2.5) Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nun 89. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nun 10. maddesinde yer alan oranların üzerinde indirim (bağış ve yardımlara ilişkin) yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.6) Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi

Kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.7) Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

GVK ve KVK'da yer alan şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.8) İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamına giren iştirak kazançlarının, ilgili düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterildikten sonra, beyannamede istisnalar arasında yer alması gerekmektedir.

Söz konusu hesaplarda, elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.9) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

KVK'nın 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan, taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından faydalanan mükelleflerden; menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraşıldığı, istisnaya konu kazancın %75'lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıllık süre içerisinde özel fon hesabından çekildiği ya da satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yıl içinde şirketin tasfiye edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.10) Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Ortaklara olan borçların toplamının, öz sermayenin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.11) Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

Dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

2.12) Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Bu kapsamda, ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyannamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilir.

2.13) Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi

Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.14) Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre değer artışı kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğanlara ilişkin olarak, tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.15) Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

İlgili kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılmalardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

2.16) Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi

VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyaa uğratılmış olabileceği hallerde izaha davet hükümleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce düzenlenen raporlara istinaden yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair belge tutarının tespiti ile mal ve hizmet alış tutarının hesaplanmasında vergiler hariç tutarlar dikkate alınacaktır.

3) ÖN TESPİT

VUK'un 370. maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit, vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonu'na intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti ifade eder.

Ön tespit şartları aşağıdaki gibidir:

- Vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması
- İhbarda bulunulmamış olması

VUK'un 370. maddesinde ve bu madde ile ilgili 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre, izaha davet ile ilgili olarak indirimli ceza uygulaması ön tespit yapılmış olması halinde mümkün olabilecektir. Ön tespit şartlarından birisi de vergi incelemesine başlanılmamış olmasıdır.

II. VERGİ İNCELEMESİNE BAŞLANILMASI VE İZAHA DAVET

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin; (2) numaralı fıkrasında "Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek

“İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır...” hükmü, (3) numaralı fıkrasında da “İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir...” hükmü yer almaktadır. Buna göre, vergi incelemesi, incelemeye başlama tutanağının imzalandığı tarih ile başlamaktadır.

Aynı Yönetmeliğin “İşe başlama ve incelemeye hazırlık” başlıklı 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.” denilmektedir.

Bu noktada, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, henüz incelemeye başlama tutanağı imzalanmadan elde edilmiş olan bilgi, bulgu veya verilerin Maliye Bakanlığınca izaha davet kapsamına alınan konulardan olması halinde durumun İzah Değerlendirme Komisyonu’na intikal ettirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Ayrıca, bahsedilen Yönetmeliğin; “Vergi inceleme görevinin verilmesi” başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında “Vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir.”

hükmü yer almakta olup, “İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı” başlıklı 11. maddesinde de “incelemeye alınma gerekçesi” ve “incelemenin konusu” incelemeye başlama tutanağında bulunması asgari hususlar arasında sayılmıştır.

Bu açıdan bakıldığında ve yine bu noktada, incelemeye yetkili olanlara verilen inceleme görev yazılarında belirtilen incelemeye alınma gerekçe ve konusunun, Maliye Bakanlığınca izaha davet kapsamına alınan konulardan olması halinde durumun İzah Değerlendirme Komisyonu’na intikal ettirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

SONUÇ

Vergi Hukukunun temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi gereğince;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, henüz incelemeye başlama tutanağı imzalanmadan elde edilmiş olan bilgi, bulgu veya verilerin ve

- İncelemeye yetkili olanlara verilen inceleme görev yazılarında belirtilen incelemeye alınma gerekçe ve konusunun,

Maliye Bakanlığınca izaha davet kapsamına alınan konulardan olması halinde, durumun İzah Değerlendirme Komisyonu’na intikal ettirilmesi gerektiği, bunun izaha davet müessesesinin getiriliş amaçlarından biri olan vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

E-DEFTER VE E-FATURA UYGULAMASIYLA BİRLİKTE DEFTER BELGE İBRAZ ETMEME DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

İbrahim AKSOY
Vergi Müfettişi

ÖZET

Makalemizde, e-defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle birlikte, mükellefler tarafından defter ve belge ibraz edilmemesi durumunun güncel mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır

Anahtar Kelimeler: E-Defter, E-Fatura, Defter ve Belgenin Vergi İncelemesine İbrazi.

elektronik defter (e-defter) uygulaması yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

GİRİŞ

Mükelleflerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’na göre, defter ve belgelerini tarh zaman aşımı süresi içinde (beş yıl) saklama ve gerektiğinde vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mükellefler defter-belge saklama ve ibraz etme noktasında bazı güçlüklerle karşılaşmakta; unutulmuş, kaybolmuş defter ve belgeler nedeniyle ibraz yükümlülüğünü yerine getirememekte; bu nedenlerle ciddi mali ve cezai yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler.

E-defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK’a ve/veya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile format ve standartları duyurulan defterler e-defter olarak tutulabilir. Bugün itibarıyla yevmiye defteri ve büyük defterin format ve standardı duyurulmuştur. 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde yer alan şartları taşıyan gerçek ve tüzel kişiler e-defter tutabilirler.

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte mükelleflerin yasal olarak tutmak zorunda oldukları defter ve belgeler belirlenen kurallar çerçevesinde elektronik ortamda tutulabilmektedir. Elektronik ortamda tutulan/düzenlenen defter ve belgeler, e-defter ve e-fatura olarak adlandırılmaktadır. Bu uygulamalar ile mükelleflerin yasal defter ve belgelerini fiziki ortamda saklama zorunluluğu ortadan kalkmış ve defter-belgeler dijital ortamlarda muhafaza altına alınmaya başlanmıştır.

E-fatura ise 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir fatura da yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletişiminin merkezi bir platform (GİB veya Özel İzin Alan Kuruluşlar) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir.

E-fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

1- E-DEFTER VE E-FATURA HAKKINDA BİLGİLENDİRME

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilen e-fatura uygulamasında amaç, tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır.

416 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca VUK'un 232. maddesine göre fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler e-fatura uygulamasından yararlanabilmektedirler.

2-E-DEFTER VE E-FATURA KULLANIMI

2.1 E-Defter ve E-Fatura Kullanma Zorunluluğu Getirilen Mükellefler

E-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükellefler, Mali İdarenin yayınlamış olduğu genel tebliğlerle belirlenmiş bulunmaktadır.

İlgili tebliğlerden 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükellefler aşağıdaki gibi gruplandırılmıştır:

2.1.1

a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

2.1.2. Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alan 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

2.1.3. Bu Tebliğ kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için düzenledikleri faturaları 1/4/2014 tarihinden itibaren elektronik fatura olarak göndermeleri ve almaları zorunludur. (421 ve 433 Sıra Nolu VUK GT) 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak aşağıda sayılan mükelleflere de elektronik

defter tutma ve e-fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir:

2.1.4

a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

c) Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

(a) bendindeki şartı, 2014 hesap döneminde sağlayan mükellefler 1/1/2016 tarihinden itibaren, 2015 veya müteakip hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler ise ilgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren, (b) ve (c) bentlerinde sayılanlardan bu Tebliğ'in yayım tarihinden önce lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirenler 1/1/2016 tarihinden itibaren, bu Tebliğ'in yayım tarihinden sonra lisans alan veya mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Bununla birlikte, lisans ya da mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren elektronik defter tutabilecekler ve e-fatura uygulamasına geçebileceklerdir. (454 Sıra Nolu VUK GT)

2.1.5. İhracat İşlemlerinde e-fatura Uygulaması

E-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberliği eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 1/7/2017 tarihinden itibaren e-fatura olarak düzenleyeceklerdir.

Bununla birlikte e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden mal ihracı ve yolcu beraberliği eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, istemeleri halinde 1/1/2017 tarihinden itibaren söz konusu faturalarını e-fatura olarak düzenlemeye başlayabilecekleri gibi 1/7/2017 tarihine kadar matbu (kağıt veya e-arşiv) fatura da düzenleyebileceklerdir.

Söz konusu faturaların e-fatura olarak düzenlenmesi ve gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar ile uygulamadan yararlanma yöntemleri www.efatura.gov.tr adresinde yayınlanan “e-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu”nda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. (475 Sıra Nolu VUK GT)

Yukarıda ayrıntıları açıklanan, e-defter ve e-fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı zamanla genişletilmektedir. Bu durum Mali İdarenin e-defter ve e-fatura uygulamasını yaygınlaştıracak, ileriki yıllarda bir çok mükellefin bu uygulama kapsamında olacağını göstermektedir.

2.2- E-Defter ve E-Fatura Saklama ve İbrazi

E-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği mali mühürle ve 5070 sayılı Kanun’la getirilen nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve mali mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

Elektronik defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır. Elektronik defterler ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı

için elektronik defterler kağıt ortamında saklanmayacaktır. Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, elektronik defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, TTK ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, elektronik defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişilebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir. Elektronik defterler ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

3. DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİNE İBRAZ EDİLMESİ

3.1- Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine İbraz Edilmesini Zorunlu Kılan Yasal Hükümler

VUK’un 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttukları defterleri ve belgeleri defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu ilgili buldukları takvim yılını izleyen yıldan başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibrazı ile ilgili düzenleme ise VUK’un 256. maddesinde yer almaktadır. İlgili madde uyarınca defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile VUK’un

257. maddesinde yer alan zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin; mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

VUK'a göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin gizlenmesi, kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bunun yaptırımını da on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilmektedir. (VUK'un 359/a maddesi)

3.2- Defter ve Belgeleri Vergi İncelemesine İbraz Etmeme Fiilinin Sonuçları

Vergi kanunlarına göre tutulan, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle¹ sabit olduğu halde, mücbir sebep hali dışında, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmeyen defter ve belgelerin "gizlendiği" kabul edilir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi halinde;

- Takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınır.
- Salınan vergiye, "üç kat vergi ziyayı cezası" uygulanır (VUK md. 344).
- Gizleme fiili nedeniyle, VUK'un 359/a maddesi uyarınca on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanmak üzere, olay dava açma ve yargılama süreci için Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir (VUK'un 359/a maddesi).

Mücbir sebepler nedeniyle defter, kayıt ve belgelerin ibrazı mümkün olmayabilmektedir. Bu gibi durumlar bilindiği gibi VUK'un 13. maddesinde

düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan ve dört bent halinde sayılan mücbir sebeplerin malum olması veya ilgili tarafından tespit edilmesi zorunludur. Mücbir sebeplerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, mücbir sebep ortadan kalkıncaya kadar suç oluşturmaz.

Sel, deprem, zelzele ve bazı tabi afetler nedeniyle kaybolan defter ve belgeler hakkında böyle bir durumun herkes tarafından biliniyor olduğu varsayıldığından bu durumun kanıtlanması zorunlu değildir. Çünkü bu gibi durumlarda Bakanlar Kurulu tarafından doğal afet ilan edilmektedir. Ancak, yangın, hırsızlık, işyerinin nakli sırasında evrakların zayi olması gibi (su basması dahil, sel hariç) durumlarda zayi belgesi ile durum ispat edilebilir.

Böyle bir durumun itfaiye raporu ile tespit edilip aynı zamanda asliye ticaret mahkemesinden alınacak bir karar ile tespiti zorunludur. Mücbir sebep nedeniyle defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi hiç mümkün olmaz ise saklama ve gizleme yönünden VUK'un 359. maddesi hükmüne göre işlem yapılmaz. Ancak, kayıt, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi dönem matrahının takdirine engel değildir. Böyle bir durum karşısında tarh edilecek vergiye üç kat veya bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmaz. Diğer taraftan, kaybolan defter ve belge ile ilgili olarak asliye ticaret mahkemesinden alınabilecek zayi belgesi gereğince defterleri gizleme ile ilgili suç oluşmayacağından hapis cezası ile ilgili bir sonuç ile karşılaşılmaz.

3.3 E-Defter ve E-Faturaların Vergi İncelemesine İbraz Edilmesi

Mükellefler vergi incelemesi dolayısı ile kendilerinden istenen defter ve belgeleri yasal süresi içerisinde vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz etmek zorundadırlar. Mükellefler elektronik ortamda tuttukları defterden onay berati alınmış olanları vergi incelemesine yetkili kimselere dijital ortamda verirler. Vergi incelemesine yetkili

¹ E-defter ve e-fatura sistemine geçenler Maliye Bakanlığınca kayıt altına alınmakta olduğundan defterlerinin varlığı kolayca ispatlanabilecektir.

kimse, dijital ortamda getirilen defter dökümünü Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanına entegre olan internet sitesinde vergi incelemesine yetkili olanlarca görülen “E-Defter Görüntüleyici” bölümüne girerek ilgili sayfadan yükler. Eğer vergi incelemesine ibraz edilen e-defterde herhangi bir değişiklik yapılmamışsa sistem hata vermeden açılır ve ilgili defterin sisteme yüklü halini tam olarak gösterir. Vergi incelemesine dijital ortamda ibraz edilen e-faturanın kontrolü de aynı sistem (E-Fatura Görüntüleyici) vasıtasıyla yapılır. Vergi incelemelerine yetkili olanlarca sistem aracılığı ile doğruluğu kontrol edildikten sonra dijital ortamdaki e-defter ve e-faturalar vergi incelemesine ibraz edilmiş olmaktadır.

E-defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle mükelleflerin defter ve belgelerini saklama ve vergi incelemesine ibraz ödevleri daha kolay hale gelmiş, mükelleflerin defter ve belgeleri saklamada yaşadıkları fiziki sıkıntılar en aza inmiştir.

Gerek e-defter gerekse e-fatura kullanımında internet üzerinden ilgili programlara aktarım yapılmakta ve bu durum dijital ortamda internet sitesinde kayıt altına alınmaktadır. Mükellefler e-defter kullanmakta ise sisteme yükledikleri aylık kayıtlarını defterin onay beratını alarak sistem üzerinden onaylı olarak indirip, kendi kayıt ortamlarına almakta ve bu defterler istenildiği zaman vergi incelemesine ibraz edilmektedir. E-defterin mükellefin kayıt ettiği ortamda bir şekilde bulunamaması halinde mükellefler e-imza veya mali mühür yolu ile www.edeften.gov.tr adresine girerek daha önce sisteme yükleyip onaylanmış oldukları defter dökümlerini tekrar elde edebilirler, bu noktada mükellef e-imza veya mali mühür kaybolmuş olsa dahi bunları tekrar talep edebilmekte ve ilgili e-deftere tekrar ulaşım sağlayabilmektedir.

Mükellefler vergi incelemesi dolayısı ile kendilerinden istenen defter ve belgelerini eğer vergi incelemesine ibraz etmek istiyorlarsa sakladıkları dijital verilere herhangi bir sebeple ulaşamamaları dahi

bu verilere tekrar ulaşabilecek ve vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etme noktasında herhangi bir sıkıntı ile karşılaşmayacaklardır. E-defter ve e-fatura kullanımının yaygınlaşmasıyla mükelleflerin zor durum halleri dolayısı ile² defter ve belge ibraz etmeme durumu ortadan kalkacaktır.

3.4 E-Defter ve E-Faturaların Vergi İncelemesine İbraz Edilmemesi

E-defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş olan mükellefler, vergi incelemesine yetkili olanlarca kendilerinden istenilen defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmedikleri takdirde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı gizleme fiilini işlemiş olacaklarından haklarında takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınır; salınan vergiye, “üç kat vergi ziyayı cezası” uygulanır; gizleme fiili nedeniyle, VUK'un 359/a maddesi uyarınca on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanmak üzere, dava açma ve yargılama süreci için VUK'un 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

Bu durumda şu soru akla gelmektedir; e-defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş, defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmemiş olan mükelleflerin, tutmuş oldukları e-defter ve düzenlemiş oldukları e-fatura Gelir İdaresi Başkanlığına entegre bir sistemde onaylanmış bir biçimde internet ortamında kayıt altında bulunmakta olduğundan, defter ve belgeler vergi incelemesine ibraz edilmez ise vergi incelemesine yetkili olanlar ilgili defter ve belgelere erişim sağlayabilecek midir?

Şu an için defter ve belge ibrazında bulunmayan mükelleflerin e-defter ve e-faturaları vergi incelemesine yetkili olanlarca sistem üzerinden görülememekte, vergi incelemesine yetkili olanlar bu defter ve belgelere ulaşamamaktadır. Ancak ilerleyen süreçte e-defter ve e-fatura uygulaması ile ilgili gerekli alt yapı oluşturularak bu durum mümkün kılınabilecektir. Tabii bu durum da kendi

² Defter ve belgelerin kaybolması, çalınması, zayi olması nedenleriyle defter ve belgeleri temin edememe durumu.

içerisinde vergi incelemesi açısından bazı sıkıntılar doğurabilecektir; örneğin vergi incelemesine yetkili olanlar, mükellefler defter ve belge ibrazında bulunmadıklarında, vergi incelemesini mükelleflerin e-defter ve e-faturaları üzerinden yapacakları tespitlerle tamamlayacak ve bunun sonucu olarak salınacak vergi ve cezalar konusunda sağlıklı bir sonuç alınması güçleşebilecek, ayrıca düzenlenen vergi inceleme raporları dava konusu yapılabilecektir.

SONUÇ

Defter ve belgelerin, zamanaşımı süresi boyunca saklanması ve istenildiğinde vergi inceleme elemanına ibraz edilmesi son derece önemlidir. Aksi takdirde, “gizleme” fiili nedeniyle, bir yandan vergi ve üç kat vergi ziyai cezası diğer yandan da on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanması söz konusu olabilir.

Diğer yandane-defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesiyle, artık defter ve belgelerin kaybolması gibi durumlar ile zayi belgesi alınmamış olan yangın, hırsızlık, su basması gibi durumlarda -dijital ortamda sakladıkları veriler kaybolda dahi-yeniden bu defter ve belgeleri temin etme imkanı olduğundan, defter ve belgelere ulaşamaması nedeniyle defter ve belge ibrazında bulunamama durumu ile karşılaşılmayacak, defter ve belge ibraz etmek isteyen bir mükellefin defter ve belgelerine ulaşamayıp (istisnai durumlar dışında)³ zorunlu haller sebebiyle ibraz etmeme durumu bütünüyle ortadan kalkacaktır.

Sonuç olarak teknolojinin getirdiği yenilikler sayesinde bazı istisnai durumlar dışında⁴ defter ve belge ibraz edememe fiili, e-defter ve e-fatura uygulamasına geçmiş, defter ve belgesini vergi incelemesine ibraz etmek isteyen mükellefler için artık söz konusu olmayacaktır.

³ E-fatura düzenleyen bir mükellefin kağıt ortamında düzenlediği faturaların kaybolması gibi durumlar.

⁴ Kağıt ortamında düzenlenen faturanın vergi incelemesine ibraz edilmemesi gibi durumlar.

EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA ÖRGÜTÜNÜN MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR AKTARMAYI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALARı: MAKA EYLEM PLANI VE ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

Pınar SOLYALI
Vergi Müdürü

İ. Alper KAHRAMANYOL

ÖZET

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarmayı Önlemeye Yönelik Çalışmaları çerçevesinde getirilen raporlama ilkeleri, çok uluslu şirketlerin belgelendirme yükümlülüklerini artırıcı bir sonuç doğurmuştur. 13. Eylem Planı kapsamında getirilen üç farklı belgelendirme türünden birisi olan “Ülke Bazlı Raporlama”, ilk defa vergi idarelerine sunulacak olan bir bildirim ifade eder. Prensipte olarak çok uluslu şirketlerin “Nihâ Ana İşletme”si tarafından hazırlanacak olan bu raporun, “Ülke Bazlı Raporların Teatisine Dair Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” uyarınca ülke idareleri arasında bilgi değişimine konu edilmesi amaçlanmaktadır. İşbu makale Ülke Bazlı Raporlamanın gerek uluslararası düzenlemelerdeki gerekse Türk Vergi Mevzuatı'ndaki yerini ve kapsamını sunmak için hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: MAKA, Ülke Bazlı Raporlama, OECD, Çok Uluslu İşletmeler, Ülke Bazlı Raporların Teatisine Dair Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması, Eylem Planı, 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bilgi Değişimi

GİRİŞ

Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarma (“MAKA”), mevcut düzendeki boşluklardan ve uyumsuzluklardan istifade etmek suretiyle kârı vergi oranı ya daha az olan ya da sıfır olan yerlere aktarmayı ifade eder. Nitekim bu eylem, kurumlar vergisinin cüzi bir miktarda ödenmesi yahut hiç ödenmemesi durumunu ortaya çıkarır. 2013 Şubat'ında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Malî İlişkiler Komitesince (“OECD CFA”) vücuda getirilmiş, aynı yılın Eylül ayında G20 Devlet Başkanlarınca onaylanmış olan MAKA Eylem Planı'nın hedefi, kârın iktisadî faaliyetin gerçekleştirildiği devlet ülkesinde vergilendirilmesini temin ederek söz konusu matrah aşındırma ve kâr aktarma eylemlerinin önünü almaktır. Bu makalede işbu maksadın hasil

edilmesinde kullanılacak vasıtalarından biri olan Ülke Bazlı Raporlama ele alınmıştır.

I. OECD NEŞRİYATINDA ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

Eylem Planının kabul edilmesinin ardından başlayan ve üyelerin eşit düzeyde katılımıyla süregiden çalışmalar, iki yıl sonra bütün çıktının, ara rapor olarak neşredilenler de dahil, 15 eylem planından oluşan kapsamlı bir kaynağa tahvil edilmesiyle son bulmuştur. İlgili noktaların, katılımcı devletlerin yerel mevzuat ve uygulamalarına, ikili ve çok taraflı anlaşmaların hükümlerine eklenmesiyle, yıllık takriben 100 ile 204 milyar dolar arasında değiştiği tahmin edilen küresel kamu geliri kaybının azaltılması hedeflenmektedir.

Bu doğrultuda, MAKA Eylem Planı'nın 2, 6, 7 ve 14 sayılı noktalarında incelenmiş hususlar, sırasıyla ülke mevzuatları arasındaki farklı düzenlemelerden ortaya çıkan karma uyumsuzlukların etkisiz hale getirilmesi, anlaşma hükümlerinin suistimali, daimî iş yeri tasnifinden yapay olarak kaçınma ve uyuşmazlık çözümü düzeneklerine değinen

maddelerdir ve eylem planının son hâline konulmuştur. Ayrıca, 15 sayılı nokta uyarınca, mevzubahis dört maddeyi kapsayan çok taraflı bir anlaşma belgesinin hazırlanması kararlaştırılmıştır. Bu çok taraflı anlaşmanın aslî amacının, mevcut iki taraflı anlaşmaları yine bu anlaşmanın hükümleriyle tadil ederek MAKTA tedbirlerine verimli bir surette hayata geçme imkânı vermek olduğu ifade edilmiştir.

İşe yarar bir belgeyi tanzim ettirmeyi isteyen G-20 ülkeleri bu maksatla “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşme” (artık Sözleşme)’de değişiklik talebinde bulunmuş ve değiştirilen Sözleşme 1 Haziran 2011 tarihinde imzaya açılmıştır. Bu sözleşmenin 6’ncı maddesi, taraf devletlerin “otomatik bilgi alışverişinin sınırları” ve “teati esnasında uyulacak usul” hususlarında bir karara varmalarını buyurduğundan, “Ülke Bazlı Raporların Teatisine Dair Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” (artık Anlaşma) yazılıp imzaya açılmıştır.

Her ne kadar ülke bazlı raporların devletlerin yetkili makamları arasında teati edilmesi konusu, Eylem Planının 13 sayılı noktasında ele alınmış olsa da, Anlaşma bu teati işleminin öznelerini, vakit ve tarzını; uyum ve işbirliği meselelerini, paylaşılan bilginin gizliliği ve usulü dairesinde kullanılması hususlarını nihaî olarak karara bağlamıştır. Öncelikle, bu ayrıntılı raporlama işleminin özneleri tanıtılır. “Çok Uluslu İşletmeler” (“ÇÜİ”) grubu, farklı egemenlerin vergi uygulamalarına tâbi iki veya daha çok işletmeden teşekkül etmiş bir bünyeyi yahut bir ülke devletince vergilendirilen ancak bir başka devlet ülkesinde de daimî iş yeri vasıtasıyla iş yürüterek vergiye konu olan bir tek bünyeyi ifade eder.

“İşletme” ise, Anlaşmanın İngilizce metninde inşa eden ögeler olarak geçer, ÇÜİ grubunun konsolide finansal tablolarında kendisine yer verilmiş bir ticarî birimi; yoksa, hisseleri borsada işlem görse idi bu tablolara dahil edilecek olan bir ticarî birimi; ÇÜİ grubunun konsolide finansal tablolarına yalnız büyüklük ve gereklilik sebeplerinden ötürü dahil edilmemiş bir ticarî

birimi yahut ÇÜİ grubunun bir ticarî birimine dair finansal raporlama, mevzuat, vergi toplama veya dahilî idare denetimi unsurların birinden ötürü ayrı bir finansal tablo hazırlamak mecburiyetinde olan bağlı bir iş yerini veya daimî temsilciyi anlatacak şekilde tanımlanır. İlaveten “Raporlayan İşletme” vardır; bu, mukimliğinin bulunduğu vergi idaresine bütün ÇÜİ grubu adına ibraz edilecek ülke bazlı raporu hazırlayan işletmedir. Vekil bir işletmenin raporlayan olarak tayin edilmesi gibi bir istisna haricinde, Raporlayan İşletme ÇÜİ grubu içindeki Nihaî Ana İşletmedir. Ancak, Nihaî Ana İşletmenin mukim olduğu ülkede raporlama zorunluluğu bulunmaması, taraflar arasında Ülke Bazlı Raporların değişimi konusunda Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasının imzalanmamış olması veya anlaşma bulunmasına rağmen pratikte bilgi değişiminin gerçekleşmemesi gibi durumlarda, yerel raporlama usulü veya Ülke Bazlı Raporlamanın ÇÜİ grubunun Nihaî Ana İşletme adına hareket eden belirlenmiş üyesi tarafından hazırlanması gibi ikincil mekanizmalar da uygun görülebilmektedir.

Özetlemek gerekirse, İşletmeler ÇÜİ gruplarını inşa eden ögeler olarak görülür. İlaveten, ilişkili işletme bütünü olan ÇÜİ grubunun da bir Nihaî Ana İşletmesi vardır ve bu ana unsur ülke bazlı raporu ikamet ettiği ülke devletine ibraz edecek olan Raporlayan İşletme’dir. Ülke Bazlı Raporlama ÇÜİ grubu bünyesindeki bütün işletmelerin faaliyetlerinin tümünü ihtiva edecek şekilde hazırlandığından, Nihaî Ana İşletme başka devlet ülkelerinde iktisadî faaliyet gösteren ve ilişkili olduğu işletmeler hakkında da bilgi toplayarak yalnızca kendi mukimliğinin olduğu ülkenin devletiyle bu bilgileri içeren raporu paylaşır.

MAKA 13 Sayılı Eylem Planı Raporu, çok uluslu işletmelerin yıllık olarak ve bünyesinde faaliyet gösterdikleri her bir ülkeye dair tanzim edecekleri rapor için bir kalıp belge sunmuştur. İlave olarak, MAKTA hamlesiyle ortaya konulmuş tedbirlerin uygulamaya geçirilebilmesi için de ÇÜİ gruplarının nihaî ana işletmelerinin mukimliklerinin bulunduğu ülkelerde ülke bazlı raporlarını ibraz etmelerini buyuran yetkili makamların kullanabilecekleri bir “Örnek Mevzuat” ve devletlerarası rapor

teatisine hukukî dayanak sağlayacak 3 adet “Örnek Yetkili Makam Anlaşması” tanıtmıştır. Rapor teatisine hukukî kimlik kazandıran bu anlaşmalar; Vergi Konularında İdarî Yardıma dair Çok Taraflı Sözleşme, İki Taraflı Sözleşmeler ve Vergi Konularında Bilgi Değişimi (“TEIAS”) Anlaşmalarından ibarettir.

Nihayetinde, Anlaşma'nın 2'nci maddesi uyarınca Sözleşme'ye taraf her bir devlet Sözleşme'nin 6. maddesinde buyurulduğu üzere, mukimliği kendi ülkelerinde bulunan Raporlayan İşletmeler'den aldıkları ülke bazlı raporları işbu Anlaşma'yı akdettiği diğer bir devletle paylaşır. Ayrık olarak, Anlaşma'ya taraf bir devlet mütekabiliyet esasına tâbi olmadığını beyan eder ise, rapor vermesine rağmen rapor almaz. Vakit meselesinde ise söylenen şudur: İlk ülke bazlı raporlar 1 Ocak 2016 tarihinde başlayan veya bu tarihten geç başlayan malî yıllar için hazırlanmalıdır. Ancak çok uluslu işletmelere, raporun ait olduğu mâli yılda yaptıkları işlerle ilgili bilgileri toplayıp toparlayabilmeleri için bu mâli yılın kapanışından itibaren 1 yıl mühlet verilir. Şöyle ki, 1 Ocak 2016'da başlayan malî yılın kapanış tarihi 31 Aralık 2016 olduğundan ve bir yıllık mühlet de 31 Aralık 2017'de dolduğundan, ilk ülke bazlı raporlar 31 Aralık 2017'ye kadar yetkili makamlara teslim edilecektir. Malî yılı 1 Ocak 2016'da başlamayan çok uluslu işletmeler ise, buna göre, ülke bazlı raporlarını 2018 yılı içinde ibraz edeceklerdir. ÇUİ mâli yılı ancak konsolide finansal raporlama dönemini anlatır, bu yıl bağlı işletmelerin vergilendirme dönemleriyle ilgili değildir.

Genel hüküm bütün çok uluslu işletmelerin mukimliklerinin bulunduğu ülkelerin devletlerine nihaî ana işletmeleri vasıtasıyla birer ülke bazlı rapor sunmaları olsa da, bu hükme istisna teşkil eden bir özel hüküm mevcuttur. Ocak 2015 itibariyle yıllık konsolide grup geliri 750 milyon avrodan daha az olan yahut ulusal para birimine göre bu meblağ eşliğinin altında kalan çok uluslu işletmeler ülke bazlı raporlama yükümlülüğünden müstesnadırlar. Açıkçası ve OECD tarafından verilen örneğe göre, 2015 takvim yılında bu meblağ eşliğinin altında gelir elde etmiş çok uluslu bir işletme 31 Aralık 2016 tarihinde biten malî yılı

için hiçbir ülke devletine ülke bazlı rapor ibraz etmekle mükellef değildir.

Ülke bazlı raporlamanın bir ÇUİ gruplarını bir de teatiyi gerçekleştirecek devletleri ilgilendiren iki ayağı olduğundan, MAKA Eylem Planı'nın ihdas ettiği ve müteakip bağlayıcı metinlerle hukukî varlık kazanan uygulamaların uluslararası çapta işlek olması bilhassa devletlere düşen yükümlülüklerin îfa süreleriyle alakalıdır. Takdir edilebilir ki söz konusu uygulamaların yerel mevzuatlara dahil edilmesi belli bir zaman meselesidir. Ağustos 2017 itibariyle, Sözleşme'nin 113, Anlaşma'nın ise 65 katılımıcısı olduğu OECD neşriyatında görülür. Yine aynı kaynaktan, Ülke Bazlı Raporlama'ya ilişkin ilk bilgi alışverişlerinin 2018 yılında başlayacağı da ilan edilmiştir. Fakat ne var ki, hükümlere uyum hazırlığının külfeti, arta kalan birçok imzacı devleti bir süre daha ilk bilgi alışverişini gerçekleştirmekten alıkoyacaktır.

Öte yandan, gelirin küresel ölçekteki dağıtımını, ödenen vergileri, çok uluslu işletmenin iktisadî faaliyette bulunduğu birtakım vergi düzenleriyle ilgili belli göstergeleri ve finansal raporlamaya konu edilen bağlı işletmeleri sayan çizelgeyi, mukimliğin bulunduğu ülkeden farklı olması ihtimalinde her bir bağlı işletmenin vergilendirildiği ülkenin yetkili makamının adı ile her bir bağlı işletme tarafından icra edilen işin nevini kaleme alan ülke bazlı rapor, eksiksiz bir transfer fiyatlandırması tahlilinin ikamesi olarak görülmemelidir. Zira, belirtildiği üzere bu rapor tek başına transfer fiyatlarının doğru olup olmadığına kati bir delil teşkil etmez.

Son olarak, rehber nitelikteki OECD neşriyatında, mükelleflerden orantısız maliyet ve külfetlere katlanarak bu raporu tanzim etmelerinin beklenemeyeceği, vergi makamlarının taleplerinde ölçülü olmaları gerektiği söylenip; mükellefin ya karşılaştırılabilir verinin var olmadığını ya da bu verinin tespitinin ilgili iktisadî faaliyete nispeten aşırı maliyetli olduğunu makul mahiyette kanıtlanması durumunda, bu mükelleflerin yetkili makamlarca mevzubahis maliyetlere maruz bırakılmayabileceği hususuna da ışık tutulmuştur.

II. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA'NIN TÜRK MEVZUATINDAKİ YERİ

Ülke Bazlı Raporlama'ya ilişkin düzenleme 3 Seri No.lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" taslağı ile yapılmıştır. Mevzuata ilişkin çalışmaların henüz kemâle erdiği söylenemezse de, ilgili kaynakta çok uluslu işletmelerin ancak Türkiye'de mukim olan nihaî ana işletmelerinin ülke bazlı rapor ibraz etmekle yükümlü oldukları aslî unsuru söz konusu edilmiştir. Diğer yandan, taslak Tebliğ hükümleri uyarınca, idare ile nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında ülke bazlı raporlama bilgilerinin otomatik paylaşımına ilişkin bir anlaşmanın bulunmaması veya nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi tarafından ülke bazlı raporlamaya ilişkin yasal düzenlemelerin ilgili yılda yürürlüğe girmemiş olması durumunda, Ülke Bazlı Raporlama sorumluluğu çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim grup şirketinin olacaktır.

Raporun ait olduğu hesap döneminin bitişini müteakip 12 ay içinde de rapor tesliminin yapılması gereği, sarih nitelikte ortaya konmuştur. Raporlama yükümlülüğüne istisna teşkil eden gelir meblağı eşiği ise 2017 hesap dönemi ve sonrası için bir önceki yıla ilişkin T.C. Merkez Bankası'na açıklanan döviz alış kurunun Ocak ayı ortalaması kullanılarak hesaplanacak 750 milyon avro karşılığı Türk Lirası'dır.

Türkiye henüz Ülke Bazlı Raporların değişimine esas teşkil eden çok taraflı Anlaşma'yı

imzalamamıştır. Ancak, taslak tebliğin yürürlüğe girmesi halinde Anlaşma'ya taraf olma sürecinin de hızlanması beklenmektedir. Diğer taraftan, Türkiye ikinci bir çok taraflı sözleşme olan "Banka Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine Yönelik Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması"nın bir imzacısı konumundadır. Anılan anlaşmanın imzacılarından olan Türkiye'nin "hedeflenen ilk teati tarihi" ("intended first information exchange date") Eylül 2018 olarak belirtilmiştir.

SONUÇ

OECD'nin matrah aşındırma ve kâr aktarmayı önleyici çalışmaları esnasında bir araç olarak geliştirilmiş olan Ülke Bazlı Raporlama, ÇUİ grubunu oluşturan işletmelerin vergi öncesi kârları, tabi oldukları vergi oranı, sermaye yapıları, eleman sayıları, vb. gibi unsurların ülkeler arası bilgi değişimine konu edilmesini amaçlamaktadır. Söz konusu değişimin gerçekleşmesi amacıyla çok taraflı araçların geliştirilmesine yönelik 15. Eylem Planı kabul edilmiş ve bu Plan kapsamında oluşturulan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşme"ye günümüz itibarıyla, Türkiye de dahil olmak üzere, 113 ülke taraftır. Diğer yandan, çok taraflı araçlardan biri olan ve 65 ülke tarafından imzalanan "Ülke Bazlı Raporların Teatisine Dair Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması" henüz standartların yerel mevzuata uyarlanma süreci devam ettiğinden Türkiye tarafından imzalanmamıştır. Taslak tebliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye'nin çok taraflı Ülke Bazlı Rapor değişiminin bir parçası olması beklenmektedir.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

Mükerrem YANAR
Yeminli Mali Müşavir, Eski Hesap Uzmanı

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'na 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 9. maddesi ile eklenen 32/A maddesinde, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulması hükme bağlanmıştır.

Vergi müessesesinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması olarak nitelendirilen, yatırım teşvik belgesine bağlı yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması hususunda, yatırım dönemi ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, öngörülen yatırım harcaması ile gerçekleşen yatırım harcamalarının birbirinden farklı olması durumunda bunlardan hangisinin dikkate alınması gerektiği, yatırım kapsamında aktifleştirilen kur farkı ve faiz giderlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında ne şekilde dikkate alınacağı, birden fazla yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerde indirimli kurumlar vergisi uygulamasının nasıl gerçekleştirileceği ve beyannamede ne şekilde bildirimde bulunulacağı gibi özellik arz eden konular tartışmalara yol açmaktadır. Bu hususlardan yatırım dönemi ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, öngörülen yatırım harcaması ile gerçekleşen yatırım harcamalarının birbirinden farklı olması durumunda bunlardan hangisinin dikkate alınması gerektiği konuları bu makalenin konusunu oluşturmakta olup, yatırım kapsamında aktifleştirilen kur farkı ve faiz giderlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında ne şekilde dikkate alınacağı, birden fazla yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerde indirimli kurumlar vergisi uygulamasının nasıl gerçekleştirileceği ve beyannamede ne şekilde bildirimde bulunulacağı hususları gelecek sayıda yer alacak olan makalede değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Kurumlar Vergisi, Yatırım Teşvik Belgesi, Faiz ve Kur Farkı Giderleri, Yatırım Dönemi

GİRİŞ

5538 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile KVK'ya eklenen 32/A maddesinde, "Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen

işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun maddesinde, bazı konularda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiyi, 15.06.2012 tarihinde aldığı 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'da kullanmıştır.

Bu makalede, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı ve bu Karar'da değişiklik yapılmasına ilişkin kararlar ve diğer ilgili mevzuatta yer alan hükümler uyarınca indirimli kurumlar vergisi uygulamasında özellik arz eden hususlara ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.

I. YATIRIM DÖNEMİNDEN NE ANLAŞILMASI GEREKTİĞİ

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'ın 15. maddesinde, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere (2016/9139 sayılı BKK uyarınca), yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabileceği belirtilmiştir.

Gerçekleştirilen yatırımlara ilişkin olarak yatırım dönemi ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak Bakanlar Kurulu Kararı ve Kanun hükmünde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Mali idare bu konuda vermiş olduğu özalgede “Yatırım dönemi ifadesinden, yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması; yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün dikkate alınması gerekmektedir.” şeklinde görüş belirtmiştir^{1,2}.

“Yatırımın fiilen başlanıldığı tarih” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda ise, Ekonomi Bakanlığınca benimsenen görüş şu şekildedir: “Yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı elli

milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beş milyon Türk Lirası) harcama yapılması yatırıma fiilen başlanıldığının tevsiki için yeterli olacaktır. Yatırım harcaması kapsamında yapılan avans ödemelerinin de yatırım harcaması olarak dikkate alınması gerekmektedir³.”

Örneğin; 15.10.2017 tarihinde 8.000.000,00 TL tutarında sabit yatırım tutarı belirtilen yatırım teşvik belgesi alan bir şirketin, gerçekleştirdiği yatırım harcamalarının 25.12.2017 tarihinde 800.000,00 TL'ye ulaştığı ve 30.08.2020 tarihinde tamamlama vizesi almak amacıyla Ekonomi Bakanlığı'na başvurusunu gerçekleştirdiği varsayımı altında; 2017 yılı 4. geçici vergilendirme dönemi ile 2020 yılı 3. geçici vergilendirme dönemi arası (bu dönemler dahil), işletme için yatırım dönemi olarak kabul edilecek ve bu dönemde işletmenin diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirlere belirlenen şartlar dahilinde indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ancak bu şirket için yatırım fiilen 25.04.2020 tarihinde tamamlanmış ise, 2017 yılı 4. geçici vergilendirme dönemi ile 2020 yılı 2. geçici vergilendirme dönemi arası (bu dönemler dahil), yatırım dönemi olarak kabul edilecektir.

II. TEŞVİK BELGESİNDE BELİRLENEN HARCAMA TUTARLARI İLE GERÇEKLEŞEN YATIRIM HARCAMASI TUTARLARININ FARKLI OLMASI DURUMUNDA UYGULAMA

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in (Tebliğ No:2012/1- 2017/1 No.lu Tebliğ ile değişik) 16. maddesinde, “...İthal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktarın aşılmaması kaydıyla, listede belirtilen tutarın üzerinde veya altında kalan alımlarda liste tadilatı yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğ'in söz konusu hükmü uyarınca, yatırım teşvik belgesi ekinde yer alan listede belirtilen her

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2016 tarih ve 64597866-105[313-2016]-15451 sayılı özalgesi

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-125[32/A-2013/285]-874 sayılı özalgesi

³ <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/yatirimTevsik/yatirimTevsik-SikkaSorulanSorular>

bir makine ve teçhizat miktarı aşılmaksızın listede belirtilen tutarda bir değişim olması halinde teşvik belgesi revize edilmeksizin işlem tesis edilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında mükelleflerin teşvik belgesinde belirtilen tutarların üstünde ya da altında makine ve teçhizat alımı gerçekleştirmeleri halinde bu açıdan fiili olarak yapılan yatırım harcamasının dikkate alınabileceği anlaşılmaktadır.

Yine Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in (Tebliğ No:2012/1- 2017/1 No.lu Tebliğ ile değişik) "Teşvik belgesinin revizesi" başlıklı 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasında "*Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcı tarafından revize gerekçesi veya ilgili bilgi ve belgeler ile birlikte teşvik belgesini düzenleyen mercie müraaat edilerek teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunulur. İlgili merci tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde gerekçesi uygun bulunan teşvik belgeleri revize edilebilir.*" hükmü yer almaktadır.

Yatırım teşvik belgelerinde "yatırımın tutarı" başlığı altında yer alan unsurlar içerisinde "sabit yatırım tutarı" bulunmakta olup, bunun alt başlıkları olarak "arazi-arsa", bina-inşaat", "makine-teçhizat (ithal, yerli)," ve "diğer harcamalar" sayılmaktadır.

Bu durumda, Tebliğ'in yukarıda yer verilen 16 ve 17. maddeleri hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, listede belirtilen makine ve teçhizat alımlarına ilişkin tutar dışında teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde bir değişiklik olması durumunda teşvik belgesinin revize edilmesi gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.02.2015 tarih ve 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özalgede, "*Teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcaması tutarının, yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarını aşması durumunda indirimli kurumlar vergisi matrahının tayininde, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen*

kazançlarınız için yatırıma katkı tutarının %50 sini aşmamak üzere, yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarı dikkate alınacaktır." denildiğinden, yatırım döneminde yapılan harcama tutarları ile teşvik belgesine ekli listede yer alan tutarların karşılaştırılarak bu tutarlardan düşük olanın yatırım harcaması olarak dikkate alınmasının yerinde olacağı düşünülmektedir. Özalgede belirtilen "yatırıma katkı tutarının %50'sini aşmamak üzere" ifadesinde belirtilen oranın, ilgili mevzuatta sonradan yapılan değişiklikler uyarınca %80 olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve değerlendirmeler çerçevesinde, yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmak istenilmesi halinde;

- Yatırım teşvik belgesi ekinde yer alan listede belirtilen her bir makine ve teçhizat miktarı aşılmaksızın teşvik belgesine ekli listede yer alan tutardan yüksek tutarda bir makine ve teçhizat alımı yapılması halinde, teşvik belgesinde yer alan tutarın yatırım harcaması olarak değerlendirilmesi,

- Yatırım teşvik belgesi ekinde yer alan listede belirtilen her bir makine ve teçhizat miktarı aşılmaksızın teşvik belgesine ekli listede yer alan tutardan düşük tutarda bir makine ve teçhizat alımı yapılması halinde, bu tutarın yatırım harcaması olarak değerlendirilmesi,

- Yatırım teşvik belgesi ekinde yer alan listede belirtilen makine ve teçhizat alımlarına ilişkin tutar dışında, teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde bir değişiklik olması durumunda, teşvik belgesinin revize edilmesi şartıyla yapılan harcamaların yatırım harcaması olarak değerlendirilmesi, riskten uzak bir yaklaşım olacaktır.

Yatırımın tamamlanmasının ardından indirimli kurumlar vergisi uygulamasında ise, yapılan yatırım harcaması tutarı olarak, fiilen gerçekleştirilen harcama tutarlarının dikkate alınması uygun olacaktır. Bu konuda Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara İlişkin Tebliğ hükmü çok açık bir şekilde miktar değişimi olmaması şartıyla

tutar değişiminde liste tadiline gerek bulunmadan işlem tesis edilebileceği yönündedir. Diğer bir ifade ile sabit yatırım tutarından fazla yapılan yatırım harcamaları için teşvik belgesi tamamlama vizesi yapıldıktan sonra indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılmasının uygun olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında özenle hareket edilmesi gerekmektedir.

Yatırım döneminde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi için yatırıma fiilen başlanmış

olması gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesinin kapama vizesi için Ekonomi Bakanlığı'na yapılacak müracaat, yatırım döneminin tamamlanması olarak değerlendirildiğinden bu tarihten itibaren yalnızca söz konusu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olacaktır.

Özellikle yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler tarafından, yatırım teşvik belgesi ve belge ekindeki listede yer alan tutarların altında bir alım yapılması halinde, fiili olarak yapılan yatırım harcamasının; yatırım teşvik belgesi ve belge ekinde yer alan listede yer alan tutardan yüksek tutarda bir alım yapılması halinde ise belge ve ekli listede yer alan tutarların indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınması yerinde bir yaklaşım olacaktır.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI

Onur Çağdaş ÖZGÜR

ÖZET

Ekonomik gelişmişlik düzeyi açısından dünyanın en büyük ilk 10 ülkesinin iktisadi kalkınmalarının temellerine bakıldığında araştırma ve geliştirme faaliyetlerine (“Ar-Ge”) ayırdıkları bütçelerin önemli oranlara ulaştığını görebilmekteyiz. Bu ülkeler ile üretimde rekabet etmek ve global pazarda yer edinmek için Ar-Ge ve yenilikçi faaliyetlere daha fazla önem verilmesinin gerekliliği açıktır. Türkiye de bilhassa son dönemde, rekabet gücünü artırmak, katma değer yaratan üretime geçebilmek adına birçok düzenlemeyi ve teşvik unsurunu hayata geçirmiştir. Bu teşviklerden birisi de Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine getirilen Ar-Ge indirimi uygulamasıdır. Çalışmamızda, söz konusu indirimin uygulama esaslarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, Ar-Ge faaliyeti, Ar-Ge harcaması, Ar-Ge indirimi, 5746 sayılı Kanun

GİRİŞ

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için Ar-Ge indirimi 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (“5476 sayılı Kanun”) kapsamında sağlanmaktadır. Söz konusu teşvik unsuru, 28.02.2008 tarihinde kabul edilerek 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Son olarak, 26.02.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak 01.03.2016’da yürürlüğe giren 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5746 sayılı Kanun’da birçok değişiklik yapılmış ve ilave destek unsurları getirilmiştir. Makalemizde güncel mevzuat çerçevesinde, 5746 sayılı Kanun’un 3/A maddesi kapsamında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için getirilen Ar-Ge indirimi teşvikinin detaylarına yer verilecektir.

I. AR-GE FAALİYETİ NEDİR? AR-GE FAALİYETİ OLMAYAN FAALİYETLER NELERDİR?

Ar-Ge ifadesi, birçok kanunda farklı tanımlanmakta olsa da en geniş tanımlardan

birisi 5746 sayılı Kanun’un 2-1-a maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede, “Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): “Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri ifade eder.” denilerek geniş bir tanımlama yapılmıştır.

5746 sayılı Kanun’un uygulamasına ve denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Destelenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 5. maddesinde Ar-Ge ve yenilik sayılmayan faaliyetlere yer verilmiştir. Söz konusu maddeye göre, aşağıdaki faaliyetlerin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az iki aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar

ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,

- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,

- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere, internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,

- Yazılımlara ilişkin, bilimsel veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,

- Kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi,

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik faaliyetler.

Yönetmelikte yer alan açıklamalara bakıldığında, Ar-Ge faaliyetinin sonucunda bir proje çıktısı elde edildikten sonra söz konusu proje çıktısı için olsa dahi pazarlama ürün geliştirme ve reklam faaliyetlerinin Ar-Ge faaliyeti kapsamına dahil edilemeyeceği görülmektedir.

II.AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI VE ESASLARI NELERDİR?

09.08.2016 tarihi gelir ve kurumlar vergisi

mükellefleri açısından bir sadeleşmeye gidilen tarih olarak görülmektedir. Söz konusu tarih ile birlikte, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 10/1-a maddesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun 89/9. maddesi ile 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 15. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan bu hükümler üzerinde birkaç değişiklik yapılmak suretiyle 5746 sayılı Kanun’un 3/A maddesi olarak yerini almıştır. Bu sayede her üç kanunda yer alan Ar-Ge indirimine dair düzenlemeler tek çatı altında toplanmıştır¹.

5746 sayılı Kanun’un 3/A maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcamaları tutarının tamamı, bu kapsamdaki projelerin Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla KVK’nın 10. maddesi ve GVK’nın 89. maddesi uyarınca kazancın tespitinde yıllık gelir veya kurumlar beyannamesi ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırında ayrıca gösterilmek üzere indirim konusu yapılır.

Ar-Ge harcamaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’na göre aktifleştirmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Ar-Ge projesinin sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda ise, proje için yapılan harcamaların tamamı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ar-Ge indirimi teşvikinden faydalanmak isteyen mükelleflerin, söz konusu harcamaları diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırıştırarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda VUK’a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırım yapılarak dikkate

¹ “Gelir ve Kurumlar Vergisinde AR-GE İndirimi” Doç Dr. İhsan Cemil Demir, Enes Özkan Mayıs 2017 Sayı 161 Lebib Yalkın Dergisi

alınabilecektir.

Ar-Ge indiriminin hesabı yapılırken, Ar-Ge faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerin hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir. İndirim tutarının hesabı yapılırken, tamamen araştırma geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortismanlar ile Ar-Ge faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilmektedir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince devam ettirilen Ar-Ge projelerinin başkabir mükellefe devredilmesi halinde, devri gerçekleştirilen işletmelerce aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları kazanç tutarının tespitinde maliyet olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca Ar-Ge projesinin devrinden sonra proje kapsamında gerçekleştirilecek olan harcamalar, devralan mükellef tarafından Ar-Ge indirimine konu edilebilmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi açısından Ar-Ge indirimi, mükelleflere ciddi bir vergi avantajı getirmektedir. Bu durumu basit bir örnek üzerinden anlatacak olursak;

Örnek: (A) A.Ş.'nin 2017 yılında 1.000.000 TL Ar-Ge harcaması yapması ve aynı yılda kazancının bulunması durumunda, söz konusu harcamanın kurumlar vergisi açısından etkisi aşağıdaki şekilde olacaktır².

a	Ar-Ge İndirimi(*)	1.000.000,00
b	Aktif Değer	1.000.000,00
c=b/5	Yıllık Amortisman Tutarı	200.000,00
d=(a*0,20)+(c*0,20)	Toplam Kurumlar Vergisi Etkisi	240.000,00

(*) İlgili tutarın tamamının 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilebileceği varsayılmıştır.

Örneğimizde yer verilen (A) A.Ş.'nin 1.000.000 TL'lik Ar-Ge indirimi tutarı, 2017 yılında kurumun kazancının bulunmaması halinde 2017 yılı için belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılarak 2018 yılına devir edilebilecektir.

SONUÇ

KVK ve GVK'da yer alan Ar-Ge indirimine dair hükümler kaldırılarak 5746 sayılı Kanun'la tek bir çatı altında toplanmıştır. Bu düzenlemenin, mevzuatımızda Ar-Ge indirimine dair oluşan soru işaretlerinin azalması ve sadeleşmenin sağlanması açısından olumlu bir adım olduğu görülmektedir. 5746 sayılı Kanun'un 3/A bendinden faydalanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine getirilen Ar-Ge indiriminin Türkiye'nin katma değer yaratan üretim sürecine geçişini sağlamak adına önemli bir adım olduğu söylenebilecektir.

SERMAYEYİ KAYBETMEK YA DA KAYBETMEMEK

Begüm SOLAK EKLER

Avukat

ÖZET

Malum Ekim ayı itibariyle 4. çeyreğe girmiş bulunuyoruz ve şirketlerin bu dönemi nasıl kapatacakları hem hissedarlar hem de üst düzey yöneticiler açısından iyice merak konusu olmaya başladı bile. Dönem sonuna doğru yaklaşırken de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun gerek anonim gerekse limited şirket yöneticilerine yüklediği en önemli sorumluluklardan biri olan ve uygulamada da sermaye kaybını ifade etmek için kullanılan "teknik iflas" durumunun veya ihtimalinin olup olmadığının değerlendirilmesi ve var ise bu durumun nasıl bertaraf edileceği bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır

Anahtar Kelimeler: Sermaye Kaybı, Şirket Zararı, Teknik İflas, Borca Batıklık, Yöneticilerin Sorumluluğu, Sermaye Artırımı-Azaltımı, Sermayenin Tamamlanması, Örtülü Sermaye

GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın yönetim kurulunun görev ve yetkileri arasında yer alan ve "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" başlığı altında "Çağrı ve bildirim yükümü" başlıklı 376. maddesi yöneticiler için oldukça önemli bir yükümlülük ve sorumluluk gerektirmektedir. Belirtmek isteriz ki sadece anonim şirket yöneticileri değil limited şirket müdürleri de TTK'nın 633. maddesinin yapmış olduğu atıf dolayısıyla aynı yükümlülük altındadır. Bu maddedeki yükümlülükler riayet edilmediği takdirde ise "Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu" başlığını taşıyan TTK'nın 553. maddesinin uygulanması kuvvetle muhtemeldir. İşbu yazımızın ilk kısmında 376. maddenin ilk iki fıkrasının içeriği ve bu madde kapsamında yapılabilecekler üzerinde durulacaktır.

Bir sonraki sayımızda yayınlanacak olan, yazımızın devamı niteliğindeki ikinci kısmında ise üçüncü fıkra ve maddenin gereklerinin yerine getirilmemesi halinde yöneticileri ne gibi bir sorumluluğun bekleyebileceği üzerinde durulacaktır.

I. MADDE 376'NİN GETİRDİKLERİ

Maddeyi detaylı incelemeye başlamadan önce hafızaların tazelenmesi açısından madde metnini aşağıda siz okurlarla paylaşmayı uygun görüyoruz:

(1) *Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.*

(2) *Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.*

(3) *(Değişik: 26/6/2012-6335/16 md.) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket*

borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildiri olarak kabul olunur.

Aşağıda sırayla maddenin birinci ve ikinci fıkrasının önemli detaylarına yer verilecektir:

1. Hangi Finansallar, Neye Göre ve Ne Zaman Kontrol Edilmeli?

Maddeyi incelediğimizde ilk bakışta, birinci ve ikinci fıkrada “son yıllık bilanço” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Öte yandan her iki fıkrada da belli koşulların sağlanması halinde genel kurulların “derhal” ve “hemen” toplantıya çağırılması buyurulmuştur.

Bu ifadelerden yola çıkıldığında, yöneticilerin aslında dönem kapandıktan ve finansallar netleştikten sonra bu değerlendirmeyi yapması ve TTK'nın 409. maddesi gereği dönem sonundan itibaren üç ay içinde yapılması gereken ve yöneticilerin ibra edilip finansalların onaylandığı olağan genel kurulda bu değerlendirmeyi şirket ortakları ile paylaşmaları kanunen olması gereken (de lege lata) bir davranıştır.

Ancak, uygulamada finansalların netleşmesi kurumlar vergisi beyannamesinin sunulması dönemine (1-25 Nisan) kadar pek mümkün olmadığından gerek 376 gerek ise 409. maddedeki bu yükümlülüğe çoğunlukla riayet edilmemektedir. Hal böyle iken olağan genel kurullar ağırlıklı olarak mayıs-haziran aylarında, az ortaklı/tek hissedarlı şirketlerde kimi zaman yılsonuna doğru ve hatta iki yılda bir bile yapılmaktadır.

Öte yandan, dönem içinde ara finansallarda da ciddi bir zarar söz konusu ise ve yakın vadede şirket faaliyetlerinden bir kar doğması beklenmiyorsa bu takdirde bu ara bilançoya dayanarak da (yılsonu bilançosu beklenmeden) derhal bir olağanüstü genel kurul yapılması gerekmektedir¹.

Bu kapsamda henüz olağan genel kurullarını yapmayan, yapmış olmasına rağmen gerekli tedbirleri almamış olan veya dönemi zararlarla kapaması kuvvetle muhtemel olan şirketlerin yönetici ve ortaklarının aşağıda yazılı hususlara dikkat etmeleri önem arz etmektedir.

2. Sermayenin Kaybı

Maddenin ilk fıkrasında “*sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı*” ikinci fıkrasında ise “*sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı*” durumlar konu edilmiştir. Bu noktada önemle vurgulamak isteriz ki, her ne kadar madde metninde belirtilmemiş ise de maddenin gerekçesi² dikkate alındığında hesaplama yapılırken, sermaye ve kanuni yedek akçe toplamının, zarar toplamına değil özkaynak toplamına oranlanması gerekmektedir. Nitekim özkaynak altında sermayeyi destekleyen/koruyan başka bilanço kalemleri (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, özel fonlar vs.) bulunmakta olup; bu kalemleri dikkate almamak “sermayenin korunması ilkesi” ile ters düşecektir.

a) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, madde metni ve gerekçesi uyarınca, yönetim kurulunun genel kurula şirketin finansal yönden kötü durumda bulunduğunu “şeffaflık ilkesi”

¹ Madde gerekçesinde “Söz konusu açık, bir ara bilançodan anlaşılabilir veya 378 inci maddeye göre çalışan komitenin vereceği raporlarda belirtilmişse, yönetim kurulu son yıllık bilanço beklememelidir” ifadesi yer almaktadır

² “Hükümün uygulanabilmesi için, kanunî yedek akçeler dışındaki açık yedek akçelerle de zararın kapanmamış olması ve arta kalan zararın sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının yarısını geçmesi gerekir”

gereği bütün açıklığıyla anlatması, bu konuda bir rapor vermesi, zararların sebeplerini (kaynaklarını) göstermesi ve uygun gördüğü iyileştirici önlemleri (nakit sıkışıklığı varsa sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin-taşınmazların satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi vb. tedbirler) sunması gerekmektedir.

Basit bir örnekle somutlaştırmak gerekirse; 50.000 TL sermayesi, 5.000 TL yasal yedeği, 20.000 TL geçmiş yıl karı ve 30.000 TL toplam zararı olan bir şirketin özkaynağı 45.000 TL'dir. Şirketin sermaye ve yasal yedekler toplamı, özkaynak ile oranlandığında ($45.000/55.000*100$) çıkan oran %81 olduğu için şirket ilgili madde kapsamında sermayesini kaybetmemiş sayılacak ve bir aksiyon alması zorunlu olmayacaktır. Aynı örnekten yola çıkarsak ve fakat şirketin toplam zararı 50.000 TL olursa, bu durumda 55.000 TL, 25.000 TL özkaynak ile oranlandığında ($25000/55000*100$) çıkan oran %45 olduğu için bu maddenin birinci fıkrası her halükarda uygulama alanı bulacak olup yukarıda sayılı önlemlerin alınması gerekecektir.

b) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, madde metni ve gerekçesi uyarınca, iki ihtimal söz konusudur. Ya sermayenin üçte biri ile yetinilecek yani sermaye zararlar oranında azaltılacak veya sermaye tamamlanacaktır.

Zararlar oranında azaltım seçeneği genellikle şirketin nakit ihtiyacının olmadığı hallerde tercih edilmekte ve sermayenin "alacaklılar açısından gerçeği yansıtması" amacı taşımaktadır. Örneğin bir şirketin yüksek miktarda sermayesi olmasına karşın, üçte ikisini aşan miktarda zararları var ise, bu durum şirketin ticaret sicil kayıtlarına bakan ve şirketle iş yapmak isteyen üçüncü kişiler açısından yanıltıcı olacaktır. Dolayısıyla, kanun koyucu tarafından bu durum uygun görülmemiş ve aslında artık var olmayan sermayenin gerçek durumu yansıtması istenmiştir.

Bu işlem yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli husus, henüz netleşmemiş olmasından ötürü, dönem zararının kullanılmayacağıdır. Örneğin, 2017'de, 2016 öncesi dönemlere ait zararlar ile 2016 döneminde katlanılan "net dönem zararı" kullanılabilecek iken 2017 dönem içinde genel kurula kadar doğan zararlar kullanılmayacaktır.

Sermayenin tamamlanması ise üç şekilde mümkündür:

- Azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması (eş zamanlı sermaye azaltım-artırımı),
- Bilânço açıklarının pay sahiplerinin tümüncü veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması (uygulamada "sermaye tamamlama fonu" veya "zarar telafi fonu" olarak da geçmektedir),
- Bazı alacaklıların alacaklarını silmesi.

Eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımı işleminde, yukarıda bahsedilen zararlar oranında azaltıma ek olarak aynı miktarda ya da daha fazla miktardaki bir sermayenin konması söz konusudur. Bu seçenek genellikle borçlarını ödemekte zorluk çeken, nakit ihtiyacı olan, kamu ihalelerine girdikleri veya bankalardan sıklıkla ticari kredi kullandıklarından ötürü sermayesini düşük göstermek istemeyen şirketler için uygundur.

Altını çizmek isteriz ki, sermayenin henüz yarısının karşılıksız kaldığı hallerde kanun koyucu doğrudan sermaye artırımı yapılmasını uygun görürken, üçte ikisinin karşılıksız kaldığı hallerde önce zararlar oranında azaltım yapılarak zararların bilançodan atılmasını, ancak bu işlemten sonra (eş zamanlı) bir sermaye artırımı yapılabileceğini uygun görmüştür. Kaldı ki zararın fazla olup özkaynağın ciddi ölçüde azaldığı durumlarda doğrudan sermaye artırımı yapmak şirketler açısından zaten çok daha fazla miktarda sermaye konulmasını gerektirmekte ve de daha hızlı teknik iflasa girmeye sebep olmaktadır.

Altını çizmek istediğimiz bir diğer husus ise, azaltım miktarından daha az tutarda sermaye

artırım işlemlerinin Ticaret Sicili tarafından tescil edilmediğidir; dolayısıyla azaltım miktarı belirlenirken konacak sermaye miktarının göz önünde tutulması önem arz etmektedir.

(İkinci seçenek olan sermaye tamamlama fonu yollanması ve üçüncü seçenek olan alacaklıların alacağını silmesi işlemlerinin olumsuz vergisel sonuçlar doğurması muhtemel olduğu için burada kısaca önermediğimizi değinmekle yetineceğiz, ilerleyen sayılarımızda bunlar ayrı bir makalenin konusunu teşkil edebilecektir.)

Bu açıklamalarımızı somutlaştırmak adına farklı bir örnekle (azaltım sebebiyle) gidersek, 600.000 TL sermayesi, 20.000 TL yasal yedeği, 30.000 TL geçmiş yıl karı ve 450.000 TL toplam zararı olan şirketin özkaynağı 200.000 TL'dir. Sermaye ve yasal yedek toplamı olan 620.000 ile 200.000 TL özkaynak oranlandığında (200.000/620.000) çıkan oran %32,2 olduğu için bu ikinci fıkradaki önlemlerin alınması gerekecektir. Bu takdirde ya sermaye 450.000 TL olan zararlar oranında azaltılarak 150.000 TL olacak (özkaynak 200.000 TL sabit kalacak) ve bu şekilde faaliyete devam edilecek ya da şirketin nakit ihtiyacı veya içinde bulunduğu piyasa koşullarına göre önce 450.000 TL azaltılıp sonra eş zamanlı olarak en az 450.000 TL miktarında artırılarak (özkaynak 650.000 olacak) faaliyetine devam edecektir.

Son olarak, her iki seçenekte yapılacak işbu sermaye artırımları, ortaklarca nakden veya aynı sermaye konmak suretiyle yapılabileceği gibi, ortakların önceden şirkete vermiş oldukları borçların (ör:331-431 Ortaklara Borçlar hesapları altında takip edilen) veya özkaynak altındaki geçmiş yıl karları ile belli fonların sermayeye ilave edilmesi yoluyla da yapılması mümkündür.

SONUÇ

Son dönemlerde yaşanan kur farklarındaki ciddi artış başta olmak üzere, piyasa aktörlerinin artması ve rekabet koşullarının değişmesi, tüketicinin alım gücünün azalması ve arz-talep zincirinin sekteye uğraması gibi çeşitli sebeplerden ötürü şirketler özellikle son iki sene içinde ciddi zararlara katlanmak zorunda kalmışlardır. Önceki dönemlerden devreden kârı ve ayrılmış yedekleri olan şirketler dışında bu zararları bertaraf edecek kaynakları olmayanlar sermayelerinin çoğunu kaybetmiştir. TTK'nın 376. maddesi ise "sermayenin korunması ilkesi" gereği gerek anonim şirket gerekse limited şirket yöneticilerine önemli sorumluluklar getirmiştir. Buna göre yöneticilerden şirket sermayelerinin zararlar sebebiyle kaybedilip kaybedilmediğinin yalnız yılsonu itibarıyla değil, ara dönemlerde de takip ve kontrolünün yapılmasını buyurmuş ve bu kontrol neticesinde sermaye kaybının derecesine göre ne gibi tedbirler (sermaye artırımını, azaltımını, eş zamanlı azaltım-artırımını) alınabileceğini madde metninde ve gerekçesinde belirtmiştir.

"Teknik iflası" bertaraf etmek için bu tedbirlerden herhangi birini almayan şirketleri bekleyen bir sonraki aşama ne yazık ki "iflas" olabilecektir. Bu kapsamda, henüz iflas kapıyı çalmadan, yöneticilerin gerek alacaklılara gerekse şirket ortaklarına karşı sorumluluklarının TTK'nın 553. maddesi kapsamında doğmaması için henüz dönem kapanmamışken üçüncü geçici döneme ait finansallarını kontrol etmelerini ve gerekli tedbirleri almalarını öneririz. Son olarak hatırlatmak isteriz ki, dönem kapanmadan bu tür önlemleri almak, ortak borçları ile finanse edilen şirketler için "örtülü sermaye" riskini de önemli ölçüde bertaraf edecektir.

ÖZEL ESASLARA ALINMA KORKUSU İLE BEYANNAMELERİN DÜZELTİLMESİ VE DAVA AÇMA HAKKI

Gözde SARUHAN BERK

Avukat

ÖZET

Günümüzde pek çok firma mal ve/veya hizmet alım-satımı yapacağı firmaları birebir görmeden, internet üzerinden araştırma yaparak veya başkaca firmaların tavsiyesi ile bulmakta ve ticari ilişkiye girmektedir.

Firmaların, piyasadaki yoğun rekabet şartlarında kar/zarar durumlarını korumak amacıyla iyi mal – ucuz fiyat dengesini gözettiği aşikardır. Ticaret hukuku anlamında her ne kadar tacirlerin, yapmış oldukları ticari faaliyetlerine ilişkin tüm işlemlerinde “basiretli bir tacir gibi hareket etme” yükümlülüğü bulunsa da, söz konusu yükümlülüğün kapsamının ne kadar geniş olduğu tartışmaya açık bir konudur.

İşte, firmaların mal ve/veya hizmet alım-satımı yaptığı her firmayı denetleyememesi ve bunun ticari yaşamda da mümkün olma ihtimalinin çok düşük olması nedeniyle, zaman zaman vergi idareleri ile firmalar arasında firmaların mal ve/veya hizmet alım-satımı yaptıkları firmalar nedeniyle “özel esaslara tabi olma” konusunda uyuşmazlıklar meydana gelmektedir.

Firmalar, ticari hayatta olumsuz bir duruma sevk eden bu uygulamadan kaçınmak amacıyla çoğu zaman vergi idaresinin görüşü doğrultusunda uygulamalarını yapmakta ve akabinde ise dava yoluna başvurmaktadır.

Vergi idaresi ile firmalar arasındaki bitmek bilmeyen bu uygulamanın yakın zamanda çözüme kavuşturulması, hem taraflar hem de vergi yargısı açısından işyükiünü hafifletecek bir yol olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Özel Esaslar, Kod Listesi, Sahte Fatura, Düzeltme Beyannamesi, Savunma Hakkı, İhtirazi Kayıt, Olumsuz Mükellefler Listesi

GİRİŞ

Vergi idaresi tarafından son zamanlarda sıkça gündeme getirilen “özel esaslara tabi olma” hususu, firmalar açısından ticari hayatlarında yeni müşteri bulma, kredibilitenin azalması, vergi idaresi nezdindeki işlemlerin uzaması gibi birçok olumsuz sonucu da beraberinde getirmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanıp kullanmadığı konusunda herhangi bir bilgisi olmayan firmalardan yapılan alımlar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi (“KDV”) nin indirim hesaplarından düzeltme beyannamesi

verilmek suretiyle çıkarılması talebi ile firmaların karşısında çıkan vergi idaresi, vergi incelemesi yapmaksızın firmalara vergi ziyai cezaları tebliğ etmektedir.

Uygulamada firmalar, düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle özel esaslara tabi olma hususundan bertaraf edilse dahi; bu kez de vergi ziyai cezalı tarhiyatlarla karşı karşıya kalarak dava aşamasında uzun bir yolculuğa başlamaktadırlar.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile özel esaslar uygulaması ayrıntılı olarak düzenleme altına alınmış olup; özel esaslara tabi mükellefler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 153/A maddesi kapsamına giren mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dahil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,

- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Bu çalışmamızda yukarıda sayılan mükellefler yönünden bir açıklamaya yer verilmeyecek olup; çalışmamız, yukarıda yer verilen mükellefler hakkında vergi idaresi tarafından bir inceleme yapılmış ve söz konusu mükellefler hakkında bir tespitte bulunulması halinde, tespitte bulunulan mükelleften mal ve/veya hizmet alım-satım ilişkisinde bulunan firmalarla sınırlı olacaktır.

I. ÖZEL ESASLARA GİRME KORKUSU İLE DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLMESİ

Esas itibarıyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu VUK’un 134. maddesi uyarınca vergi incelemesi ile tespit edilecektir. Ancak bazı durumlarda vergi idaresi tek bir mükellef hakkında yapmış olduğu bir vergi incelemesi ile başkaca firmalar hakkında da ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaya çalışmaktadır. Bu ise, vergi idareleri tarafından yapılan inceleme ve tespitler neticesinde düzenlenen vergi tekniği / vergi inceleme raporlarında isimleri geçen ve hakkında inceleme yapılan bu mükelleften aldığı sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri defter ve kayıtlarına geçirmek suretiyle kullandıkları iddia olunan mükelleflerin, özel esaslara tabi olma tehdidi

ile düzeltme beyannamesi vermeye zorlanması ile karşımıza çıkmaktadır.

Vergi idareleri tarafından mükelleflere, “Bilgi Verme” ve/veya “Özel Esaslar hk.” konu başlığı ile gönderilen yazılarda, mal ve/veya hizmet alım-satımı yapmış olduğu firmalardan biri hakkında “olumsuz rapor/olumsuz tespit” bulunduğu iddia edilerek söz konusu firmadan yapmış olduğu mal/hizmet alımlarına ilişkin olarak,

- İşlemin gerçekleştiğini ilgili mevzuat kapsamında ispat etmesi ya da

- İlgili dönem beyanlarını KDV Uygulama Genel Tebliği’nde belirtildiği şekilde düzeltmesi, halinde hakkında “özel esaslar”ın uygulanmayacağı;

- On beş gün içerisinde bilgi verilmez, işlemlerin gerçekliği ispat edilmez veya düzeltme yapılmaz ise sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespiti dolayısıyla “özel esaslara” ilişkin hükümlerin uygulanacağı

belirtilmektedir.

Bu yazıyı tebliğ alan mükellefler ise çoğunlukla yazıda belirtilen mal ve/veya hizmet alım-satımına ilişkin ispat edici belgeleri vergi idaresine teslim etmekte; ilaveten mal ve/veya hizmet alım-satımına ilişkin yüklenmiş oldukları KDV’leri de ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vererek indirim hesaplarından çıkartmaktadırlar. Akabinde ise, vergi idaresi tarafından vergi ziyai cezalı tarhiyatlar gerçekleştirilmektedir.

Peki mükellefler, yapmış oldukları mal ve/veya hizmet alım-satımının gerçekliğine ilişkin belgeleri vergi idaresine ibraz etmelerine rağmen neden ek olarak düzeltme beyannamesi ile hesaplarında düzeltme yapmaktadırlar?

Bu sorunun en basit cevabı, kod listesi olarak bilinen özel esaslar listesine girmek istememektir. Birçok mükellef tarafından özel esaslara girme akabinde birçok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle de mükellefler, ticari hayatın sekteye uğramaması için vergi

idaresinin talep ettiği düzeltmeleri yapma eğilimi içerisindedirler.

Bu noktada vergi idaresi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak amacıyla yapmış olduğu vergi incelemesini tek taraflı olarak ele alarak başkaca mükellefler hakkında da sonuç doğurmasına neden olmuştur. Bir başka anlatımla, vergi idaresi, bir mükellefin kullandığı faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadıklarının, mevzuatta belirlenen şekli ile ve hiçbir şüpheye yer bırakmayacak açıklıkta tespitini yapmadan, salt düzenleyici mükelleflere ilişkin tespitlere dayalı olarak kullanıcı mükellefleri böyle bir tehdit ile karşı karşıya bırakmaktadır¹.

Söz konusu uygulamanın VUK'un 134. maddesinde düzenleme altına alınan vergi incelemesi yoluyla neticelendirilmesi gerektiği hususunda İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin E.2016/196 sayılı kararı mevcuttur. İlk derece mahkemesi sıfatıyla konuyu inceleyen Mahkeme, konunun vergi incelemesi ile açıklığa kavuşması gerektiğini belirtmiştir.

II. DÜZELTME BEYANNAMESİNE İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİNİN DÜŞÜLMESİ VE DAVA YOLUNA BAŞVURULMASI

VUK'un "dava konusu" başlıklı 378. maddesi uyarınca mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava yoluna başvuramazlar.

Söz konusu kuralın istisnasını ise ihtirazi kayıtlı beyan müessesesi oluşturmaktadır. İhtirazi kayıtlı beyan, mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı

tutulması yolunda beyannameye yazılı not olarak tanımlanmaktadır².

İhtirazi kayıt ile sunulabilecek beyannamelere ilişkin herhangi bir kısıtlama ve/veya düzenleme halihazırda mevcut değildir. Bu kapsamda, tüm beyannameler için ihtirazi kayıt şerhinin koyulabileceğinin söylenmesi mümkün olabilecektir³.

Ancak, zaman zaman dava aşamasında vergi idaresi tarafından ihtirazi kayıtlı beyanın sadece kanuni süresinde verilen beyannameler için geçerli olabileceği ve fakat düzeltme suretiyle verilen beyannameler için geçerli olamayacağı savunulmakta; hatta beyannameler ihtirazi kayıtlı kabul edilmemektedir⁴.

Öte yandan, üzerinde durulması gereken bir başka husus ise, mükelleflerin vergi idaresi tarafından kendilerine gönderilen "Bilgi Verme" ve/veya "Özel Esaslar hk." konu başlıklı yazılar üzerine kendi iradeleri dışında düzeltme beyanname veriyor olmalarıdır.

Söz konusu husus birçok kez dava konusu edilmiş ve müstekar hale gelmiş kararlar ile somut bir duruma kavuşmuştur. Nitekim, Danıştay 9. Dairesi'nin 13.12.2012 tarih ve E.2010/4896 sayılı kararında,

"...Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak "koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyanname vermeleri veya dört katı tutarında

¹ "Özel Esaslara Alınma Tehdidi İle Yapılan Tarhiyatların Hukuki Durumu", Av. Oğuzhan ASLAN, Eylül 2015 Sayı 141 *Lebib Yalkın Dergisi*

² *Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi*

Ayrıca bakınız: Danıştay 7. Dairesi'nin 23.05.2012 tarih ve E.2010/609 sayılı kararı

³ Nitekim, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin dördüncü fıkrasında "...Ancak, 26ncı maddenin üçüncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz..." ifadesi yer almaktadır.

⁴ Danıştay 9. Dairesi'nin 13.12.2012 tarih ve E.2010/4896 sayılı kararı

teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları” yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır.

Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan tüm mükellefleri de etkileyen bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. Böylece kod listesindeki mükelleften mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli mükellefler üzerinde haksız rekabet baskısına da yol açmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davacıya faturalarını kullandığı şirketler hakkında sahte faura düzenledikleri hususunda rapor bulunduğu belirtilerek, sözkonusu faturaların katma değer vergisi indirimleri arasından çıkarılması suretiyle ilgili dönemler için vergi kanunlarında yer almayan ancak uygulamada “düzeltme beyannamesi” denilen ikinci bir beyanname vermesi gerektiği aksi halde kendisinin de kod listesine alınacağı uyarısı yapılarak yeniden beyanname vermesi sağlanarak dava konusu katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirildiği ve vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmaktadır.

Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle olduğundan söz edilemez. Davalı idarece, davacının indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun 213 sayılı Yasa'nın 134. maddesinde

belirtilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesine konu yapılarak açıkça ortaya konulması gerekmektedir.

Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasa'da belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, davacının kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyai cezasında yasal isabet görülmemiştir...”

gerekçesi ile mükelleflerin kendi iradeleri dışında düzeltme beyannamesi verdikleri ve söz konusu durumun ticari hayatın olağan akışı içinde değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 30.09.2016 tarih ve E.2016/195 sayılı kararında da;

- Davacı mükellefin sonradan ihtirazi kayıt koymak suretiyle ikinci bir beyanname vererek eleştiri konusu yapılan faturalardaki KDV indirimlerini beyanlarından çıkarttığı,
- Davacı mükellefin aleyhine olan bu durumun, hayatın olağan koşulları altında kendi iradesi ile ortaya çıktığından söz edilemeyeceği,
- Davalı vergi idaresi tarafından eleştiri konusu yapılan faturaların sahte olduğunun VUK'un 134. maddesinde düzenleme altına alınan vergi incelemesi yoluyla açıkça ortaya konulması gerektiği,
- Uyuşmazlık konusu olayda davacı mükellefin kod listesine alınmamak amacıyla düzeltme beyannamesi verdiği

belirtilerek, davacı mükellef hakkında bir inceleme yapılmadan ve eleştiri konusu yapılan faturaların gerçek olup olmadığı, her iki taraf mükellef firma açısından her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan kod listesine alınmamak amacıyla verilen düzeltme beyannamesi üzerinden düzenlenen vergi ziyai cezalı tarhiyatların hukuka uygun olmadığı hükme bağlanmıştır.

SONUÇ

Mal/hizmet alım-satımında bulunulan her firmanın bu denli rekabetçi bir ortamın mevcut olduğu ticari hayatta soruşturulmasının mümkün olmadığı gerçeği karşısında, özel esaslara alınma, diğer bir ifadeyle kod listesine alınma, firmalar açısından büyük bir tehdit niteliğindedir.

İlaveten, söz konusu tehditin vergi idaresi tarafından yoğunlukla kullanıyor olması, mükellef firmaları olduğu kadar vergi yargısını da meşgul etmektedir.

Sahte fatura düzenleyen/kullanan mükelleflerden mal/hizmet alım-satımında bulunan firmalar açısından düzeltme beyannamesi verdirmek suretiyle KDV indirimin reddedilmesi uygulamasının vergi idaresi tarafından “Özel esaslar” konulu yazı ile çözümlenmesi yerine, konunun yukarıda ele alındığı şekliyle birden fazla olumsuz sonucunun mevcut olması nedeniyle salt vergi incelemesi yoluyla detaylı bir araştırma ve inceleme ile çözümlenmesi hukuki açıdan yerinde bir uygulama olacaktır.

BITCOİN'İN YASAL MEVZUAT KARŞISINDAKİ DURUMU

Yunus ELMAS

SMMM, SPK Bağımsız Denetçi, Yemeksepeti.com Muhasebe Müdürü

ÖZET

Elektronik ticaretin yükselişi ve teknolojideki ilerlemeler ile birlikte son dönemlerde yeni ödeme sistemleri üzerinden kullanılan ve popülerliği giderek artan para birimlerinden biri de Bitcoin'dir.

Makalemizde, Bitcoin sistemi Türkiye açısından yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutularak Bitcoin ile ödeme kabul edecek olan şirketlerin ihtiyatlı davranmasını teminen açıklamalarda bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bitcoin, Dijital Para, Ödeme Araçları, MASAK, BDDK, SPK, T.C. Merkez Bankası, Mali Mevzuat.

GİRİŞ

Elektronik ticaretin yükselişi ve teknolojideki ilerlemeler yeni ödeme sistemlerinin kullanımının ortaya çıkmasında önemli rol oynamaktadır. Bu gelişmeler ile birlikte son dönemlerde yeni ödeme sistemleri üzerinden kullanılan ve popülerliği giderek artan para birimlerinden biri de dijital kriptolu para birimi (cryptocurrency) olan Bitcoin'dir. Bitcoin, ülkeler, bankalar ya da herhangi bir kuruluşa/otoriteye bağlı olmaksızın, bir ağ yapısı mantığıyla elde edilen, arz talep usulü üzerinden fiyatlanan ve döviz kurlarından çok daha oynak olan dijital para birimlerinden günümüzde en çok kullanılanıdır. Bu makalemizde Bitcoin'nin Türkiye'deki yasal mevzuat karşısındaki durumu incelenecektir.

I- MALİSUÇLARIARAŞTIRMAKURULU ("MASAK") MEVZUATI KAPSAMINDA ÖDEME ARAÇLARI VE BITCOİN

Bilindiği üzere, Bitcoin kullanımı son dönemde vergi kaçırma, uyuşturucu, fidye, internet üzerinden kumar oynanması gibi kara para aklama suçlarının işlenmesinde kullanılan bir sistem haline gelmiştir. Buna rağmen yürürlükteki mevzuat açısından, Bitcoin kullanımı ve/veya Bitcoin ile ödeme yapılmasına ilişkin yasaklayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Öte yandan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ("TCK")'nın "suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama" başlıklı 282. maddesinde, "alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkaran veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak maksadıyla, çeşitli işlemlere tabi tutan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve 20.000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır." denilmektedir. İlgili hüküm dikkate alındığında, suçtan kaynaklanan bir gelirin, Bitcoin'e çevrilmesi ihtimalinde söz konusu Bitcoin'in de suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri kapsamında sayılmasına engel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, böyle bir ihtimalde bu fiili gerçekleştiren kişilerin hukuki sorumluluğu doğacak olup, Bitcoin ile ödeme kabul eden şirketin, kabul ettiği ödemede kullanılan Bitcoin'in suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri niteliğinden haberdar olmaması koşuluyla, herhangi bir mesuliyeti bulunmayacaktır.

MASAK tarafından yayınlanmış Şüpheli İşlem Bildirim Rehberi'nde "şüpheli işlem tipleri" arasında "Müşteri hesaplarından Bitcoin satan aracı kuruluşlara Bitcoin alımına yönelik para transferi yapılması" sayılmış olup, herhangi bir banka müşterisinin Bitcoin satan aracı kuruluşlardan Bitcoin alımı yapması halinde ilgili bankaya, bu işleminin incelenebilmesi için MASAK'a bildirim yapma zorunluluğu yüklenmiştir. Yukarıda belirttiğimiz üzere bankaların tabi olduğu böyle bir bildirim yükümlüğü, Bitcoin işlemlerinin risk teşkil etme özelliğinden kaynaklanmaktadır.

II- BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEM KURUMU (“BDDK”) VE SERMAYE PİYASASI KURULU (“SPK”) MEVZUATI KAPSAMINDA ÖDEME ARAÇLARI VE BİTCOİN

Öncelikle BDDK’nın Bitcoin’e ilişkin yapmış olduğu tek değerlendirme 25 Kasım 2013 tarihli 2013/32 sayılı basın açıklamasıdır¹. BDDK, açıklamasında yer alan “...Herhangi bir resmi ya da özel kuruluş tarafından ihraç edilmeyen ve karşılığı için güvence verilmeyen bir sanal para birimi olarak bilinen Bitcoin, mevcut yapısı ve işleyişi itibarıyla Kanun kapsamında elektronik para olarak değerlendirilmemekte, bu nedenle de söz konusu Kanun çerçevesinde gözetim ve denetimi mümkün görülmemektedir...” ifadesi ile Bitcoin’in elektronik para olmadığını, yapısı ve işleyişini gerekçe göstermek suretiyle ilan etmektedir. Yine aynı açıklamanın devamında BDDK, Bitcoin’in yapısı itibarıyla yasadışı faaliyetlerde kullanıma, operasyonel hatalara ve yetki sahibi dışındakilerin usulsüz kullanımına açık olduğunu belirtip muhtemel riskleri kamuoyunun bilgisine sunmaktadır. Örneğin, Bitcoin şifresi ele geçirilip cüzdanın boşaltılması durumunda şikayet edilebilecek bir otorite bulunmamaktadır ve Bitcoin ile yapılan işlemlerde iade mümkün değildir.

6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşlarını Düzenleyen Kanun’da fon kavramının tanımında sayılan elektronik para, yukarıda anılan BDDK kararı uyarınca Bitcoin’i kapsamamaktadır. Anılan karar doğrultusunda Bitcoin elektronik para olarak kabul edilmemektedir.

Kripto-para türü olan Bitcoin, 6493 sayılı Kanun’un kapsamı başta olmak üzere BDDK mevzuatınca düzenlenmemektedir. BDDK’nın konuya ilişkin yayınlamış olduğu kaynakların sınırlılığı ve Bitcoin kullanımının BDDK tarafından herhangi bir şekilde yasaklanmamış olduğu dikkate alınır, ortada hukuki bir boşluk olduğu açıktır.

Burada şunu belirtmek gerekir ki, Ceza Hukukunda “suçta ve cezada kanunilik ilkesi” uyarınca eylem esnasında suç olarak tanımlanmayan hareketlere yaptırım uygulanması mümkün değildir. Bu ilke Anayasa’nın 38. maddesi ve TCK’nın 2. maddesi ile koruma altına alınmıştır.

Mevcut düzenlemelerde konunun niteliğine yönelik hukuki açıdan şu an itibarıyla belirsiz alanlar bulunmakla birlikte, SPK’nın yayınlamış olduğu Aralık 2016 tarihli araştırma raporu², kripto-paraların Türkiye’de gelecekteki muhtemel hukuki statüsü için olumlu bir değerlendirmede bulunmaktadır. Raporun SPK Araştırma Daire Başkanlık Makamı’nın resmi görevlendirmesi uyarınca hazırlanmış olması yönüyle kurumun kripto-para kavramına olan ilgisini göstermektedir. Raporda Bitcoin’in Türkiye’deki hukuki statüsüne ilişkin değerlendirmeler yapılmış olup, mevcut duruma dair kaynak olarak yukarıda anılan BDDK açıklaması gösterilmiştir.

Raporda kripto-paraların vergilendirilmesine ilişkin farklı iktisat ekollerinin görüşleri tartışılmış ve bu doğrultuda sonuç kısmında yer alan değerlendirmede, “Ülkemizin de, tüm dünya devletleriyle birlikte, Bitcoin’i olumlu birendişelilikle izlemesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Tüm riskleri değerlendirilerek, teşvik edici düzenlemeler yapılırsa, Bitcoin pazarından gelir elde etmemiz de mümkün olabilir. Örneğin; Ülkemizde hizmet veren bir Bitcoin Borsası henüz kurulmamıştır, bunu düzenleyen bir mevzuat, Ülkemizi Bitcoin pazarında bir adım öne çıkarabilecektir.” ifadesiyle Türkiye’nin Bitcoin’e ilişkin hukuki düzenleme çalışmalarını hızlandırması, temel düzenlemeleri yaparak piyasaya dâhil olması yönünde görüşe yer verilmiştir. Kanaatimizce her ne kadar bu rapor sadece araştırma raporu olarak tanzim edilmiş olsa da SPK tarafından talep edilmiş ve onaylanmış olması sebebiyle önümüzdeki dönemde hukuki otorite tarafından Türkiye’de kripto-paralara ilişkin düzenlemeler ve vergilendirmeler hususunda müspet adımların atılacağı yönünde bir karine

¹ https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Duyurular/Basin_Aciklamalari/12574bitcoin_hk_basin_aciklamasi.pdf

² <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=1130&ct=f&action=displayfile>

teşkil etmektedir. Bu hususta tasarlanan ödeme alma modelini şu anda olmasa dahi uzun vadede uygulamaya koymak hukuki açıdan mümkün hale gelebilecektir.

III- MALİ MEVZUAT KAPSAMINDA ÖDEME ARAÇLARI VE BITCOİN

Mevcut uygulamamızda döviz cinsinden yapılan tahsilat ve ödemeler Merkez Bankası tarafından yayınlanan kurlar dikkate alınarak TL'ye çevrilmekte ve defterlere TL olarak kaydedilmektedir. Ancak Bitcoin için yayınlanan bir kuru olmaması nedeniyle defterlere kaydedilmesinde sorun çıkmaktadır. Bitcoin değerinin aşırı oynak olması ise ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dünya üzerindeki uygulamalara baktığımızda Bitcoin'e sıcak bakan mali idareler bulunmaktadır. Örneğin, Finlandiya Merkezi Vergi Kurulu, Bitcoin'i bir finansal servis olarak tanımlamış, Bitcoin'i ve teminini katma değer vergisinden muaf tutmuştur. Hollanda Arnhem, adeta bir Bitcoin şehridir. Şehirde 100'den fazla, Bitcoin'le alışveriş yapılabilen mekanlar vardır. Hollanda bankaları, blok-zincir metoduyla kendi teknolojilerini geliştirip, masrafları azaltmak için kullanmanın yollarını araştırmaktadırlar. Bunların yanısıra Bitcoin'e mesafeli yaklaşan mali idareler de bulunmaktadır. İzlanda Merkez Bankası, Mart 2014'te Bitcoin satın almanın İzlanda Kambiyo Yasasına aykırı olduğunu açıklamıştır.

Bitcoin, vergi mevzuatımız açısından aşağıda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi ("KDV") Kanunu hükümleri göz önüne alınarak değerlendirilecektir.

1. VUK Değerleme Hükümleri Açısından Bitcoin

Bitcoin'in, aktifinde bulunduran bir ticari işletme için iktisadi bir kıymet ifade ettiği muhakkaktır. Ancak Bitcoin'in döviz olarak mı, menkul kıymet olarak mı yoksa başka bir iktisadi kıymet olarak mı değerlemeye tabi tutulacağı konusu muallaktır. Bu belirsizliğin sebebi, Bitcoin'e ilişkin hukuksal altyapının mevzuatımızda henüz oluşturulmamış

olmasıdır. Aşağıda Bitcoin'in ne tür bir iktisadi varlık olarak nitelendirilebileceği tartışılarak değerlendirmelerine ilişkin sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

1.1. Bitcoin'in Elektronik Para Olarak Kabul Edilebilirliği

"6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun'da elektronik para, "elektronik para ihraç eden kuruluş tarafından kabul edilen fon karşılığı ihraç edilen, elektronik olarak saklanan, bu Kanun'da tanımlanan ödeme işlemlerini gerçekleştirmek için kullanılan ve elektronik para ihraç eden kuruluş dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen parasal değer" olarak tanımlanmıştır. Bitcoin, resmi olarak yetkilendirilmiş bir kuruluş tarafından ihraç edilmediğinden, elektronik para tanımı dışında kalmaktadır. Para tanımı dışında yer aldığından Bitcoin'in VUK'un 284. maddesine göre itibari değer ile değerlendirilmesi söz konusu değildir.

1.2. Bitcoin'in Döviz Olarak Nitelendirilebilirliği

Bitcoin, ödeme aracı olarak kullanıldığı gibi değerindeki değişimlerden kâr elde etmek amacıyla yatırım aracı olarak da değerlendirilebilmektedir. Bu yönüyle Bitcoin, döviz benzeri bir iktisadi varlık olarak nitelendirilebilir.

VUK'un 280. maddesine göre,

"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur..."

Bitcoin'in Vergi İdaresi tarafından döviz olarak nitelendirilmesi, değerlemesinin yukarıya alınan madde hükmüne göre yapılması sonucunu doğuracaktır. Bitcoin'in hali hazırda TRY cinsinden borsasının bulunduğu da göz önüne alınınca bu borsada oluşan günlük Bitcoin değerleri dikate

alınarak Maliye Bakanlığınca değerlemeye esas günlük kur ilan edilmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak diğer ülke merkez bankalarında olduğu gibi TC Merkez Bankası tarafından da hali hazırda Bitcoin döviz olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla bu aşamada Vergi İdaresinin borsada oluşan kuru baz olarak Bitcoin kuru ilan etmesi mümkün gözükmemektedir.

1.3. Bitcoin'in Menkul Kıymet Kavramına Dahil Edilebilirliği

Diğer taraftan Bitcoin'in "menkul kıymet" olarak nitelendirilmesi halinde, değerlemesinin VUK'un 279. maddesine göre yapılması icap eder. Menkul kıymetler 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda;

"Para, çek, poliçe ve bono hariç olmak üzere;

1) Paylar, pay benzeri diğer kıymetler ile söz konusu paylara ilişkin depo sertifikaları,

2) Borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikaları"

olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda menkul kıymetlerin ortaklık hakkı sağlayan "pay benzeri kıymetler" olması ile "borçlanma aracı" olmaları ön plana çıkarılmıştır. Bitcoin ise ne ortaklık hakkı sağladığından ne de borçlanma aracı niteliğinde olduğundan menkul kıymet niteliğinde değildir.

1.4. Bitcoin'in Emtia Olarak Görülebilirliği

Emtia, ticari işletmelerin esas faaliyet konusu olarak alım-satımına konu ettikleri menkul ve gayri menkul malları ifade etmektedir. Bitcoin ise aktifinde bulunduran ticari işletme açısından esas faaliyet kapsamında değil, mübadele aracı olarak veya değerindeki değişimlerden kazanç sağlamak amacıyla elde tutulmaktadır. Bu nedenle Bitcoin'in emtia olarak nitelendirilmesi ve VUK'un 274. maddesine göre değerlemeye tabi tutulması mümkün gözükmemektedir.

1.5. VUK Açısından Bitcoin'e Uygulanacak Değerleme Ölçüsü

Yukarıda bahsedildiği üzere, hukuki alt yapısının henüz oluşturulmadığı mevcut durumda Bitcoin, ne kasa mevcudu, ne yabancı para, ne menkul kıymet, ne de emtia olarak değerlendirilebilir. Yani Bitcoin'i VUK'da değerlendirme ölçüleri verilen iktisadi kıymetlerden birisi içerisine dahil etme imkanı bulunmamaktadır. Aktifinde bulunduran ticari işletme için bir varlık olan Bitcoin'in bu durumda VUK'un 289. maddesine göre değerlendirilmesi gündeme gelecektir.

VUK'un "Özel Haller" başlıklı 289. maddesine göre,

"Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir."

Ülkemizde yabancı para borsası olmadığından Bitcoin, maddenin ikinci sırasında yer alan mukayyet değer (bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri) ile değerlendirilir. Bu sebeple dönem sonunda aktifte yer alan Bitcoin'in piyasa alış-satış değerinde artış veya azalış yaşansa dahi değerlendirilmesine gerek yoktur.

2. KDV Açısından Konunun Değerlendirilmesi

KDV Kanunu'nun 13/4-g maddesine göre, döviz ve para teslimleri KDV'den istisnadır. Özünü ve fonksiyonu itibarıyla döviz ve para gibi ödeme aracı olan Bitcoin'in tesliminin de Kanun'un bu maddesine istinaden KDV'den istisna tutulabileceği düşünülebilir.

Diğer taraftan esasında Bitcoin tesliminin bir mal teslimi veya hizmet ifası olarak addedilmesi de kolay değildir. Bitcoin'in el değiştirmesi ile esas olarak bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Dolayısıyla bir mal teslimi veya hizmet ifasının varlığından söz edilemeyecektir.

Nitekim internette on-line alımlar için piyasaya sürüleceği belirtilen “paysafecard” adı altındaki ön ödemeli kartların distribütöre ve distribütörden de nihai tüketiciye transferinin KDV’ye tabi olup olmadığı konusunda görüş talep eden bir mükellefe, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB) tarafından verilen 17.08.2012 tarih ve 39044742-KDV.1-2633 sayılı muktezada,

“...internet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) ön ödemeli kartların (paysafecard) Şirketinizce distribütöre ve distribütör tarafından da nihai tüketicilere aktarılması (satışı) işlemi herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV’ye tabi tutulmayacaktır.” görüşü paylaşılmıştır.

Yine İVDB tarafından, elektronik ortamda ödeme aracı olarak kullanılan ön ödemeli kartların (şifreler) ithalini gerçekleştirip yurt içi teslimini yapacağını belirterek, bu işlemlere ilişkin Katma Değer Vergisi uygulamasının nasıl olacağını soran bir mükellefe, verilen 22/08/2012 tarih ve 39044742-KDV.6-2668 sayılı özelgede,

“...internet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) ön ödemeli kartlar (şifreler) ile daha sonraki teslim ve hizmetlerin bedelini ödemek amacıyla kullanılacak olan bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Kartların (şifrelerin) satın alınması sırasında, bu satın alma gücü için ödenen tutarlar, bir teslim ve hizmetin karşılığında ortaya çıkmadığından ve daha sonra Türkiye’de yararlanma veya teslim edilme şartına bağlı olarak satın alınacak farklı oranlardaki teslim ve hizmet bedellerini teşkil ederek bu oranlara göre vergileneceğinden, kartların satışı sırasında KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir...” sonucuna varılmıştır.

Yukarıdaki özelgelerden anlaşılacağı üzere, internet üzerinden güvenli alışveriş yapmak üzere geliştirilen şifrelerin satışı vergi idaresi tarafından satın alma gücünün el değiştirmesi

olarak nitelendirilmiştir. Yani elektronik ortamda ödeme aracı olarak kullanılan şifrelerin (ön ödemeli kartların) teslimi, mal teslimi ve hizmet ifası olarak değerlendirilmemiştir. Bitcoin’in de esasen satın alma gücü sağladığı göz önüne alınırsa teslimlerinin KDV’ye tabi olmayacağı değerlendirilebilir.

Değişik ülkelerin Bitcoin satışlarının KDV veya benzeri satış vergilerine tabi olup olmadığı konusunda uygulamaları farklılık arz etmektedir. Avrupa Birliği’nin soruna yaklaşımı ise Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın 22 Ekim 2015 tarihinde almış olduğu bir ön karar ile gün yüzüne çıkmıştır. Söz konusu ön kararda yapılan değerlendirmeye göre³:

1. Bitcoin satışına aracılık eden bir işletmenin Bitcoin almak için ödediği tutar ile müşterisine Bitcoin satış tutarı arasındaki olumlu fark, 2006/112 sayılı Avrupa Konseyi Direktifi (KDV Direktifi)’nin 2(1)(c) maddesi kapsamında KDV’ye tabi bir hizmet bedeli niteliğindedir.

2. Ancak Bitcoin satışına aracılık eden firmaların sunmuş oldukları varsayılan bu hizmetler aynı Direktif’in 135(1)(e) maddesi (yani tedavülü zorunlu para olarak kullanılan döviz, kağıt para, madeni para içeren işlemler) kapsamında KDV’den istisna tutulacaktır.

IV- TCMB MEVZUATI KAPSAMINDA ÖDEME ARAÇLARI VE BİTCOİN

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu’nun 4. maddesinde, fiyat istikrarının sağlanması ve Türk Lirasının değerinin korunması için gerekli tedbirleri almak T.C. Merkez Bankası’nın temel görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Bitcoin’in ekonomik, ticari ve hukuki alanlarda değerlendirilmesi amacıyla Avrupa Merkez Bankası tarafından yayınlanan raporlarda Bitcoin’in mevcut işlem hacmi göz önünde bulundurulduğunda fiyat istikrarının zedelenmediği, fakat fiyat istikrarının

³ Skatteverket v Hedqvist: C-264/14 (2015) ECLI:EU:C:2015:718, [2015] All ER (D) 05 (Nov), çevrimiçi erişim, (30.11.2017)

ve ekonomik istikrarın işlem hacmine bağlı olarak etkilenme ihtimalinin bulunduğu belirtilmiştir.

Belirtilen raporlarda, BDDK yapılan basın açıklamasına benzer şekilde Bitcoin'i arz eden ve kullanan kişilerin hukuken sınırları çizilmiş bir alanda faaliyet göstermediği, sistemin dolandırıcılığa ve istismara açık olduğu, kullanıcıların yaptıkları ödemeleri geri almalarını sağlayan geri ödeme (chargeback) vb. imkanlarının bulunmadığı belirtilmiştir.

SONUÇ

Tüm bu bilgiler ışığında görülmektedir ki, Bitcoin sistemini Türkiye açısından değerlendirdiğimizde, Ülkemizde Bitcoin sisteminin kullanılmasını yasaklayan veya bu sistemi tanıyan veya kullanılmasını onaylayan herhangi bir yasal

düzenleme bulunmamakla birlikte yayınlanmış bir kurunun bulunmaması nedeniyle mali defterlere nasıl kaydedileceği bilinmemektedir. Bunun neticesinde bu konuda bir yasa boşluğunun ortaya çıkması nedeniyle, Bitcoin'in ödeme aracı olarak kullanımının risk teşkil ettiği noktalar bulunmaktadır. Bitcoin ile ödeme kabul edecek olan şirketin aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekir.

- 1) BDDK'dan görüş alınması,
- 2) Muhasebe ve vergi mevzuatı açısından incelenip özelge alınması,
- 3) Sistemin MASAK mevzuatı kapsamında kara para aklama suçuna bir araç olarak kullanılmaması için gerekli sahtekârlık (fraud) karşıtı teknik ve idari tedbirlerin alınması gerekir.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE RÜÇHAN HAKKININ KULLANIMINA İLİŞKİN TİCARET SİCİLİNDE UYGULAMA

Hür YALÇINKAYA
Ticaret Sicili Danışmanı

ÖZET

Sermaye şirketlerinde şirket sermayesinin artırımında, pay sahiplerinin sermaye paylarının korunmasını teminen rüçhan hakkı tanınmıştır. Bu açıdan yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esasları, yönetim kurulu tarafından alınacak karar ile belirlenmektedir. Rüçhan hakkının kullanımına ilişkin yönetim kurulu kararının ne zaman alınması ve tescil edilmesi gerektiği konusunda uygulamada farklı yorum ve değerlendirmeler mevcuttur.

Anahtar Kelimeler: Rüçhan Hakkı, Ticaret Sicili, Genel Kurul Kararı, Yönetim Kurulu Kararı.

GİRİŞ

Rüçhan hakkı, pay sahibine esas sermaye payı oranında yeni pay alma hakkı tanıyan bir haktır. Rüçhan hakkının kullanımına ilişkin yönetim kurulu kararının ne zaman alınması ve tescil edilmesi gerektiği konusunda uygulamada farklı yorum ve değerlendirmeler yapıldığı görülmektedir ki, bu farklı yorum ve değerlendirmelerde de haklılık payı yok değildir. Birinci görüşü savunanlara göre, rüçhan hakkının kullanımına ilişkin kararın genel kuruldan önce tescil ve ilan edilmesi gerekirken; ikinci görüşte olanlar, rüçhan hakkının kullanımına dair yönetim kurulu kararının genel kuruldan sonra alınarak tescil ve ilan edilmesi gerektiği düşüncesindedirler.

Makalemizde mevzuat, idarenin görüşü ve pratikteki uygulamalar çerçevesinde bu konuya yer verilecektir.

I. KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT VE İDARENİN GÖRÜŞÜ

Sermaye şirketlerinde rüçhan hakkının kullanımına ilişkin düzenlemeye 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 461. maddesinde yer verilmiş olup, söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir:

“(1) Her pay sahibi, yeni çıkarılan payları,

mevcut paylarının sermayeye oranına göre, alma hakkını haizdir.

(2) Genel kurulun, sermayenin artırımına ilişkin kararı ile pay sahibinin rüçhan hakkı, ancak haklı sebepler bulunduğu takdirde ve en az esas sermayenin yüzde altmışının olumlu oyu ile sınırlandırılabilir veya kaldırılabilir. Özellikle, halka arz, işletmelerin, işletme kısımlarının, iştiraklerin devralınması ve işçilerin şirkete katılmaları haklı sebep kabul olunur. Rüçhan hakkının sınırlandırılması ve kaldırılmasıyla, hiç kimse haklı görülmeyecek şekilde, yararlandırılmaz veya kayba uğratılamaz. Nisaba ilişkin şart dışında bu hüküm kayıtlı sermaye sisteminde yönetim kurulu kararına da uygulanır. Yönetim kurulu, rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini; yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini; primin nasıl hesaplandığını bir rapor ile açıklar. Bu rapor da tescil ve ilan edilir.

(3) Yönetim kurulu yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarını bir karar ile belirler ve bu kararda pay sahiplerine en az onbeş gün süre verir. Karar tescil ve 35 inci maddedeki (Ticaret Sicil Gazetesi) gazetede ilan olunur. Ayrıca şirketin internet sitesine konulur.

(4) Rüçhan hakkı devredilebilir.

(5) Şirket, rüçhan hakkı tanıdığı pay sahiplerinin, bu haklarını kullanmalarını, nama yazılı payların

devredilmelerinin esas sözleşmeyle sınırlandırılmış olduğunu ileri sürerek engelleyemez.”

Öte yandan, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün 07.12.2012 tarih ve 7607 sayılı görüş yazısında, “Sermaye artışına ilişkin olarak genel kurulca kararın verilmesine müteakip yönetim kurulunca Ticaret Kanunu'nun 461'inci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen işlemlerin yapılmasının gerektiği” vurgulanmıştır. Söz konusu görüş yazısından sonra Ticaret Sicili Müdürlüklerinde yapılan uygulama bu yönde devam ettirilmektedir.

II.DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Yukarıda yer verilen kanun maddesi ile görüş yazısı çerçevesinde; pay sahiplerinin tamamının genel kurula katılıp katılmaması veya katılmayan pay sahiplerinin rüçhan haklarını kullanmayacaklarına dair beyanda bulunmaları halinde, sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararının tescil işlemlerinin pratikte ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıda belirtilmiştir.

Pay sahiplerinin tamamının genel kurul toplantısına katılmış olmaları halinde, Kanun maddesinde belirtilen rüçhan hakkının kullanımına yönelik prosedüre gerek olmaksızın sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararının tescil işlemleri yapılabilmektedir.

Genel kurul toplantısına pay sahiplerinin tamamının katılmadığı hallerde, TTK'nın 461. maddesinin üçüncü fıkrasında yer verilen rüçhan hakkının kullanımına ilişkin sürenin belirleneceği (bu süre yönetim kurulu kararının tescilinin ticaret sicili gazetesinde ilanından itibaren on beş günden az olamaz) yönetim kurulu kararının alınması gerekmektedir. Bu durumda, yönetim kurulu kararı, genel kurul kararı ile aynı tarihte olabileceği gibi

sonraki bir tarihte de alınabilecektir. Alınan bu yönetim kurulu kararı bahsedilen fıkra da belirtildiği üzere tescil ve ilan edilmelidir.

Bununla birlikte, genel kurula katılmayan tüm pay sahipleri tarafından rüçhan haklarını kullanmayacaklarına dair beyanlarını içeren bir belgenin Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne ibraz edilmesi halinde, yönetim kurulunca TTK'nın 461. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen işlemlerin yapılmasına gerek olmaksızın sermayenin artırılmasına ilişkin genel kurul kararının tescil edilebileceği düşünülmektedir.

Tüm bu süreç tamamlandıktan sonra, genel kurul kararının Ticaret Siciline tescili için ilgililerce başvurulması gerekmektedir. Rüçhan haklarının kesinleşen kullanımına göre yönetim kurulunca tanzim edilmiş iştirak pay tablosunun da Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne teslim edilecek evrak ile birlikte verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan prosedür sermaye şirketlerinin tümüne uygulanmaktadır.

SONUÇ

Sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararının pay sahiplerinin tamamının katılımı ile alınmış olması halinde, genel kurul kararının tescil işlemlerinin yapılmasının yeterli olacağı; pay sahiplerinin kısmen katılımı ile alınmış ise TTK'nın 461. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen prosedüre uyulması gerektiği; genel kurula katılmayan tüm pay sahipleri tarafından rüçhan haklarını kullanmayacaklarına dair beyanlarını içeren bir belgenin Ticaret Sicil Müdürlüğü'ne ibraz edilmesi halinde, yönetim kurulunca TTK'nın 461. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen işlemlerin yapılmasına gerek olmaksızın sermayenin artırılmasına ilişkin genel kurul kararının tescil edilebileceği düşünülmektedir.

LİMİTED ŞİRKETTE ORTAKLIKTAN ÇIKARMA VE AYRILMA AKÇESİ

Hatice ZÜMBÜL

Avukat

ÖZET

Limited şirketlerde, ortak, şirket sözleşmesinde yer verilen “haklı sebepler” çerçevesinde, genel kurul kararıyla şirketten çıkarılabileceği gibi, şirket sözleşmesinde öngörülmemiş olsa yahut şirket sözleşmesinde öngörülen “haklı sebepler” yer almasa dahi somut durum gerçekliğinde haklı sebep olarak kabul edilebilecek olguların varlığı halinde şirketin istemi üzerine mahkeme kararıyla ortaklıktan çıkarılabilecek ve çıkarma ile beraber şirkete karşı ayrılma akçesi istem hakkını haiz olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirket, Ortaklıktan Çıkarma, Ayrılma Akçesi, Haklı Sebep

GİRİŞ

Limited şirketler, anonim şirketler gibi bir sermaye şirketi olmakla beraber, ortaklar arasındaki ilişkilerin karşılıklı güvene dayanıyor olması, anonim şirketlere göre daha az bir sermaye ile kurulabiliyor olması, daha basit bir yönetim ve işleyiş sistemine sahip olması sebepleriyle, ülkemizde yaygın olarak tercih edilen bir şirket türüdür¹.

Ortaklar arasındaki karşılıklı güvenin önem arz ettiği limited şirketlerde, ortaklar arasında uyumsuzlukların çıkması, bu sebeple ortaklık ilişkisinin devam ettirilmesinin olanaksız hale gelmesi ve iradi olarak ortaklık ilişkisinin sona erdirilmesi olgusu oldukça sık karşılaşılan bir durumdur.

Anonim şirketler bakımından önem arz eden “sermayenin korunması” ilkesi pay sahibinin çıkma/ çıkarılma yoluyla şirketten ayrılmasına imkan tanımaz iken, limited şirkette ortaklar arasındaki güven ilişkisi ön planda olduğundan, kanun koyucu belirli şartlar altında pay sahiplerine bu hakkı tanımaktadır.

Bu çalışmada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

(“TTK”)'nın 640. maddesinde düzenlenen “ortaklıktan çıkarma” müessesesi ve bununla bağlantılı “ayrılma akçesi” kavramı incelenecek olup, bunun şartları ve özellik arz eden yanları üzerinde durulacaktır.

I. LİMİTED ŞİRKETTE ORTAKLIKTAN ÇIKARMA

Bir ortağın şirketle olan ortaklık ilişkisini kendi iradesiyle, payını bir diğer ortağa yahut üçüncü bir kişiye devir suretiyle sona erdirmesi mümkün olduğu gibi, TTK'nın çeşitli maddelerindeki düzenlemeler uyarınca, şirket tüzel kişiliği tarafından da ortağın şirketten çıkarılarak bu sözleşmesel bağa son verebilmesi mümkündür. TTK çerçevesinde, limited şirketlerde ortaklıktan çıkarmanın gündeme gelebileceği hallerle ilişkin düzenlemeler şu şekilde sayılabilir:

TTK'nın 482 ve 483. maddesi hükümleri çerçevesinde, sermaye koyma borcunu süresi içerisinde yerine getirmeyen ve mütemerrit duruma düşen pay sahibi, ıskat yoluyla şirketten çıkarılabilecektir.

TTK'nın 141. madde hükmü temelinde, birleşme halinde, birleşen şirketler, ortaklara, birleşme sözleşmesinde, devralan şirkette, pay ve ortaklık haklarının iktisabı ile iktisap olunacak şirket paylarının gerçek değerine denk gelen

¹ 2016 yılında kurulan 105.692 şirket arasında, limited şirketler 51.453 ile ilk sırada gelmektedir. Tablo 43. “Kurulan, Kapanan, Sermaye Artıran ve Tasfiye Olan Şirket ve Kooperatif Sayıları”, TOBB 73. Genel Kurul Ekonomik Rapor 2016, <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2017/73GKEkonomikRapor.pdf>

bir ayrılma akçesi arasında seçim yapma hakkı tanıyabilirler yahut birleşen şirketler, birleşme sözleşmesinde sadece ayrılma akçesinin verilmesini öngörebilirler. Aynı madde içerisinde yer aldığı şekilde muhalif olan ortağa devredilen şirketten çıkma hakkı verildiği gibi, devredilen şirkete, sorun çıkaran ortağı/azınlığı ayrılma akçesi ödeyerek şirketten çıkarma hakkı tanınmaktadır (“Squeeze-out merger”).

TTK'nın 636/f.3 hükmü kapsamında, bir ortak tarafından mahkemeden şirketin feshinin talep edildiği durumlarda, mahkeme, feshin son çare (ultima ratio) olmasını ve fesih davasının “tali” niteliğini göz önünde bulundurarak, davalı şirketin ortakları arasındaki ilişkinin devam ettirilmesinin olanaksızlığı olgusu doğrultusunda, resen (ex officio), davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına karar verebilecektir.

TTK'nın “Çıkarma” başlıklı 640. maddesi uyarınca; limited şirketlerde, ortak, şirket esas sözleşmesinde öngörülmüş olması kaydıyla ve öngörülen sebepler² çerçevesinde, genel kurul kararıyla şirketten çıkarılabileceği gibi, şirket esas sözleşmesinde öngörülmemiş olsa dahi haklı sebebin varlığı halinde şirketin istemi üzerine mahkeme kararıyla şirketten çıkarılabilecektir.

1. Şirket Esas Sözleşmesinde Öngörülen Sebeplere Binaen Genel Kurul Kararıyla Ortaklıktan Çıkarma

Borçlar hukukunun temel prensiplerinden “Sözleşme Serbestisi” çerçevesinde, şirketin esas sözleşmesinde, bir ortağın ortaklıktan çıkarılmasına ilişkin sebeplere ve buna ilişkin usul ve şartlara yer verilebilir³. Bu kapsamda, şirkete, şirketin varlığını devam ettirebilmesine ilişkin önemli sebeplerin mevcudiyeti halinde, bu sebepleri oluşturan ortağı

şirketten çıkarma hakkı bahşedilirken, diğer taraftan ortaklar açısından da hukuk güvenliği ortamı sağlanmış olmaktadır.

Şirket esas sözleşmesinde öngörülen sebeplerden birinin veya birkaçının vuku bulması üzerine, şirket, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin bu yöndeki oyu ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunmasıyla alacağı genel kurul kararı doğrultusunda⁴, ortağın şirketten çıkarılmasını sağlayabilecektir. Zira, TTK'nın önemli kararlar için toplantı ve karar yeter sayısını düzenleyen 621/f.1- (h) hükmü uyarınca, bir ortağın şirket esas sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılmasına ilişkin genel kurul kararı, genel kurulda temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması halinde alınabilir.

Kanunda açıkça ifade edildiği üzere, genel kurul tarafından alınan çıkarma kararı, çıkarılan ortağa noter aracılığıyla bildirilmelidir. Ortak, bu bildirim akabinde, söz konusu genel kurul kararına karşı üç ay içerisinde iptal davası açma hakkına sahiptir. Noter kanalıyla bildirimde bulunulmadığı müddetçe, üç aylık süre başlamış kabul edilmeyecektir⁵. Söz konusu üç aylık süre, hukuki niteliği itibarıyla hak düşürücü süre olduğundan, bu süre geçtikten sonra ortak dava açma hakkını yitirecektir. Böylelikle, çıkarma kararına karşı mahkeme nezdinde iptal davası açma hakkı tanınarak, çıkarılan ortağa, şirket sözleşmesinde öngörülen sebebin somut durumda vuku bulup bulmadığının ve çıkarmanın usul ve şartlara uygunluğunun denetlenmesine dair bir güvence sağlanmış olmaktadır.

2. Haklı Sebebe Binaen Mahkeme Kararıyla Ortaklıktan Çıkarma

Şirket sözleşmesinde bu yönde bir hüküm

² TTK m.577/f.2'de, “Ortağın şirketten çıkarılmasına ilişkin özel sebepleri gösteren hükümler”, şirket sözleşmesinde öngörülmemeleri şartıyla bağlayıcı olan hükümler arasında sayılmıştır.

³ Şirket sözleşmesinde yapılacak bir sözleşme değişikliği ile de bir ortağın, şirketten çıkarılmasına ilişkin sebeplerin şirket sözleşmesine konulabilmesi mümkündür. Ancak bu halde, şirket sermayesini temsil eden tüm ortakların oy birliği ile bir genel kurul kararı alınması gerekmektedir (TTK m. 621/f.3).

⁴ TTK m.616/f.2 – (b) hükmünde, “Bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerden dolayı şirketten çıkarılması”, şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredilemez yetkileri arasında sayılmıştır.

⁵ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 356.

bulunmaması veya ortaya çıkan haklı sebebin esas sözleşmede öngörülen sebepler arasında yer alması durumunda, şirket tarafından, mahkemeden ortağın şirketten çıkarılması talep edilebilir.

Şirketin haklı sebebe binaen mahkeme kararıyla ortağı çıkarma hakkı, şirket esas sözleşmesi ile bertaraf edilemeyecek bir haktır.

TTK'nın 640/f.3. maddesinin temelinde ortaklıktan çıkarma davasının açılabilmesi için, bir ön şart olarak, TKK'nın 621/f.1- (h) hükmü uyarınca, genel kurulda oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bulunması ve temsil edilen oyların en az üçte ikisinin sağlanması koşuluyla bir karar alınması gerekmektedir. Ortaklıktan çıkarmaya ilişkin genel kurul kararının alınmadığı durumlarda, işbu davanın açılması mümkün olmayacaktır.

Ortağın şirketten çıkarılması, haklı bir sebebin var olmasına bağlıdır. Haklı sebeplerin neler olabileceğine ilişkin olarak kanunda herhangi bir düzenleme yer almamakla beraber, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde haklı sebepler, somut durumun özelliğine göre değişebilecek olmakla beraber⁶, şu şekilde sayılabilir⁷:

- Ortağın davranışlarının şirketin menfaatlerine zarar vermesi ve/veya şirketi zarara uğratması,
- Ortağın bağlılık yükümlülüğü ve rekabet yasağına aykırı işlem ve eylemler gerçekleştirilmesi,
- Bir ortağın, uğradığı sürekli bir hastalık veya diğer bir sebepten dolayı, üstüne aldığı şirketin işlerini yapmak için gerekli olan yeteneği ve ehliyetini kaybetmesi,

- Şirketin diğer ortaklarına karşı haksız fiil ika edilmesi.

Çıkarılmayı gerektiren haklı sebep, çıkarılması talep edilen ortağın şahsından kaynaklanmalı ve bu sebep dolayısıyla diğer ortaklar için şirketin bu ortakla devam ettirilmesi olanaksız/katlanılamaz hale gelmiş olmalıdır⁸.

Ortağın şirketten çıkarılması davası, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesinden talep edilecek olup, yargılama, “Şirket davalarında yargılama usulü” başlıklı TKK'nın 1521. madde hükmü uyarınca basit yargılama usulüne göre görülecektir.

İlk derece mahkemesinin kararıyla birlikte, ortak şirketten çıkmış olacak⁹ ve çıkma tarihi itibarıyla de oy kullanma, kar payı alma ve sair ortaklık sıfatına bağlı haklarını kullanamayacaktır¹⁰.

II. AYRILMA AKÇESİ

Ayrılma akçesi, şirketten ayrılan ortağın, şirketle bağının kesilmesi sonucunda, payının karşılığında eline geçecek olan değere ilişkin bir alacak hakkıdır ki işbu özelliği sebebiyle ayrılma akçesi üçüncü kişilere devredilebilir, haczedilebilir, rehnedilebilir ve diğer hukuki işlemlere konu olabilir¹¹.

TTK'nın 641 ve 642. maddelerinde düzenlenen “ayrılma akçesi”, şirket ortağının (genel kurul kararıyla yahut ölüm olgusu ile) çıkma veya çıkarılma suretiyle şirketten ayrılması sonucunda hak kazandığı bir tutar olup, ayrılan şirket ortağının esas sermaye payının gerçek değeri üzerinden hesaplanmaktadır.

⁶ Somut olay çeşitliliğinde, çıkarılmayı gerektiren haklı sebeplerin kazuistik olarak sayılabilmesi mümkün değildir; bunlar şirketin yapısına, durum ve koşullara göre farklılık gösterecektir.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz : Nihat Taşdelen, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Ortaklıklarda Çıkma Çıkarılma ve Fesih, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.224 vd.

⁸ Nihat Taşdelen, a.g.e, s.223.

⁹ Zira, bozucu yenilik doğuran hakkın kullanılması sonucu alınmış inşai nitelikte bir mahkeme kararı söz konusudur. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 03.06.2003 tarihli 492 E. ve 5870 K. sayılı Kararında bu husus aynen şu şekilde ifade edilmiştir : “..... Ortağın limited şirketten çıkarılmasına ilişkin mahkeme kararı inşai nitelikte olduğundan karar tarihinde hüküm ifade edecektir.....”.

¹⁰ Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2015, s. 565.

¹¹ Ali Haydar Yıldırım, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Ortaklığın Haklı Sebeple Feshi, Dora Yayıncılık, Bursa, 2013, s. 302.

1. Ayrılma Akçesinin Tutarının Tespiti

Ayrılma akçesinin tutarı, ayrılan ortağın esas sermaye payının gerçek değeri temel alınarak hesaplanacaktır.

TTK'nın 641. madde hükmünün gerekçesinde ifade edildiği üzere, "sermaye payının gerçek değeri" ile kast edilenin ne olduğu kanun tarafından tanımlanmamış olmasına rağmen, bunun tespitinde "bilanço değeri" esas alınacaktır.

Şirket esas sözleşmelerinde, ayrılma akçesinin tutarının ne olacağı ya da nasıl hesaplanacağına ilişkin olarak düzenlemelere yer verilebilmesi mümkündür. Ancak şirket esas sözleşmesinde yer alacak bu konudaki düzenlemenin, ortaklara, genel hukuk ve nefaset ilkelerine aykırı olacak şekilde keyfi bir yetki bahşetmediğini de ifade etmeliyiz¹².

2. Ayrılma Akçesinin Muacceliyeti

Ayrılma akçesi, (i) şirket kullanılabilir bir özkaynak üzerinde tasarruf ediyorsa, (ii) ayrılan kişinin esas sermaye payları devredilebiliyorsa, (iii) esas sermaye ilgili hükümlere göre azaltılmışsa, ayrılma ile muaccel olur.

Mahkeme kararıyla çıkarılmasına karar verilen ortağın, ayrılma akçesi, mahkeme kararının kesinleşmesiyle muaccel hale gelecektir. Ortaklıktan çıkarma davalarında, mahkeme ortağın çıkmasına karar verecek ve talep olmasa dahi işin doğası gereği ayrılan ortağın esas sermaye payının gerçek değerini hesaplayarak¹³, aynı zamanda hak kazanacağı ayrılma akçesinin tutarını da tespit edecektir¹⁴.

Şirketle ilişkisini sona erdiren ortağın, ayrılma akçesine ilişkin alacağı, şirkete karşı bütün alacaklılardan sonra gelen bir alacak hakkı oluşturur.

SONUÇ

Ülkemizde en fazla tercih edilen şirket türü olan limited şirketlerde, bir ortağın kendi iradesi dışında, diğer ortaklar tarafından şirketten çıkarılması suretiyle, şirket ile ortaklık ilişkisinin sona erdirilebilmesi mümkündür. TTK'nın 640. maddesinin temelinde, bu, şirket sözleşmesinde öngörülen çıkarma sebeplerine dayanılarak alınacak bir genel kurul kararı ile gerçekleştirilebileceği gibi, şirketin, haklı sebebe binaen, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde açacağı bir dava ile de yapılabilir.

Ortaklıktan çıkarma davasının ön şartı olarak, şirket tarafından genel kurulda oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bulunması ve temsil edilen oyların en az üçte ikisinin sağlanması koşuluyla bir karar alınması gerekmektedir ki bu yönde genel kurul kararının alınmadığı durumlarda, işbu davanın açılması mümkün olmayacaktır. Dava neticesinde ortaklıktan çıkarılan pay sahibi, esas sermaye payının gerçek değerine uyan bir ayrılma akçesine hak kazanacaktır.

Ortaklıktan çıkarma davasında, hangi olguların "haklı sebep" olarak kabul edileceği her bir somut durum özelinde değerlendirilecek ve bu sebep dolayısıyla diğer ortaklar için şirketin bu ortakla devam ettirilmesinin olanaksız hale gelmiş olması sonucu aranacaktır.

¹² TTK 641. Madde Gerekçesi: "İkinci fıkra ayrılma hakkının şirket sözleşmesinde özel bir şekilde düzenlenmiş olması halinde, ortaklara ayrılma akçesini, şirket sözleşmesindeki düzenlemeye uygun olarak kanundan farklı bir şekilde düzenleme olanağı vermektedir. Ancak, hükiim ortaklara keyfi, adalete tamamen ters ve müsadereye yakın bir düzenleme yapmak hakkını da vermez. Serbesti genel hukuk ilkeleri ile sınırlanmıştır."

¹³ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, önüne gelen bir uyuşmazlıkta, davalının şirket ortaklığından çıkarılma talebinin yerinde görüldüğü, 6102 sayılı TTK'nın 641. maddesi de nazara alınarak bu aşamada ayrılma akçesi ile ilgili olarak bir değerlendirme yapılmadığı gerekçesiyle, davanın kabulüne karar verilen ilk derece mahkemesi kararını onamıştır (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 3.6.2014 tarihli ve 2013/18146 E., 2014/10333 K. sayılı Kararı).

¹⁴ Farklı görüşler için bkz : Ali Haydar Yıldırım, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Ortaklığın Haklı Sebep Feshi, Dora Yayıncılık, Bursa, 2013, s.305 vd.

ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARINA GİRİŞ

Semih METİN

Ortak, Şirketler Hukuku, Avukat

Bukle KORKMAZ

Avukat

ÖZET

Gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarının bir çeşidi olan alt yapı gayrimenkul yatırım ortaklıkları, ülkemizde hali hazırda devam eden mega projeler kapsamında bir ihtiyaç olarak mevzuatımıza dahil olmuştur. Türk mevzuatı ve uygulaması açısından yeni olan bu statü, Türkiye’de hâlihazırda devam eden dev alt yapı projelerinin sermaye piyasaları yoluyla finansmanı ile gündemden güne önemini arttırmakta ve bu şirket statüsünün hukuki yapısının anlaşılması altyapı yatırımlarına iştirak eden yerli ve yabancı yatırımcılar bakımından önem arz etmektedir.

Çalışmamız iki bölüm olarak yayınlanacak olup, çalışmamızın ilk kısmında Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının kuruluş ve dönüşüm süreci hakkında genel çerçeve çizilmeye çalışılacak, ikinci kısmında ise Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının şirket hisselerini halka ve nitelikli yatırımcıya arzı konusu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Alt Yapı Şirketi, Alt Yapı Hizmetleri, Kuruluş ve Dönüşüm, Nitelikli Yatırımcı, Halka Arz, Kayıtlı Sermaye Sistemi

GİRİŞ

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (“GYO”) anonim şirket statüsünde olup; gayrimenkul yatırım ortaklıklarının amacı getiri potansiyeli yüksek gayrimenkullere, gayrimenkule dayalı projelere yatırım yapmak, portföyündeki gayrimenkullerden kira geliri ve gayrimenkul alım satım kazancı elde etmektir¹. GYO’lar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) hükümleri ve Sermaye Piyasası Kurulu (“SPK”)’nın düzenlemeleri çerçevesinde kurulmakta veya halihazırda kurulmuş şirketler bu ortaklık yapısına dönüşmektedirler.

Alt Yapı GYO’lar (“AGYO”) ise büyük sermayeli alt yapı hizmet ve yatırımlarını işletmek maksadıyla kurulan alt yapı şirketlerinin kuruluş esnasında AGYO olarak yapılanması veya SPK’ya yapılacak olan dönüşüm başvurusu ile AGYO’ya

dönüşmeleri neticesinde hukuki varlık kazanmakta olup, GYO’nun bir çeşididirler.

I. ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ GENEL ÇERÇEVESİNİN İNCELEME VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Hukuki Yönden İnceleme ve Değerlendirilmesi

AGYO’lar gerek kuruluş gerekse dönüşüm başvurularında 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (“SPKn.”) ve 28.05.2013 tarih ve III-48.1. sayılı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (“Tebliğ”)’nin hükümlerine uygun bir biçimde teşekkül etmekte ve bunun akabinde bu Kanun hükümlerine uygun bir biçimde faaliyetlerine devam etmektedirler.

Tebliğ’in 2. maddesinde, Tebliğ’in 6362 sayılı Kanun’un 48. ve 49. maddelerine dayanılarak hazırlandığı belirtilmiştir. 6362 sayılı Kanun’un 48. maddesinde yatırım ortaklıklarının tanımına yer

¹² www.spk.gov.tr

verilmiş olup, bunun yanı sıra yatırım ortaklıklarının faaliyetleriyle ilgili kanun maddesinde belirtilen hususlarda Sermaye Piyasası Kurulu'nun ("Kurul") görüşünün alınması gerektiği ifade edilmiştir.

6362 sayılı Kanun'un 49. maddesinde ise GYO'lara ilişkin özel düzenlemeye yer verilmiş ve GYO'ların kuruluşlarında ve sermaye artırımlarında, Kurulca portföye alınması uygun görülen varlıkların aynı sermaye olarak konulabileceği, bu varlıkların değerlemesine ilişkin usul ve esasların Kurulca belirleneceği ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları'nın aynı sermaye karşılığı ihraç edecekleri payların Kurulca belirlenen esaslar çerçevesinde halka arz edilebileceği ifade edilmiştir. Tebliğ ise izah edilen iki dayanak madde çerçevesinde, GYO ve AGYO'ların kuruluş ve faaliyet usul ve esaslarını düzenlemektedir.

Gerek GYO'lar gerekse AGYO'lar için dikkate alınması gerekli olan temel mevzuat Tebliğ olup, Tebliğ'de aynı zamanda 6362 sayılı Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun ("Yap-İşlet- Devret Kanunu")'a atıfta bulunulmuştur. Tebliğ'de atıfta bulunulan kanunlar çerçevesinde faaliyetlerine devam edecek olan AGYO açısından atıfta bulunulan bu Kanun'un da dikkate alınması gerekmektedir.

6362 sayılı Kanun, GYO ve AGYO'ların tabi olacağı SPK düzenlemelerinin çerçevesini çizmesi bakımından önemli iken, Yap-İşlet-Devret Kanunu ise AGYO statüsüne tabi olması planlanan ve kamu ile ortaklaşa proje takip eden şirketler için büyük önem arz etmektedir.

1.2. Alt Yapı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Faaliyet Alanlarının İnceleme ve Değerlendirilmesi

AGYO statüsünün tam olarak anlaşılabilmesi açısından alt yapı yatırım hizmetlerinin ve alt yapı şirketinin mevzuatta nasıl ifade edildiğinin dikkate alınması büyük önem arz etmektedir. Alt yapı hizmetlerinin ana çerçevesi örnekleme yoluyla Tebliğ'de çizilmiştir. Tebliğ'de belirtilen alt yapı

hizmetlerinden yola çıkarak aşağıdaki faaliyet alanları alt yapı hizmetleri olarak kabul edilebilir;

"10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda düzenlenen merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından yürütülen tarım, sulama, madencilik, imalat, enerji, ulaştırma, haberleşme, bilgi teknolojileri, turizm, konut, kültür, kentsel ve kırsal altyapı, belediye hizmetleri, kentsel dönüşüm, çevre, araştırma-geliştirme hizmetleri ile eğitim, sağlık, adalet, güvenlik, genel idare altyapısı ve benzeri yatırım ve hizmetleri ile bu yatırım ve hizmetlere ilişkin projeler".

Alt yapı şirketi ise Tebliğ'in 3. maddesinde

"8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunda tanımlanan sermaye şirketi veya yabancı şirketi, altyapı yatırım hizmetlerini ilgili mevzuatta düzenlenen diğer kamu-özel işbirliği veya özelleştirme modelleri çerçevesinde yürütecek şirketi veya merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından yürütülen altyapı yatırım ve hizmetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan şirket,"

olarak tanımlanmıştır. Alt yapı hizmeti ve şirketinin tanımından da anlaşılacağı üzere şirketlerin faaliyet alanı genel olarak kamu-özel iş birliği ile yürütülen projelerdir. Nitekim bu alanlarda faaliyet gösteren şirketler AGYO statüsüne ilgi duymaktadırlar.

II. ALT YAPI GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLARININ KURULUŞ VE DÖNÜŞÜM PROSEDÜRÜNÜN İNCELEME VE DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Kuruluş Başvurusu

Yukarıdaki başlıklarda izah edildiği üzere AGYO'lar, GYO'ların bir alt çeşidi olup, AGYO'lara ilişkin Tebliğ'de bazı özel hükümlere yer verilmiştir. Makalemizin konusu AGYO'lar

olduğundan bu başlık altında yalnızca AGYO'ların kuruluş ve dönüşüm prosedürü üzerinde durulacaktır.

AGYO'ların kuruluş ve/veya dönüşüm başvurusuna dair SPK tarafından yapılan inceleme esnasında üzerinde durulan ilk husus, başvuruda bulunan şirketin esas sözleşmesinin SPK mevzuatına uygun olup olmadığı ve bu şirketin kayıtlı sermaye sistemine tabi olup olmadığıdır. AGYO'ların kuruluş esnasında veyahut dönüşüm esnasında Tebliğ'in 6. maddesi gereğince kayıtlı sermaye sistemine geçmiş olması veyahut geçmek üzere SPK'ya başvuruda bulunmuş olması gerekmektedir.

SPK nezdinde yapılacak incelemede üzerinde durulacak bir diğer önemli husus ise kuruluş/dönüşüm başvurusunda bulunan alt yapı şirketinin unvanında "Yatırım Ortaklığı" ibaresinin yer almasıdır. Başvuruda bulunan şirketin unvanında bu ibareye ver vermesi SPK nezdinde, Tebliğ hükümleri gereğince şart olarak aranmaktadır.

Başvuran şirketin AGYO statüsüne tabi olabilmesi için Tebliğ'de aranan bir diğer koşul ise, ilgili şirketin esas sözleşmesinde ortaklık aktif toplamının asgari %75'inin alt yapı yatırım hizmetlerinden oluşacağına açık bir biçimde taahhüt edilmesi hususudur. Tebliğ'de öngörülen bu şart sınırlayıcı nitelikte olup, bu şartı sağlayamayan şirketlerin AGYO statüsüne geçmeleri mümkün görünmemektedir.

AGYO statüsüne geçmek için başvuruda bulunan şirketlerin sağlaması gerekli olan bir diğer şart ise sermayeye ilişkindir. AGYO şeklinde kurulacak şirketlerin başlangıç sermayesinin, dönüşümde ise mevcut ödenmiş veya çıkarılmış sermayesi ile öz sermayesinin her birinin 100.000.000-TL'den az olmaması öngörülmüştür.

AGYO statüsüne başvuruda bulunan şirketlerin ortakları arasında kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde tüzel kişiliklerin bulunması ve bunların şirket sermayesine en az %20 oranında iştiraki halinde açıklanan şartlarda bazı hafifletici

düzenlemelere Tebliğ'de yer verilmiştir. Bu durumda başlangıç sermayesi 5.000.000-TL olarak uygulanmaktadır.

2.2. AGYO'ya Ayni Sermaye Konulması

Tebliğ'in 9. maddesinde ayni sermayeye ilişkin detaylı değerlendirmeye yer verilmiş olup, Tebliğ'in bu maddesi gereğince ortaklık kuruluşlarında ve sermaye artırımlarında üzerinde ipotek bulunmayan veya gayrimenkulün değerini doğrudan ve önemli ölçüde etkileyecek nitelikte herhangi bir takyidat şerhi olmayan gayrimenkuller ve gayrimenkule dayalı hakların, TTK'nın 342 ve 343. maddeleri gereğince şirket merkezinin bulunacağı/bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'nce atanan bilirkişiler tarafından biçilecek değerini gösterir değerlendirme raporu neticesinde şirkete ayni sermaye olarak getirilebileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen bu sürece ek olarak AGYO'lar ancak SPK tarafından uygun görülen maddi varlıkları ayni sermaye olarak şirkete getirebileceklerdir.

AGYO'lar tüzel kişilik kazandıktan sonra 10 iş günü içerisinde gayrimenkullerin veyahut gayrimenkule dayalı hakların tapu siciline tescil edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Sonuç olarak, GYO veyahut AGYO olarak kurulacak veya sonradan bu statüye dönüşecek olan şirketlerin kuruluş veya dönüşüm başvurularında, SPK mevzuatı ve Tebliğ hükümlerine uygun bir biçimde ve SPK tarafından usul ve esasları belirlenen başvuru evraklarını hazırlamaları gerekmektedir. Önemli olan bir diğer nokta ise, şirketlerin kayıtlı sermaye sistemine tabi olup olmadıkları hususudur. Kuruluş ve dönüşüm başvurusu esnasında hazırlanacak olan evrakların SPK'ya ve Tebliğ'e uygunluğu ve kayıtlı sermaye sistemine entegrasyonu sağlamak adına konusunda uzman bir danışman aracılığıyla başvuru sürecinin takip edilmesi büyük önem arz etmektedir.

REKABET KURULU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE YARGISAL DENETİMİ

Özge KISACIK
Stj. Avukat

ÖZET

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (“RKHK”) ile birlikte piyasalardaki rekabeti önleyecek, bozacak ya da kısıtlayacak eylem veya davranışların önlenmesi ve güçlü konumda olan işletmelerin bu gücünü kötüye kullanmasının önüne geçilmesi amacıyla bağımsız bir otorite olan Rekabet Kurulu (“Kurul”) kurulmuştur. Bu Kurul ise RKHK’nın 40. maddesinde belirtilen amaçları gerçekleştirmeye yönelik faaliyette bulunmakta ve birçok karar almaktadır. Rekabet Kurumu’nun karar organı Rekabet Kurulu olmakla birlikte Kurul’un kararları sonuçları itibariyle yalnızca soruşturmanın taraflarını ilgilendirmekle kalmayıp gerek ulusal gerekse uluslararası düzeydeki piyasaları da etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Rekabet Kurulu, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, Yargısal Denetim, Danıştay, Nihai Karar, Ara Kararı, İdari Para Cezası

GİRİŞ

Mal ve hizmet piyasalarındaki rekabetin korunması, düzenlenmesi ve geliştirilmesi için kamu kuruluşları arasında önemli bir yere sahip olan Rekabet Kurumu, Türkiye’nin yurt dışındaki piyasalarda da etkinliğini arttırması ile birlikte daha da önem kazanmıştır. Rekabet Kurumu’nun karar organı olan Kurul, RKHK’da sayılan amaçları gerçekleştirmek için idari karar niteliğinde birçok karar almaktadır. Kurul kararları, Anayasa’nın 125. maddesinde belirtildiği üzere idarenin her türlü eylem ve işleminin yargısal denetime açık olması sebebiyle yargı denetimine tabiidir. Anılan bu düzenleme ve Kurul’un idarenin bir parçası olması sebebiyle Kurul’un kararlarının idari nitelikte ve yargı denetimi altında olduğu tartışmasıdır.

Bu çalışmanın konusunu ise Kurul kararları, bu kararların hukuki niteliği ve bu kararlara karşı ilgililerin başvurabileceği yargı yolları oluşturmaktadır.

1. KURUL KARARLARININ ALINMASI SÜRECİ

Rekabet hukukunun yegane amacı piyasalardaki rekabet ortamını bozacak bütün etmenleri yok

ederek piyasaların doğal ortamında gelişmesini sağlamaktır. Bir bakıma Kurul, yüklendiği amaçlarla birlikte ekonomik anlamdaki kamu düzenini sağlamakla görevli otorite olarak hareket etmekte ve bu anlamda kolluk faaliyeti icra etmektedir. Kurul’un kolluk faaliyetini yerine getirirken diğer idari işlemlerde olduğu gibi bir usul izlemesi gerekmektedir. Nitekim Kurul’un vereceği kararlar esas yönünden denetime tabi olacağı gibi usul yönünden de denetlenecektir.

Kurul’un karar alma süreci RKHK’un 40. maddesinde belirtildiği üzere re’sen ya da Rekabet Kurum’una yapılacak başvurular üzerine başlamakta ve süreç şu şekilde devam etmektedir: Ön Araştırma, Soruşturma, Sözlü Savunma Toplantısı ve Nihai Karar.

Dört aşamadan oluşan bu süreçte Kurul, birçok farklı niteliğe sahip karar almaktadır.

2. REKABET KURULU KARAR TÜRLERİ

ARA KARARLAR

Bilgi İsteme Yerinde İnceleme Kararları

Kurul, RKHK’un kendisine verdiği görevleri yerine getirirken, gerekli gördüğü her türlü bilgiyi tüm kurum, kuruluş, teşebbüs veya teşebbüs birliklerinden isteyebilir. Bu makamlar

ise istenilen bilgiyi kurula vermek zorundadır. Bilgi isteme ve yerinde inceleme kararı, Kurul'ca istense dahi nihai karara ulaşmada bir hazırlayıcı işlem niteliğinde olmasından dolayı ara karar niteliğine haizdir ve bu karara karşı yargı yoluna gidelemeyeceğine karşı kuşku bulunmamaktadır. Ancak teşebbüsler, bilgi isteme ya da yerinde inceleme kararları yerine, bu kararlar nedeniyle hakkında verilen nihai kararlara karşı dava açmaları halinde bilgi isteme ve yerinde inceleme kararlarının yargısal denetimini yaptırabilmektedirler¹.

Ön Araştırma ve Soruşturma Açılması Kararı

Ön araştırma safhası zorunlu olmamakla birlikte ön araştırma ve soruşturma açılması kararı ara karar niteliğinde bulunduğundan yani nihai karara ulaşılmasında geçen prosedür içinde yer alması nedeniyle iptal davasına konu edilemez.

Geçici Tedbir Kararı

Kurul, soruşturma aşamasında ve nihai karardan önce yasak faaliyetlerin tespiti halinde bu ihlallere son verilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasına karar verebilir. Ancak, diğer hukuk alanlarının aksine ihtiyati tedbir kararı bir ara karar olmasına karşın, ilgili teşebbüslerin haklarını doğrudan doğruya ve derinden etkileyebileceğinden dolayı, onların savunma haklarının tam korunabilmesi için, aynı nihai kararlar gibi bunlar aleyhine de yargı denetimi mümkündür².

Görüş Bildirme

Kurul tarafından RKHK'nın 9. maddesi uyarınca rekabetin ihlaline ilişkin verdiği görüşleri bilgi verici ve açıklayıcı işlemlerden olup; icrai özelliklerden yoksun bulunmasından dolayı iptal davasına konu edilemezler.

NİHAİ KARARLAR

Ön araştırma veya Soruşturma Açılması Talebinin Reddi

RKHK'nın gerekçesinde de belirtildiği üzere Kurul, her başvuru için ön araştırma veya soruşturma açmak zorunda değildir. Ön araştırma safhası Kurul'a yapılan bütün başvuruların ciddi bir şekilde değerlendirilmesini sağlasa bile her olay için bu yolun işletilmesi Kurul'un yükünü arttıracaktır. Bu sebeple ihlale ilişkin yeterli kanıt olmaması halinde bu istemler açıkça veya zımnen reddedilebilir ve nihai karar olmasından dolayı idari yargıda denetlenebilir. Danıştay da bu bağlamda ön araştırma veya soruşturma açılmasına gerek bulunmadığı yolundaki kararları nihai karar olarak kabul ederek esastan incelemektedir³.

Soruşturma Sonunda İhlalin Bulunmadığına İlişkin Ret Kararı

Kurul, soruşturma sonunda herhangi bir kısıtlayıcı ya da engelleyici bir fiilin işlenmediğini veya hakim durumun kötüye kullanılmadığını tespit ederse bu tür ihlallerin bulunmadığına ilişkin red kararı verebilir ve bu tür kararlar da nihai karar niteliğindedir.

İhlale Son Verme Kararı

Kurul yaptığı araştırma ve soruşturma kapsamında anlaşma, karar veya uyumlu davranışı, rekabeti sınırlayıcı ve muafiyet verilmesi için gerekli koşullara sahip olmadığını veya hakim durumdaki bir teşebbüsün bunu kötüye kullandığını ya da kendisine bildirilmiş bir birleşme veya devrin hakim durum oluşturduğunu veya mevcut bir hakim durumu güçlendirdiğini tespit ederse bu işlemleri yasaklar veya geçersiz sayar. Bu durumların varlığı halinde Kurul, RKHK'nın 9.maddesi uyarınca ihlale

¹ Danıştay 10. Dairesi'nin 25.11.2002 tarih ve E.2000/5591; 25.11.2002 tarih ve E.2000/5592 sayılı kararları

² "Rekabet Kurulu Kararlarının Hukuki Niteliği ve Yargısal Denetimi", Ahmet EĞERCI, Rekabet Kurumu-Lisansüstü Tez Serisi No:12

³ Danıştay 10. Dairesi'nin 12.11.2003 tarih ve E.2002/4519; 12.11.2003 tarih ve E.2002/4495 sayılı kararları

son verilmesi yönünde bir karar verir. Kurul'un bu kararı da idari karar niteliğinde olup; aleyhine yargı yoluna başvurulabilecektir.

Menfi Tespit Kararları

Teşebbüsler aralarında yapmış oldukları anlaşmaları ve birleşme/bölünmelerin RKHK'ya uygunluğunu, rekabet kurallarına uyup uymadığına dair bir inceleme yapılmasını Kurul'dan isteyebilirler. Bu sayede teşebbüsler veya teşebbüs birlikleri yasal belirsizliklerden kendilerini kurtarmış olacak ve bu tespit sonucuna göre bir aksiyon alacaklardır. Ancak Kurul menfi tespit kararı verdikten sonra RKHK'nın 13.maddesindeki şartların gerçekleşmesi halinde bu karardan dönebilir. Menfi tespit kararının hukuki niteliğine gelecek olursak; hakkında verilen kişiler için bir ara karar olmakla birlikte iptalinde de menfaatleri olmadığı için bunu iptal davasına konu edemezler. Ancak bu karardan menfaati zedelenenler için ise kesin ve yürütülebilir bir idari işlem yani nihai bir karar olması sebebiyle bu kişiler kararın iptali istemiyle dava açabilirler.

Muafiyet Kararı

RKHK'nın 4. maddesinde rekabeti sınırlayıcı anlaşmalar ve uyumlu eylemler yasaklanmıştır. Ancak bu yasaklanan faaliyetler bazı durumlarda da olumlu etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bu gibi hallerde ve RKHK'nın 5. maddesinde belirtilen şartları da sağlaması halinde ilgili teşebbüslere bir muafiyet tanınmaktadır. Muafiyet kararları her ne kadar RKHK'nın 13. maddesinde yazılı koşulların mevcudiyeti halinde geri alınabileceksin de istisnai durumlar ortaya çıkana dek muafiyet kararı hükmünü icra edecektir. Bu sebeple muafiyet kararı ile birlikte teşebbüsler açısından bir hukuki durum yaratılmasından dolayı bu kararlar icrai niteliktedir. Ancak muafiyetin kaldırılması veya geri alınması ve muafiyet takdirinin reddi kararları, beraberinde bir yasaklama kararını birlikte getirmesi tabii olduğundan, bu tür kararlara karşı ise yasaklama kararıyla birlikte yasal yollara başvurulabilir⁴.

Zımnî Red-Zımnî Kabul Kararları

2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanunu ("İYUK")'nun 10. maddesinde zımnî redde ilişkin bir hüküm yer almasına rağmen; bu hükmeye benzer bir ifade RKHK'da yer almamakla birlikte yine de birçok Danıştay kararına konu olduğu gibi zımnî red kararları da nihai kararlar gibi kesin ve yürütülebilir bir kurul kararı olarak kabul edilmelidir. Ancak bu konunun işlendiği istisnai bir hüküm RKHK'nın 10. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede belirtildiği üzere; Kurul'un süresi içinde birleşme veya devralmaya ilişkin müracaata herhangi bir cevap vermediği ya da herhangi bir işlem yapılmadığı hallerde, birleşme ve devralma anlaşmaları, bildirim tarihinden otuz (30) gün sonra yürürlüğe girerek, hukuki geçerlilik kazanmaktadır. Bir zımnî olumlu işlem olan bu işleme karşı, menfaati ihlal edilmiş olanların dava yoluna gitmeleri mümkündür⁵.

İdari Para Cezaları

Diğer hukuk sistemlerinde olduğu gibi rekabet hukukunda aykırı eylem ve işlemlere karşı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlardan biri de para cezasıdır. RKHK'da para cezaları maktu, nisbi ve süreli para cezası olmak üzere üç yaptırım türünden oluşmaktadır. RKHK'nın 18. maddesinde de belirtildiği üzere Kurul tarafından verilen bütün para cezaları idari para cezası niteliğindedir. İdarenin bir işlemi olması dolayısıyla ise idari yargı denetimine tabidir ve iptal davasına konu edilebilirler.

3. KURUL KARARLARININ YARGISAL DENETİMİ

RKHK'nın 55. maddesinin eski halinde "Kurulun nihai kararlarına, tedbir kararlarına ve idarî para cezalarına ilişkin kararlarına karşı iptal davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülür." ibaresi yer almaktaydı. Ancak 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6352 sayılı Yargı

^{4,5} Rekabet Hukuku ve Yargı Sempozyumu, s. 73

Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun ile bu maddede değişikliğe gidilmiştir. Yeni düzenlemeye göre Kurul'un kararlarına karşı açılan davalarda yetkili mahkeme Ankara İdare Mahkemesi olmuştur. Yetkili ilk derece mahkemesinin verdiği kararların temyizi için ise bir değişiklik öngörülmemekle birlikte; bu kararlara karşı yine Danıştay'a başvurulacaktır⁶. Hem temyiz hem de iptal davası açısından idare hukukunun yargıya ilişkin prensipleri uygulanır.

RKHK'un 55. maddesinde dava açma süresi gösterilmemiştir. Bu nedenle idari davalara ilişkin genel kuralların uygulanacağı sonucuna ulaşılır ve İYUK'un "dava açma süresi" başlığını taşıyan 7. maddesine göre dava açma süresi özel kanunlarda

ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay ve İdare Mahkemelerinde altmış gündür. Bu altmış günlük dava açma süresi ise RKHK'nın 54. maddesi dikkate alındığında gerekçeli kararın taraflara tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlar.

SONUÇ

Sonuç olarak organik açıdan bir kamu kurumu niteliğinde olan ancak işlevsel açıdan bakıldığında ise özel bir nitelik taşıyan kurumun mal ve hizmet piyasalarını düzenlemek adına yaptığı her türlü idari işlem yargı denetimine tabiidir. Bu bağlamda Kurul'un nihai kararlarına, tedbir kararlarına ve para cezalarına karşı yargı yoluna başvurulabilirken; ara kararlarına karşı iptal davası açılmamaktadır. Kurul'un yaptırımlarına karşı yetkili ilk derece mahkemesi ise Ankara İdare Mahkemesi'dir.

⁶ <http://www.rekabet.gov.tr/tr-TR/Guncel/Rekabet-Kurulu-Kararlarina-Karsi-Basvurulacak-Yargi-Merci-Degisti>

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA KAR PAYI DAĞITIMI

Gözde SARUHAN BERK

Avukat

Eda SERTKAYA

Bilkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile kar payı dağıtımının zorunlu olup olmadığı konusunda çeşitli görüşler ortaya çıkmıştır. Her ne kadar kanun metninde yapılan değişiklik ile ilgili olarak sadece doktrinsel olarak açıklamalar mevcut ise de, yargı alanında söz konusu hususa ilişkin net bir söylem halihazırda mevcut değildir.

İlk bakışta sadece ifade değişikliği olarak görülen “ayrıldıktan sonra” yerine “ödendikten sonra” ifadesinin kullanılması, özellikle kar dağıtımı yapılmaması yönünde alınan genel kurul kararlarına karşı başvurulabilecek hukuki yollar ve çözümler bağlamında da tartışmaya açıktır.

Anahtar Kelimeler: Kar Payı, Kar Payı Dağıtımı, Haklı Nedenle Fesih, Genel Kurul Kararı, İptal Davası

GİRİŞ

Anonim şirketler kapsamında en yoğun değişiklik 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ile pay sahipliği haklarında gerçekleştirilmiştir. Anonim şirketin haklı nedenle feshi gibi birçok kavram ilk defa şirketler hukuku sistemine girmiş ve birçok konu ilk defa düzenleme alanı bulmuştur. Bununla birlikte müktesep hak gibi bazı kavramlar tanımlanmamış olsa da örneklendirilmiştir. Bu bağlamda, pay sahibinin kar payı alma hakkı, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“eTTK”)’nun 385. maddesi hükmü kapsamında nisbi bir müktesep hak olarak kabul edilmişken, TTK’da müktesep ve vazgeçilmez haklar için sayılan örnekler arasında yer almamıştır.

Yapılan bu değişiklik çerçevesinde kar payı alma hakkının hukuki niteliğinin belirlenmemiş olduğu söylenebilmektedir. Bununla birlikte TTK ile kar payı alma hakkına ilişkin hükümlerde yapılan ifade değişiklikleri bazı karmaşalara yol açmaktadır. Bu çerçevede yapılan değişiklikler

arasında en çok dikkat çeken ve tartışılan 519/2. maddesinin (c) bendinde “ayrıldıktan sonra” yerine “ödendikten sonra” ifadesinin kullanılması olmuştur.

Söz konusu ifade değişikliği, TTK ile kar payı dağıtımının zorunlu hale gelip gelmediği sorusunu akıllara getirmekle birlikte; kar dağıtımının zorunlu hale geldiğinin kabul edilmesi durumunda şirketlerde Genel Kurul kararı ile dağıtım yapılmaması halinde ortakların Genel Kurul kararını iptal ettirmek için dava yoluna başvurup başvuramayacağı veya şirketin haklı sebeple feshinin istenip istenemeyeceği sorularını da beraberinde getirmektedir.

Ancak bu soruların henüz devam eden doktrin tartışmaları ortamında tek ve net bir cevabı bulunmamaktadır. Nitekim TTK ile kar dağıtımının artık zorunlu olduğunu savunan görüşlere kıyasla bir o kadar da aksini savunan uzman görüşleri mevcuttur.

Bu çalışmamızda, TTK ile yapılan kelime farklılıkların kar dağıtımı konusu üzerinde yapmış olduğu etkiyi, doktrinde yer alan farklı görüşler uyarınca inceliyor olacağız.

I. TTK İLE KAR DAĞITIMININ ZORUNLU HALE GELMEDİĞİNİ SAVUNAN GÖRÜŞLER

TTK'nın genel kanuni yedek akçeler ile ilgili olan 519. maddesi, esasen birinci ve ikinci

kanuni yedek akçeleri düzenlemesine rağmen; kar dağıtımının zorunlu olup olmadığı konusunda da eTTK'dan farklı lafza sahip olduğu için tartışma konusu olmuştur.

Anılan madde hükmü aşağıdaki gibidir:

TTK	eTTK
<p>“1. Genel kanuni yedek akçe</p> <p>MADDE 519- (1) Yıllık karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşuncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.</p> <p>(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;</p> <p>a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,</p> <p>b) Iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,</p> <p>c) Pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı ödendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenir.</p> <p>(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.</p> <p>(4) İkinci fıkranın (c) bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz.</p> <p>(5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır.”</p>	<p>“1. Kanuni yedek akçe</p> <p>Madde 466 - Her yıl sâfi kârın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir.</p> <p>Kanuni haddini bulduktan sonra dahi bu akçeye aşağıdaki paralar eklenir :</p> <p>1. Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın ifalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı;</p> <p>2. İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra, artan kısmı;</p> <p>3. Sâfi kârdan, birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri;</p> <p>Umumi yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe, munhasıran ziyanların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir.</p> <p>İkinci fıkranın 3 numaralı bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştiraktan ibaret olan «Holding» şirketleri hakkında cari değildir.</p> <p>Hususi kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçeleri hakkındaki hükümler mahfuzdur.</p>

TTK'da eTTK'dan farklı olarak “ödenikten sonra” ifadesi kullanıldığı için doktrinde, I. temettünün mutlaka ortaklara ödenmesi gerektiği görüşü ileri sürülmektedir.

Buradan da anlaşıldığı gibi tartışmanın çıkış noktası “ayrıldıktan sonra” ifadesinde yapılan değişikliktir. Bununla birlikte doktrinde kar dağıtımının zorunlu hale geldiğine ilişkin görüşe karşılık olarak geliştirilen görüşler de mevcuttur ve bu görüşler çeşitli temellere dayandırılmaktadır.

Bu görüşlerin ilkinde göre, TTK'nın 519. maddesi kanuni gerekçesi ile birlikte değerlendirilmektedir¹. Nitekim 519. maddenin gerekçesi ise şu şekildedir:

“Ancak, anılan 466 ncı maddenin ifadesi, uygulamada yorum güçlükleri doğurduğundan gerek kelimelerin seçiminde, gerek sözdiziminde önemli değişiklikler yapılmış, ancak içeriğe temel olan düşünce ve hükümler değiştirilmemiştir.”

Gerekçeden de anlaşıldığı gibi aslında yapılan sadece bir ifade değişikliği olmakla birlikte, TTK'nın 519. maddesi, eTTK'daki karşılığı olan 466. maddeden anlam olarak farksızdır. Nitekim maddede gerçekleştirilen ifade değişikliğinin, temettü (kar payı) kavramının “ayrılmak” yerine “ödenmek” ibaresiyle ifade edilmesinin daha doğru olacağı düşüncesine dayanılarak gerçekleştirildiği doktrinde kabul edilen görüşler arasındadır².

Bir diğer dayanak noktası ise, TTK'nın “kurucu menfaatleri” başlıklı 348. maddesidir. TTK'nın kurucu menfaatlerini düzenleyen 348. maddesinde “..... Ancak, dağıtılabılır kârdan 519'uncu maddenin birinci fıkrasında yazılı yedek akçe ile pay sahipleri için yüzde beş kâr payı ayrıldıktan sonra kalanın en çok onda biri intifa senetleri bağlamında kuruculara ödenir.” denilmektedir. Görüldüğü üzere yine

eTTK'daki gibi madde içerisinde “ayrıldıktan sonra” ifadesi kullanılmıştır.

Yukarıda söz edilen maddeler birlikte değerlendirildiğinde, TTK'da yapılan değişikliklerle kar dağıtımının mecburi haline getirilmesinin amaçlanmadığını söyleyebilmek mümkündür.

Ayrıca eklemek gerekir ki TTK'nın 519. maddesinden kar dağıtılmasının zorunlu olduğu anlamı dışında farklı birtakım anlamlar çıkarılmaktadır. Örneğin; Maç'a göre TTK'nın 519. maddesi ile karın, sermayenin yüzde beşine tekabül eden kısmının ikinci tertip yedek akçe gerektirmeksizin pay sahiplerine ödenebileceği ifade edilmektedir ve ilgili madde, yasal yedek akçelerin hesaplanmış şekillerini belirtmeyi amaçlayan bir madde olarak kaleme alınmıştır³.

İkinci olarak, birinci tertip kanuni yedek akçe, TTK'nın 519/1. maddesinde “Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.” ifadesiyle belirtilmişken; aynı maddenin ikinci fıkrasının c bendinde de ikinci tertip akçe “Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödenikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu; genel kanunî yedek akçeye eklenir.” ifadesiyle belirtilmiştir.

Doktrinde bir görüşe göre, ikinci tertip yedek akçenin ayrılma süreci birinci temettü dağıtımının kararlaştırılmasıyla başlar ve birinci temettü dağıtımı kararlaştırılmışsa ikinci tertip yedek akçe ayrılması kaçınılmazdır⁴. Nitekim bu görüşe paralel olarak Canözü⁵ de ikinci kanuni yedek akçenin ayrılmasını gerekli kılan şartların olduğunu savunmuştur: Bu şartlardan bir tanesi pay sahiplerine yüzde beş kar payının ödenmesi olmakla birlikte yine bu şartın gerçekleşmemesi durumunda o yıl için ikinci kanuni yedek akçe ayırma zorunluluğunun ortadan kalktığını belirterek

¹ “Anonim ve Limited Şirketlerde Birinci Temettünün Ödenmesi Zorunlu mu?”, Sirküler:2014/29, <http://www.isik-ymm.com.tr/sirkuler/SiRKULER2014-29.pdf>

² “Yüzde 5 Oranında Birinci Temettü Dağıtılması Mecburi Değildir”, Mehmet MAÇ, Mart 2015 Sayı 135 Lebib Yalkın Dergisi

³ MAÇ, a.g.m

⁴ “TTK ve Vergi Kanunlarında Kâr Dağıtımı İle Muhasebe Kayıtları”, İsmail Hakkı GÜNEŞ, Nisan 2017 Sayı 160 Lebib Yalkın Dergisi

⁵ Salih CANÖZÜ, Anonim Şirketlerde Kâr Payının Tespiti ve Dağıtılması, Ankara Seçkin Yayıncılık 2015, s.81

aslında ikinci tertip kanuni yedek akçe ayrılmasının bir zorunluluk olmadığını ifade etmiştir. Hatta 519. maddenin ikinci fıkrasının c bendinde yer alan “%5 kar payı” ifadesinin fonksiyonunun pay sahiplerine ödenmesi gereken minimum miktarı açıklamak olduğunu savunmuştur.

İkinci tertip yasal akçenin ayrılması zorunluluğu konusuyla ilgili olarak Pulaşlı ise bu konudaki zorunluluğu ifade etmiş; ancak, akçenin nasıl ayrılacağı hakkında açıklama yaparken eTTK’da geçen “ayrıldıktan sonra” ifadesine yer vererek kar dağıtımının zorunlu olup olmadığı tartışması ile ilgili görüşünü açıkça olmasa da belirtmiştir⁶.

Çakmak ise, her ne kadar TTK’da yer alan yedek akçe ayrılması hükmü, “Birinci Temettü” olarak adlandırılan bir kavram yaratsa da; uygulamada, birinci temettü ödemesi veya ikinci temettü ödemesi gibi ayrı ayrı ödemelerin söz konusu olmadığını belirtmektedir. Nitekim TTK’ya göre aslen sadece iki yasal akçe ayrılması gerekmektedir ve yukarıda bahsedilen tartışmaya yol açan hükümler karın dağıtımını değil, yedek akçe ayrılmasını belirleyen hükümlerdir⁷.

Maç ise, görüşünü farklı temellere dayandırarak,

- TTK’da kar payını konu alan ayrı bir bölümün mevcut olması,

- “kar payı” başlıklı 509. maddede kar dağıtımını mecburiyetinden söz edilmemesi,

- Sermaye Piyasası Kurulu (“SPK”)’nın II-19.1 sayılı “Kar Payı Tebliği”nin SPK denetimindeki şirketlerin kar dağıtmama kararları alabileceklerini belirten maddesi (4/ 2-a),

- TTK yürürlüğe girdikten sonra, kar dağıtımını yapılmamasını öngören Genel Kurul kararlarının alınması ve bunların çoğunun Ticaret Sicil Müdürlükleri tarafından tescil edilmesi

gibi unsurlarla kar payı dağıtımının zorunlu olmadığını belirtmektedir⁸.

Netice itibariyle, yukarıda ele alınan görüşlerin ortak sonuca vardırıldıkları nokta, şirket Genel Kurullarının yasal mevzuata göre göre dağıtılabilecek karın tamamının dağıtılmasına, bir kısmının dağıtılmasına veya kar dağıtılmamasına karar verebilecekleri gibi, kar dağıtımını ile ilgili bir belirleme de yapmak zorunda olmayacaklarıdır.

Nitekim şirketler, ilerleyen dönemlerde yatırımlara yönelebilmek ve finansal sorunları ortadan kaldırmak amacıyla kazançlarını tamamen veya kısmen kar payı olarak dağıtmayı bünyelerinde tutabilmekteledir. Buradan da anlaşıldığı üzere, karın dağıtılmasına karar verecek olan Genel Kurul çoğu zaman şirket menfaatini ortakların menfaatinden üstün tutabilmektedir.

II.TTK İLE KAR DAĞITIMININ ZORUNLU HALE GELDİĞİNİ SAVUNAN GÖRÜŞLER

Çalışmamızın önceki bölümünde ele alınmış olduğu üzere, kar payı dağıtımının zorunlu hale gelip gelmediği konusundaki tartışma, TTK’nın 519/2-c bendinde, eTTK’dan farklı olarak “ayrıldıktan sonra” yerine “ödedikten sonra” ifadesinin kullanılmasından ileri gelmektedir. Kar dağıtımının zorunlu olduğunu savunanlar, zorunlu olmadığını savunan görüşler kadar çeşitli olmamakla birlikte, genel olarak aynı temele – kanunun lafzının açık olduğuna – dayanmışlardır.

Bu görüşü savunanlara göre, birinci temettü, ortaklara ayrılan ilk paydır ve sermayeye verilen pay (faiz) olarak nitelendirilir. Bu nedenle ortakların ödediği sermaye üzerinden I. temettünün ayrılıp TTK’da açıkça belirtildiği üzere ödenmesi zorunludur⁹.

İlaveten, kar dağıtımını yapılmayan şirketler nezdinde gerçekleşen vergi incelemeleri neticesinde,

⁶ Prof. Dr. Hasan PULAŞLI, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Ankara Adalet Yayınevi 2014, s.879

⁷ “Kar Elde Eden Şirketler Yeni TTK ve Vergi Kanunlarına Göre Kar Dağıtmak ve Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Değildir”, Şefik ÇAKMAK, http://www.gulbenkmusavirlik.com/tr_kar-elde-eden-sirketler-yeni-ttk-ve-vergi-kanunlarına-gore-kar-dagitmak-ve-vergi-kesintisi-yapmak-zorunda-degildir-266.html

⁸ MAÇ, a.g.m

⁹ Nazmi KARYAĞDI, “Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımını”, İstanbul Oluş Yayıncılık 2014, s.161

söz konusu şirketler nezdinde dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilerek şirketler hakkında vergi ve ceza tarhiyatı ile karşılaşılması riski de söz konusu olabilecektir¹⁰.

Özetle, kar payı dağıtımının zorunlu hale geldiği görüşünü savunanlar bakımından ortak olan tek nokta, TTK'nın lafız olarak açık olduğu bu nedenle kanun metninin lafzıyla sıkı sıkıya bağlı kalınması gerekliliğidir.

III. GENEL KURUL KARARI İLE KAR DAĞITIMI YAPILMAMASI YÖNÜNDE KARAR ALINMASI DURUMUNDA ORTAKLARIN BAŞVURABİLECEKLERİ YOLLAR

Anonim şirkette karın dağıtım yetkisi eTTK döneminde olduğu gibi TTK döneminde de Genel Kurul'a aittir ve bu yetki, münhasır niteliğe sahip olduğu için bir başka kişi ve/veya organa devredilemez.

Bu bağlamda bir şirketin Genel Kurulu tarafından kar dağıtımı yapılmamasına ilişkin karar alınması durumunda; ortakların (pay sahiplerinin) başvurabilecekleri yollar Genel Kurul kararının hükümsüzlüğü ile şirketin haklı nedenle feshini talep etme durumuyla bağlantılı olacaktır.

Bununla birlikte, TTK'da Genel Kurul kararlarının sadece iptal edilebilirlik halleri düzenlenmiş, yokluk ve butlan halleri düzenlenmeyerek genel hükümlere bırakılmıştır.

IV. GENEL KURUL KARARLARININ İPTALİ

TTK'nın 445. maddesine göre, Kanun'da sayılı kişiler tarafından iptal davasının açılabilmesi mümkün kılınmıştır. Anılan madde hükmü aşağıdaki şekildedir:

*“1-İptal sebepleri
(1)446'ıncı maddede belirtilen kişiler, kanun*

veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine, karar tarihinden itibaren üç ay içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde iptal davası açabilirler.”

Bu bağlamda kar dağıtımına ilişkin Genel Kurul kararlarına karşı, pay sahiplerinin iptal davası açma hakları mevcuttur. Söz konusu hakkın mevcudiyeti TTK ile gelen kar dağıtım tartışmasından bağımsız olmakla birlikte hukuki değerlendirmesi tartışma nedeniyle ortaya koyulan görüşlerden bağımsız değildir. Bu sebeple TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, kar dağıtımının zorunlu hale gelip gelmediği durumu ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Öncelikle, TTK ile kar dağıtımına ilişkin bir değişiklik yapılmadığını ve bir zorunluluk oluşturulmadığı varsayımında, genel iptal sebeplerine başvurulması mümkündür. Kanuna, esas sözleşmeye veya dürüstlük kurallarına aykırılık olarak belirtilen genel iptal sebeplerinden birinin varlığı halinde Genel Kurul kararlarının iptali davası açılabilir.

Bu aşamada, dürüstlük kuralı ile kar dağıtımını yapılmaması yönünde alınan Genel Kurul kararının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ise, kanunen kar dağıtımını müktesep hak olarak belirlenmediğinden, şirket nezdinde oluşan kar, gerekli olması halinde dağıtılabılır. Bu halde, ancak pay sahibinin kar payı alma hakkının gereksiz yere sınırlandırıldığı, uzun süredir kar dağıtmamaya yönelik veya sembolik kar dağıtımlarıyla şeklen kanuna uygun görünen Genel Kurul kararları dürüstlük kuralına aykırı olduklarından bahisle, iptal ettirilebilecektir.

Nitekim, konuyla ilgili olarak verilen Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 14.10.1982 tarih ve E.1982/3556 sayılı; 03.07.1997 tarih ve E.1977/4496 sayılı kararlarında da “Kar payının gereksiz biçimde azaltılması ya da dağıtılmamasının anonim ortaklıklara karşı güven

⁶ “Şirketlerde 1. Temettü (Kar Payı) Dağıtılması Mecburidir”, Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Sirküler: 1520, http://www.saymmas.com.tr/?wpfb_dl=48

ve ilgiyi sarsabileceğinin ve kararın objektif iyi niyet kurallarına aykırı olmaması kuralı da özenle gözetilmelidir.” gerekçesi ile dürüstlük kuralının kar dağıtımını kararı verilip verilmemesinde göz önüne alınması gerektiği belirtilmiştir¹¹.

Öte yandan, TTK ile kar dağıtımının zorunlu hale geldiğinin kabulü halinde, kar dağıtımının müktesep bir hak niteliğine sahip olduğunun da kabul edilmesi gerekecektir. Nitekim TTK’nın 519. maddesi uyarınca, kar dağıtımına ilişkin hak da müktesep haklar gibi kanun veya esas sözleşme ile düzenlenen, Genel Kurul ve Yönetim Kurulu kararlarına tabi olmayan ve pay sahiplerinin rızası olmaksızın kaldırılıp sınırlandırılmayan niteliktedir. Bu aşamada ise kar dağıtımını yapıp yapılmamasına ilişkin çözüm, genel iptal sebeplerinden biri olan kanuna aykırılık sebebiyle kararların iptal ettirilmesi olacaktır.

Genel Kurul kararlarına karşı açılacak olan iptal davaları ile ilgili bir diğer mevzuu da açılan iptal davasının neticesinde Mahkemenin kar dağıtımına karar verme yetkisinin bulunup bulunmadığıdır.

Mahkemenin bu yetkiye sahip olduğunu savunanlara göre, Genel Kurul kanunla bağlı olup; elde edilen kar üzerinde serbest tasarruf yetkisini haiz olmadığı için tespit ettiği karı dağıtmaktan keyfi şekilde kaçınmaz. Böyle bir durumda TTK hükümlerine aykırı kararlar iptal edilebileceği gibi, ortaklar karın kanun hükümleri gereğince tespit ve dağıtılmasını da talep edebilirler ve açılan davada alınan mahkeme kararı, Genel Kurul kararı yerine geçer. Aksi halde, iptal davalarının birbirini izleme tehlikesi doğacaktır¹².

Nitekim Yargıtay 11. Hukuk Dairesi de Genel Kurul’un yetkilerini kötüye kullanarak, keyfi şekilde kar dağıtmamaya veya cüz’i miktarda kar dağıtmaya karar vererek, pay sahiplerini mağdur etmesi durumunda, Genel Kurul kararını iptal eden Mahkemenin, sadece iptal kararı

vermekle yetinmeyip, dağıtılması gereken kar miktarını da belirleyerek bunun dağıtılmasına karar verebileceğine ilişkin 16.05.2003 tarih ve E.2002/13209 sayılı bir karar vermiştir.

Bunun yanı sıra Mahkeme’nin böyle bir yetkisi olmadığını savunan görüşler de mevcuttur. Bu görüşe göre, kar dağıtımına karar verme yetkisi münhasıran Genel Kurul’a ait olup; bu yetki hiçbir kişi veya organa devredilemez. Bu nedenle kara ilişkin Genel Kurul kararını iptal eden Mahkeme hiçbir şekilde dağıtılabılır karı belirleyip bunun dağıtılmasına karar veremeyecektir.

Bu kapsamda, Mahkeme tarafından Genel Kurul’un yerine geçip kar dağıtımını yönünde karar tesis edilemeyeceğinden, iptal kararını takiben kar dağıtımına ilişkin karar alma yetkisi tekrardan Genel Kurul’a dönecektir¹³.

Ancak bu aşamada karşılaşılması muhtemel sorunlardan bir tanesi de iptal başvurusu üzerine Mahkeme’nin sadece iptale karar vermesi ve kar dağıtımına ilişkin bir belirleme yapmaması halidir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda karar verme yetkisi tekrardan Genel Kurul’a döneceği için Genel Kurul’un tekrardan iptale sebep olabilecek içerikli bir karar vermesi ihtimal dahilindedir ve tekrar ve tekrar yeni Genel Kurul kararları alınması ve bunlar hakkında tekrar ve tekrar iptal kararı alınması tehlikesi mevcuttur. Bu tehlikeyi ve hakkın kötüye kullanılmasını önlemek adına, şirket sermayesinin yüzde onunu elinde bulunduran azlık statüsünde olmak şartıyla (halka açık şirketlerde yüzde beş) TTK’nın 531. maddesi hükmünden yararlanılarak haklı nedenle fesih davası açılması gündeme gelecektir.

V. HAKLI NEDENLE FESİH DAVASI

Yukarıda da belirtildiği gibi anonim şirketlerde fesih davası, TTK ile ilk defa düzenleme alanı bulmuştur. TTK m.531’e göre

¹¹ PULAŞLI, a.g.e, s.879

¹² “Kar Dağıtımına İlişkin Genel Kurul Kararını İptal Eden Mahkeme, Kârın Dağıtılmasına Karar Verebilir Mi?”, Sami KARAHAN, REGESTA, Cilt: 3 S.1 s.19-32

¹³ PULAŞLI, a.g.e. s. 933-934

“Haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilirler. Mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir.”

Madde hükmünden de anlaşıldığı gibi şirketin feshine veya başka bir çözüme karar verilebilmesi, haklı nedenin varlığı şartına bağlanmıştır. Bu bağlamda TTK'nın 245. maddesine göre haklı sebep; *“şirketin kuruluşuna yol açan fiili veya kişisel sebeplerin şirketin işletme konusunun elde edilmesini imkânsız kılacak veya güçleştirecek şekilde ortadan kalkmış olmasıdır.”* olarak tanımlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak ileri sürülen görüşlere göre, anonim şirketlerde daha çok pay sahipliği haklarının sürekli ihlali şeklinde ortaya çıkacak olan çoğunluğun gücünü kötüye kullanması, haklı sebep teşkil edebilecektir. Bu bağlamda, malvarlıksal hakların ihlali başlığı altında yer alan kar payı hakkının ihlali de kar dağıtımının zorunlu olduğu tartışmasından bağımsız olarak haklı sebep oluşturabilecektir: Net dönem karının varlığına rağmen hiç kar dağıtılmaması veya yeter oranlarda karların dağıtılmaması, pay sahiplerinin kar payı haklarının ihlal edilmesi sonucunu doğurur. Karın dağıtılmamasına yönelik genel kurul kararlarının iptaline karar verildiğinde bile kar dağıtımına ilişkin karar verme yetkisi tekrardan genel kurulda olacağı için genel kurul yetersiz oranda kar dağıtımını yapmaya veya hiç yapmamaya devam edebilir. Bu halde TTK'nın 531. maddesi anlamında haklı sebebin varlığından söz edilebilir ve nihayetinde sorunun ortadan kaldırılması için tek çare haklı sebeple fesih davası olacaktır¹⁴.

Diğer bir görüşe göre ise şirketin aldığı bir kararın iptali ile problemin ortadan kaldırılması mümkün iken, şirketin feshi için dava açılması hakkın kötüye kullanılması anlamına gelecektir.

Nitekim azınlığın mağduriyetinden, kar paylarının ödenmemesinden veya kesilmesinden söz edilebilmesi için sadece çoğunluk hissedarına ödeme veya fazla ödeme yapılmış olmalıdır ki; beraberinde kronik karsızlık gibi uzun bir vade sonucunda oluşan vakıaları ayrı tutulabilin¹⁵.

Belirtmelidir ki, bu görüş Genel Kurul kararlarının iptal edilmesi sonucunda Mahkeme'nin kar dağıtımına ilişkin belirleme yapmadığı hallerde ortaya çıkabilecek kısır döngünün varlığı yok sayılarak geliştirilmiştir.

Nitekim sözü edilen görüş ile her ne kadar kronik karsızlık halleri ayrı tutulsa da Mahkeme'nin kar dağıtımına ilişkin Genel Kurul kararını iptal edip kar dağıtımını ile ilgili karar vermediği durumların doğrudan kronik karsızlık meydana getirmemesi dolaylı yoldan buna sebep olması nedeniyle problem teşkil edebilecektir. Ve unutulmamalıdır ki, kar dağıtımını ile ilgili problemlerin çözümü için haklı nedenle fesih davasının gündeme gelmesinin sebebi de iptal davası ile çözüm elde edilememesidir.

Haklı nedenle fesih davasıyla ilgili tartışmalara yol açan kısım, Genel Kurul kararının iptali için açılan davadaki ile aynıdır. TTK'nın 531. maddesinin gerekçesinde ifade edildiği üzere, şirketin feshini gerektiren sebepler mevcut olsa bile Mahkeme, şirketin yaşatılmasının ekonomik ve rasyonel açıdan daha doğru olacağı görüşünde ise, şirketi feshetmek yerine duruma uygun düşen ve kabul edilebilir alternatif bir çözüme hükmedebilir. Nitekim haklı sebeple fesih davasında Mahkeme, ya alternatif bir çözüme ya da şirketin feshine karar verecektir.

¹⁴ Özlem İLBASMIŞ HIZLIYOY, “Anonim Şirketin Haklı Nedenle Feshi”, Ankara Adalet Yayınevi, 2016, s.107

¹⁵ “Anonim Şirketin Azınlık Tarafından Feshine İlişkin Dava İle İlgili İsviçre Federal Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi”, Rüzgar ESER, TAAD, s. 351

Bununla birlikte 531. maddede alternatif bir çözüm örneği olarak pay sahiplerinin paylarının gerçek değerleri karşılığında şirketten çıkarılması ihtimali sunulmuştur. Aslında TTK ile kar dağıtım zorunluluğu getirilmediği varsayıldığında, bir anonim ortaklığın uzun yıllar kar dağıtmaması onun haklı nedenle feshi için gerekli ve yeterlidir¹⁶.

Nitekim, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 26.03.1998 tarih ve E.1997/9240 sayılı kararı da bu görüşü destekler niteliktedir. Yargıtay'ın bahsi geçen kararı uyarınca, bütün ticari ortaklıklarda ve bu arada, anonim şirketlerde, kar elde edilmesi ve bu karın paylarına göre ortaklara dağıtılması asıl amaçtır.

Ancak TTK'nın 519. maddesi ile getirildiği varsayılan kar dağıtım ödevinin şirket tarafından yerine getirilmediği, açılan iptal davaları sonucunda kısır döngüye girilen ve bu nedenle kar dağıtımının

yapılamaması halinin ortaya çıkması durumunda doğrudan fesih yerine alternatif çözümlerin desteklendiği görülmektedir.

Özetle, bir aşamadan sonra işlevsiz kalabilecek iptal davaları yerine çözüm olması beklenen haklı nedenle fesih davasının da sonuçları itibariyle tartışmalı olduğu açıktır.

SONUÇ

Sonuç olarak, TTK ile gerçekleştirilen ifade değişikliği farklı açılardan ve hem uygulamada hem de doktrinde pek çok tartışmaya sebep olmuştur. Söz konusu tartışmaların henüz belli bir noktada birleşmemesi dikkat çekici olmakla birlikte; konunun yargı kararları doğrultusunda şekilleneceği gerçeği karşısında, söz konusu hususun daha açıklayıcı bir kanuni düzenleme ile doldurulması daha efektif bir çözüm olarak düşünülebilecektir.

¹⁶ ESER, a.g.m., s.358

LİMİTED ŞİRKETTE ORTAK VE MÜDÜRLERİN BAĞLILIK YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE REKABET YASAĞI

Selman BALTACI

Avukat

ÖZET

Limited şirketlerde, şirketin devamı ve salahiyetinin sağlanabilmesi açısından kanun koyucu kimi tedbirler almayı uygun görmüştür. Özellikle şirket içerisinde yetkili olan ortak ve müdürlerin şirkete bağlılık yükümlülüğü içerisinde olduğunu ve şirket ile rekabet eden tasarruflarda bulunamayacaklarını önemle vurgulamıştır. Zira, şirketin kuruluş amacına aykırı hareket edilmesi, şirketin çıkarlarının korunmaması ve şirket yönetimini elinde bulunduran kişilerce şirket aleyhine rekabet edilmesi ortaklığın çok ciddi zarar etmesine ve hatta sona ermesine sebep olabilecektir. Yine de kanunla getirilmiş olan yasakların gerekli onay ve izinlerin alınması koşuluyla kaldırılabilir veya sınırlandırılabilir yönünde bir serbesti tanınmıştır.

Çalışmamızda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 613 ve 626. maddelerinde, limited şirket ortakları ve müdürleri açısından öngörülen sorumluluklar üzerinde durularak ikili bir karşılaştırma yapılacaktır. Kanun koyucunun amacı ve Ticaret Hukukunun kendine has yapısının sentezlenmesi sonucunda düzenlenmiş olan yükümlülükler irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirket Ortaklıkları, Limited Şirket Ortaklarının Hak ve Yükümlülükleri, Limited Şirket Müdürlerinin Hak ve Yükümlülükleri, Rekabet Yasağı, Bağlılık Yükümlülüğü, Ticari Sırların Korunması

GİRİŞ

Limited şirketler, nispeten daha az sermaye ile kurulabilmeleri, yapı olarak daha basit ve yönetilebilir olmaları ve kuruluş işlemlerinin anonim şirketlere göre daha kolay olması sebebi ile ülkemizde en çok tercih edilen ortaklık türüdür. Bu sebeple, ülke ekonomisi ve toplum refahı için bu şirketlerin türlü hukuksuz işlemlere karşı korunması ve bu konuda önlemler alınması gereği hasıl olmuştur. Limited şirket ortaklarına ve müdürlerine getiren yükümlülük ve sorumluluklar ile şirket aleyhinde işlemlerde bulunmaları engellenmeye çalışılmıştır.

Limited şirket, ortakların belli bir amaç doğrultusunda bir araya gelerek aynı amaç uğrunda hareket etmek için uzlaşmaları neticesinde kurulur. Bütün ortakların söz konusu amacı benimsemesi

ve bu yönde birbirleri ile koordineli şekilde çalışmaları, şirketin ticari açıdan başarılı olması için son derece önemlidir. Ülke ekonomisinin gelişmesi ve gerekli atılımların yapılabilmesi adına kanun koyucu şirketlerin menfaatlerini her daim ön planda tutmakta ve hatta kimi zaman şirketi, ortakların veya müdürlerinin tasarruflarından dahi korumayı amaçlamaktadır. Bu sebeple, bağlılık yükümü ve rekabet yasağına ilişkin kanun hükümleri düzenlenmiş olmakla birlikte, söz konusu yükümler ortaklar ve müdürler açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

1. ORTAKLARIN BAĞLILIK YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE REKABET YASAĞI

2.1. Ortakların Bağlılık Yükümlülüğü

Birinci bölümde bahsedilen önlemler, TTK’nın 613. maddesi hükmünde düzenlenmektedir. Söz konusu kanun maddesinin ilk fıkrasında, “Ortakların şirket sırlarını korumakla yükümlü olduğu ve bu yükümlülüğün şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile kaldırılamayacağı” hükme bağlanmıştır. Madde metninden anlaşıldığı

üzere, söz konusu hüküm, emredici niteliktedir ve madde metninde “şirket sırrı” kavramının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Şirketlerin sırlarının sürekli değişmesi ve farklı iş kollarına göre “sır” kavramının değişkenlik arz etmesi herhangi bir tanım yapılmamasının sebebi olarak kabul edilebilir. Bu doğrultuda, şirket sırrı kavramının her somut olay için ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulması, uzman ve teknik kişilerce yapılacak değerlendirme sonucunda yorum yoluyla belirlenmesi gerektiği bariz şekilde ortadadır.

Bunun yanı sıra, hükmün emredici özelliği söz konusu ticari sır saklama yükümlülüğünün kaldırılamayacağına yöneliktir ve bu bağlamda bağımlılık yükümlülüğü ortaklar açısından sınırlandırılabilir. Kanun koyucunun ortaklara bu serbestiyi tanımasının sebebi, karşılıklı güven ilişkisi içerisinde bir araya gelen ortakların kendi iç anlaşmaları doğrultusunda şirket yönetimini sürdürmelerine olanak verilmesinin gerekliliğidir. Kaldı ki, ortakların bağımlılık yükümlülükleri hepsi açısından eşit derecede önemli olmayıp değişkenlik gösterebilir. Zira birebir şirket işleri ile ilgilenen, şirket ile ilişkisi güçlü bir ortak ile uzakta yaşayan ve ancak zorunlu hallerde şirket işleri ile ilgilenen bir ortağın aynı bağımlılık yükümlülüğüne tabi tutulması rasyonel olmayacaktır.

2.2. Ortakların Rekabet Yasağı

TTK'nın 613/f.2 hükmü ile “Ortakların şirketin çıkarlarını zedeleyebilecek nitelikte davranışlarda bulunamayacakları” önemle belirtilmektedir. Kanun koyucu madde hükmünü son derece geniş bir ifade ile oluşturmuş ve bu şekilde söz konusu yasağın en ufak bir zarar tehlikesi bulunması durumunda dahi geçerli olacağını belirtmiştir. Her ne kadar kanun hükmünde, “Özellikle, kendilerine özel bir menfaat sağlayan ve şirketin amacına zarar veren işlemler yapamazlar” denilmişse de bu hususlar örnek olarak sayılmıştır ve yasak bunlarla sınırlandırılmamıştır. Bunlara ek olarak şirketin büyümesine engel olan, karlılığını azaltan, imajını bozan, güvenilirliğini zedeleyen, kısacası zarar ihtimali içeren her davranış bu madde hükmüne girmektedir.

TTK'nın 613. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ifadelerden, ortakların kanun gereği rekabet yasağına tabi oldukları çıkartılmamalıdır. Zira limited şirketler sermaye şirketleri olmakla birlikte, ortaklar sınırlı sorumluluk ilkesine tabidir ve ortaklık hakları sermayeye bağlanmıştır. Bu halde, ortakların limited şirkete olan bağımlılık yükümlülüklerinin sınırını “rekabet yasağı” kavramı oluşturmaktadır. Şirket sözleşmesinde açık ve somut bir şekilde “ortakların rekabet yasağına tabi olduklarına” ilişkin bir ifade yer almadığı sürece, ortaklar rekabet yasağına tabi değildir. Bağımlılık yükümlünden yola çıkarak, her ortağın kanun gereği rekabet yasağına tabi olduğu şeklinde bir yorum yapmak son derece yanlış olacaktır.

2.3. Ortakların Onayı

Kanun'un son fıkrasında, limited şirket'in tüm ortakları yazılı onay verdiği taktirde, ortakların bağımlılık yükümü ve rekabet yasağına aykırı faaliyetlerde bulunabilecekleri belirtilmiştir. Oysa ilk fıkrada, ortakların şirket sırlarını koruma yükümlülüklerinin, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile ortadan kaldırılamayacağı belirtilmiş idi. Bu noktada bir çelişki var gibi görünmekte olup, ticari sırrın bağımlılık yükümlülüğünü aşan bir konu olduğunu ve bağımlılık yükümlülüğünün kaldırılmasının ticari sırları koruma zorunluluğunu ortadan kaldırmadığı iddiasıyla çelişki giderilebilir.

Öte yandan, ortakların rekabet yasağına tabi olmalarının ancak şirket sözleşmesinde açık hüküm bulunduğu taktirde mümkün olduğu 2. fıkrada açıkça belirtilmektedir. Aynı maddenin 4. fıkrasında ise, ortakların yazılı onayı bulunduğu taktirde rekabet yasağına aykırı fiillere izin verilebileceği belirtilmiş ve bu konunun da ortakların iradesi ile değiştirilebileceği öngörülmüştür.

2. MÜDÜRLERİN ÖZEN VE BAĞLILIK YÜKÜMLÜLÜĞÜ, REKABET YASAĞI

TTK'nın 613. maddesinin 3. fıkrasında, limited şirket müdürlerinin şirket aleyhinde

rekabet etmeme yükümlülüklerinin 626. madde uyarınca değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Müdürlerin yönetimle mükellef olmaları sebebiyle, ortaklardan farklı bir düzenleme getirilmesi gereği hasıl olmuştur. Söz konusu hükümde ortaklardan farklı olarak özen yükümlülüğü de öngörülmüş olup, ilgili hükmün yorumlanması hususunda çok da kesin olmayan noktalar bulunmaktadır.

3.1. Müdürlerin Özen Yükümlülüğü

Kanun'un 626/f.1 hükmünde, müdürlerin ve yönetimle görevli diğer kişilerin görevlerini özenle yerine getirme ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kuralı çerçevesinde gözetme borcu altında olduğu düzenlenmiştir. Kanun müdürlerin bağlılık yükümlülüğü konusunda ikili bir ayrıma gitmiş, "özen yükümlülüğü" ile "şirket menfaatlerinin gözetilmesi" kavramlarını kullanmıştır. Kanun metninde geçen özen yükümlülüğü, iş ve tasarrufların ciddi bir dikkat, araştırma ve gözlem sonucunda yapılması ile karar alırken sorumlu davranılması şeklinde açıklanabilir. Öte yandan, şirket menfaatlerinin gözetilmesi ise, şirket çıkarlarının kişilerin ya da başka şirketlerin menfaatlerine feda edilmemesi, müdürü buldukları şirkete herhangi bir sebeple zarar verilmesini engellemek görevine işaret etmektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere, kendilerine özenli davranma ve şirket çıkarlarını gözetme yükümlülüğü yüklenmiş olan müdürlerin bu husustaki sorumlulukları mutlaka belirlenmelidir. Şirket menfaatlerinin korunması borcunda sınır, kanun maddesinin içinde belirtilmiş ve şirketin menfaatlerinin Medeni Kanun m.2'de düzenlenen "dürüstlük kuralı" çerçevesinde korunması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, kanuna ve dürüstlük kuralına aykırı yollarla şirkete menfaat sağlanması durumunda bu hüküm ileri sürülerek savunma yapılması ihtimali de ortadan kaldırılmıştır. Zira gerek doktrinde gerekse Yargıtay kararlarında hukuk düzeninin dürüstlük kuralına aykırı bir işlemi korumayacağı hususunda tam bir fikir birliği bulunmaktadır. Şirket menfaatlerinde belirlenen sınır, özen yükümlülüğünden daha belirgin olsa da kimi zaman gri alanların ortaya çıkabileceği

unutulmamalı ve bu durumda her olayın kendi içerisinde yorumlanarak çözüme kavuşturulması gerektiği kabul edilmelidir.

Müdürlerin özen yükümlülüğü ise sınırları daha belirsiz bir sorumluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Elbette 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ve TTK çerçevesinde ticari işle meşgul olan kimselerin basiretli ve dikkatli davranmak zorunda oldukları konusunda bir şüphe yoktur. Ancak, limited şirket müdürü tarafından gerekli özen gösterildiği halde öngörülemeyen sebeplerden dolayı zararın ortaya çıkması durumunda ya da insani hata olarak değerlendirilebilecek sebeplerle meydana gelen zararlarda özen yükümlünün yerine getirilmediğini iddia etmek hakkaniyete aykırı olabilecektir. Bu anlamda, Yargıtay kararları ve doktrin görüşleri ışığında değerlendirme yapılması ve her somut olayın kendi içerisinde değerlendirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2. Müdürlerin Rekabet Yasağı

TTK'nın 626/f.2 hükmünde, "Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemiş ya da diğer tüm ortaklar yazılı şekilde izin vermemiş ise, müdürlerin şirketle rekabet oluşturan bir faaliyette bulunamayacağı" belirtilmiştir. İlgili hüküm uyarınca, rekabet yasağı emredici nitelikte olmamakla birlikte, kanuni bir yasak olarak belirlenmiş ancak aksinin öngörülebileceği de ifade edilmiştir.

SONUÇ

Sonuç olarak, TTK'nın limited şirket ortakları ve müdürleri için farklı kıstaslar getirerek bağlılık yükümlülüğü ile şirket aleyhinde tasarrufta bulunma yasağı getirdiğini söylemek mümkündür. Yukarıda bahsedildiği üzere, müdürlerin haiz olduğu yetki ve sorumluluklar neticesinde daha kapsamlı bir düzenlemeye gidildiği, özen borcu altında buldukları önemle vurgulanmıştır. Her ne kadar şirketin ticari hayatına devam edebilmesi için söz konusu yükümlülük ve yasaklar düzenlenmiş ise de, karşılıklı güven ilişkisinin sağlam olmadığı ortaklık

ve işbirliklerinin kanunla ayakta tutulamayacağı da barizdir. Tam da bu sebeple kanun koyucu ortakların kural olarak rekabet yasağına tabi olmadıklarını ve müdürlerin de rekabet yasağına tabi olmakla birlikte, ortakların onayı halinde aksi düzenleme yapılabileceğini belirtmiş, bu konuda sınırlı bir serbesti sağlamıştır.

Kanun koyucu bir adım daha ileri giderek, ortakların bağlılık yükümlülüklerinin de kalan ortaklardan yazılı onay alınması şartı ile

kaldırılabilceğini belirlemiş ve müdürlerin de bağlılık yükümlülüğü kapsamında 613. madde hükmüne tabi olduklarını belirtmiştir. Ticaret hukukunun temelini oluşturan prensiplerden, tacirin basiretli ve kendisinden beklenen şekilde davranma zorunluluğu bu serbestiye zemin hazırlamaktadır. Kanun koyucu, ortakların gerekli değerlendirmeleri yapıp önlemleri aldıktan sonra söz konusu izinleri vereceğini öngörerek kanunen yasak olan hususlarda aksine düzenleme yetkisi tanımaktadır.

YENİ DÜZENLEMELERLE BİRLİKTE GECE ÇALIŞMASININ SINIRLARI

Nazif KARATAŞ

Avukat

ÖZET

İşçilerin günlük çalışma süreleri ve buna bağlı olarak dinlendirilmeleri anayasal olarak da güvence altına alınmıştır. Bu nedenle işyerinde gerek günlük çalışma düzeni gerekse vardiyaların belirlenmesinde işçilerin yapmış oldukları işin niteliği ile işçilerin özel durumları dikkate alınarak günlük ve haftalık çalışma süreleri belirlenirken ilkesel olarak kurallar getirilirken beraberinde bazı istisnalar da getirilmiştir.

Gece döneminde yapılan çalışma da bu noktada özellik arz etmektedir. Gece döneminde yapılan çalışma süresi ve çalışma şartları yönünden gündüz döneminde yapılan çalışmaya göre farklılıklar göstermektedir. Gece döneminde çalışan işçiler yönünden yasa koyucu daha fazla koruyucu davranmış ve bunların ihlallerine yönelik yaptırımlar öngörmüştür.

Bununla birlikte son dönemlerde özel güvenlik, sağlık ve turizm sektörlerinde, sektörlerin işleyişi ve işin niteliği gereği gece döneminde yapılan çalışmalar yönünden işverenlerin elini rahatlatacak uygulamalar hayata geçirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Günlük Çalışma Süresi, Gece Çalışması, Gece Sayılan Gün Dönemi, Gece Vardiyası, Postalar Halinde Çalışma.

GİRİŞ

İşyerinde uygulanabilecek çalışma süresi belirlenirken işçilerin çalıştığı dönemin gündüz veya gece olmasına göre uygulamalar farklılaşmaktadır. Anayasal olarak güvence altına alınmış olan dinlenme hakkı da göz önünde bulundurularak işçiyi gündüz döneminde daha fazla gece döneminde ise işçinin sağlık durumu da dikkate alınarak daha az çalıştırma esası üzerinden hareket edilmektedir.

Gece çalışmasına daha ziyade 24 saat üzerinden faaliyette bulunan işyerlerinde rastlanmaktadır. Bu durum da beraberinde vardiyalı çalışmayı getirmektedir. Hiç ara vermeksizin sürekli faaliyette bulunan işyerlerinde çalışma süreleri belirlenirken; vardiyaların düzenlenmesi, vardiyanın gündüz veya gece dönemine denk gelmesi dikkate alınarak dinlenme ve fazla çalışmaların ayarlanması ve buna bağlı olarak çalışanlara verilmesi gereken ilave

hakların tespiti ayrıca önem arz etmektedir.

Yasa koyucu da çalışma hayatını düzenleyen kanunları hazırlarken bütün bunları dikkate alarak önce temel çalışma ve dinlenme sürelerini tespit etmiş sonrasında gece çalışmasını ve gerek gündüz gerekse gece çalışmasındaki istisnai durumları tek tek düzenlemiştir.

I. GÜNLÜK ÇALIŞMA SÜRELERİ VE GECE ÇALIŞMASI

İşyerinde uygulanabilecek çalışma süresi gündüz ve gece dönemleri açısından ayrı ayrı düzenlenmektedir. 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nin 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.

Aynı zamanda işçinin dinlenebilmesi için işyerinde çalışma sürelerinin dışında ve çalışma sürelerinden sayılmayan ara dinlenmeleri verilmelidir. Ara dinlenme süresi günlük çalışma süresi esas alınarak belirlenmektedir. Bu süreler kademeli olarak şu şekilde belirlenmiştir. Günlük çalışma süresi;

- Dört saat veya daha kısa süreli işlerde onbeş dakika,
- Dört saatten fazla ve yedibuçuk saate kadar (yedibuçuk saat dahil) süreli işlerde yarım saat,
- Yedibuçuk saatten fazla süreli işlerde bir saat

Bu süreler işçinin gerçekten dinlenebilmesi için günlük çalışma süresinin ortalama bir zamanında o yerin gelenekleri ve işin gereğine göre ayarlanmak suretiyle işçilere kullanılmalıdır. Burada amaç işçinin dinlenmesini sağlamak olduğu için bu süreler işçiye bir defada kullanılabileceği gibi iklim, mevsim, o yerdeki gelenekler ve işin niteliği göz önünde tutularak parçalar halinde de kullanılabilir. Uygulamadaki yemek ve çay araları bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Gece sayılan gün döneminin kapsamı ve bu dönemde işçinin çalıştırılabileceği süre ise İK'nın 69. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, çalışma hayatında “gece” en geç saat 20.00’de başlayarak en erken saat 06.00’ya kadar geçen ve her halde en fazla onbir saat süren dönem olarak tanımlanmış devamında da işçinin bu dönem içerisinde yapabileceği gece çalışmalarının yedibuçuk saati geçemeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde işçinin haftalık toplam çalışma süresi 45 saati geçmemek kaydıyla gündüz çalışması 11 saati gece çalışması ise 7,5 saati aşmayacak şekilde düzenlenmelidir.

Gece ve gündüz işletilen ve nöbetleşe işçi

postaları kullanılan işlerde ise işçiler sürekli olarak gece postalarında çalıştırılmamalıdır. Burada bir dengenin sağlanabilmesi için Kanun işverenlerin belli periyotlar halinde vardiya değişikliği yapmalarını ve işçilere sırasıyla hem gündüz hem gece vardiyasında dönüşümlü çalışma imkanı sağlamalarını istemektedir.

Gerek gündüz gerek gece çalışmasında sınırları belirleyen kanun hükümleri emredici nitelikte olup aşılmaması gerekmektedir. Aksi halde hem işçilerin mali hakları hem de sözleşmelerin feshi noktasında işverenleri zorda bırakacak sorunların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

II.GECE ÇALIŞMASINDA İSTİSNAİ HALLER

Gece çalışmasının yorucu ve işçi sağlığını negatif yönde etkiliyor olması nedeniyle İş Kanunu gece çalışmasını net bir şekilde 7,5 saat ile sınırlandırılmaktaydı. Bu durumun istisnaları ise yine İş Kanunu’nda düzenlenmiş olan zorunlu nedenlerle ve olağanüstü nedenlerle fazla çalışma halleriydi. Ancak 69. maddede 04.04.2015 tarih ve 6645 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilerek yaptıkları işin niteliği gereği 24 saat sürekli olarak faaliyette bulunması gereken turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde işçilere yedi buçuk saatin üzerinde gece çalışması yaptırılabilmesine imkân tanınmıştır. Ancak burada işverene tek taraflı inisiyatif verilmemiş olup bu imkan işçinin söz konusu çalışmayı kabul etmiş olması şartına bağlanmıştır.

Bahse konu Kanun değişikliği 2015 yılında yapılmış olmasına rağmen buna bağlı olarak gerekli yönetmelik değişiklikleri ise ancak Ağustos 2017 de yapılabilmektedir.

Bu kapsamda hem “Postalar Halinde İşçi Çalıştırılarak Yürütülen İşlerde Çalışmalara İlişkin Özel Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” te hem de “Kadın Çalışanların Gece Postalarında Çalıştırılma Koşulları Hakkında Yönetmelik” te değişiklik yapılmıştır. Yönetmeliklerdeki değişiklikler uygulamaya yönelik birçok tereddüdü ortadan kaldıracak niteliktedir.

Postalar Halinde İşçi Çalıştırılarak Yürütülen İşlerde Çalışmalara İlişkin Özel Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yer alan, nitelikleri dolayısıyla sürekli çalıştıkları için durmaksızın birbiri ardına postalar halinde işçi çalıştırılarak yürütülen işlerde 24 saatlik süre içinde en az üç vardiya yapılmasını öngören hükme Kanuna paralel olarak aşağıdaki metin eklenmiştir.

“Ancak turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde ve bu işlerin yürütüldüğü işyerlerinde faaliyet gösteren alt işveren tarafından yürütülen işlerde düzenleme 24 saatte iki posta olacak şekilde yapılabilir.”

Bu düzenleme turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde iki vardiya yapma imkânı sağlamıştır. Bunun yanı sıra turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerin neler olduğu tartışmalarına da aynı yönetmeliğe yapılan ek metinle cevap verilmiştir. Buna göre;

- Turizm hizmet yürütülen işler; ilgili mevzuatı uyarınca Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından turizm işletmesi belgesi veya turizm yatırımı belgesi verilen ya da belediye tarafından turizm işletmesi olarak faaliyet göstermek üzere işletme belgesi verilen tesislerde çalışan işçileri,

- Özel güvenlik hizmeti yürütülen işler; 10/6/2004 tarihli ve 5188 Sayılı Özel Güvenlik Hizmetlerine Dair Kanun kapsamında İşçileri Bakanlığınca faaliyet izni verilen özel güvenlik şirketlerinde veya özel güvenlik görevlisi olarak herhangi bir işyerinde çalışan işçileri,

- Sağlık hizmeti yürütülen işler ise; Sağlık hizmeti sunan ve/veya üreten; gerçek kişiler ile kamu ve özel hukuk tüzel kişilerin işyerinde ve bunların tüzel kişiliği olmayan şubelerinde, 24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanununda tanımlanan sosyal hizmet kuruluşlarında çalışan işçileri,

kapsamaktadır

Aynı zamanda bahse konu işyerlerinde alt işveren tarafından çalıştırılan işçiler de aynı kapsamda söz konusu çalışma düzeniyle çalıştırılabilirlerdir.

Kapsam, bahse konu işyerlerinden iş alan alt işverenleri de içine alacak şekilde oldukça geniş tutulmuştur. Aynı zamanda turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde çalışan kadın işçiler de diğer işçiler gibi gece döneminde yedi buçuk saatin üzerinde çalıştırılabilirlerdir. Bunun için de Kadın Çalışanların Gece Postalarında Çalıştırılma Koşulları Hakkında Yönetmelik'te değişiklik yapılarak, *“Turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde ve bu işlerin yürütüldüğü işyerlerinde faaliyet gösteren alt işveren tarafından yürütülen işlerde kadın çalışanın yazılı onayının alınması şartıyla yedi buçuk saatin üzerinde gece çalışması yaptırılabilir”* hükmü eklenmiştir. Özellikle turizm ve sağlık sektöründe çalışanların ağırlıklı olarak kadın olması nedeniyle bu düzenlemenin kadınları da kapsayacak şekilde Yönetmeliğin değiştirilmesi yerinde ve doğru bir yaklaşım olmuştur.

SONUÇ

İşçi işveren ilişkisinde işçiyi korumak amacıyla hareket eden yasa koyucunun aynı zamanda çalışma hayatının gerekliliklerini de dikkate alarak denge sağlayıcı düzenlemeler yapması işverenler açısından oldukça önemlidir.

Yapılan değişiklikle işçilerin gece döneminde on bir (11) saate kadar çalıştırılmasını öngören düzenleme işverenleri büyük ölçüde rahatlatırken bu uygulamayı yalnızca işverenlerin inisiyatifine bırakmayarak ayrıca işçinin onayının alınması gerekliliği de işçilerin zorlama olmaksızın böyle bir çalışmaya katılmaları açısından yerinde bir düzenleme olmuştur.

Her ne kadar son düzenlemelerle işçileri gece döneminde çalıştırma imkanları artmış ise de gerek gündüz gerek gece çalışmasında sınırları belirleyen kanun hükümlerinin emredici nitelikte olması nedeniyle ihlal edilmemesi gerekmektedir. Aksi halde hem işçilerin mali hakları hem de sözleşmelerin feshi noktasında işverenleri zorda bırakacak sorunların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

TÜRKİYE’DE ÇALIŞAN YABANCI UYRUKLULARIN SİGORTALILIĞI

Hülya YORGANLI

Sosyal Güvenlik Danışmanı

Şerife Merve KILINÇKAYA

Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

Sosyal güvenlik, doğası gereği, toplumsal olaylardan etkilenmektedir. Artan dünya nüfusu ve dünya üzerinde meydana gelen olaylar insanların ekonomik, toplumsal ve siyasi nedenlerle ülkelerini terk etmelerini, yabancı ülkelerde yaşamalarını ve çalışmalarını bazen zorunlu hale getirmektedir. Sosyal güvenlik açısından, çalışılan ülke mevzuatının geçerli olması nedeniyle ülkeler mevzuatlarını bu yönde şekillendirmek zorundadırlar.

Çalışmamızda, Türk sosyal güvenlik mevzuatı, yabancı uyrukluların sigortalılığı başlığında incelenmiş ve mevzuattaki güncel duruma yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yabancı Uyruklu, Sigortalılık, Sosyal Güvenlik, Sosyal Güvenlik Sözleşmeleri, Çalışma İzni, Muafiyet, 5510 Sayılı Kanun

GİRİŞ

Türkiye’de sosyal güvenlik uygulamaları 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 Sayılı Kanun”)¹ kapsamında düzenlenmektedir. Sosyal güvenlik, bireyleri kazanç kaybına ya da kesilmesine uğratan veya evlenme, doğum, ölüm gibi bazı belirli harcamalar gerektiren nedenlere karşı güvence altına alan ve hükümetler tarafından yürütülen programlar olarak tanımlanabilmektedir².

Ekonomik, toplumsal ve siyasi sebeplerle göç eden insanların artması, yabancı uyrukluların sigortalılığı sorunsalını da beraberinde getirmektedir.

Türkiye’de çalışan yabancı uyrukluların varlığı

da Türk sosyal güvenlik mevzuatında yabancı uyruklulara ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışmamızda, Türkiye’de artan yabancı uyruklu çalışanların sosyal güvenlik hakları ve sigortalılığına ilişkin süreçler ele alınmakta olup, mevzuatın yabancı uyruklu kişilere tanıdığı haklara ve işverenlere yüklediği sorumluluklara yer verilecektir.

I. YABANCI UYRUKLULARIN SİGORTALILIĞI

5510 sayılı Kanun’un 4. maddesinde sigortalı sayılan kişiler belirtilmiş olup, 6. maddesinde ise sigortalı sayılmayanlara ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

5510 sayılı Kanun’un “sigortalı sayılmayanlar” başlıklı 6. maddesinde “*Uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri hükümleri saklı kalmak kaydıyla; yabancı bir ülkede kurulu herhangi bir kuruluş tarafından ve o kuruluş adına ve hesabına*

¹ 16.10.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

² M. Horlick, *Social Security Programs Throughout the World 1977, Comparative Labor Law, California, Winter 1980, Vol.3, No. 2, 95-96.*

Türkiye’ye üç ayı geçmemek üzere bir iş için gönderilen ve yabancı ülkede sosyal sigortaya tabi olduğunu belgeleyen kişiler ile Türkiye’de kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan, yurt dışında ikamet eden ve o ülke sosyal güvenlik mevzuatına tabi olanların sigortalı sayılmayacağı” belirtilmiştir.

Buna göre, mütakabiliyet esasına dayalı olarak uluslararası sosyal güvenlik sözleşmesi yapılmış ülke uyuğunda olanlar hariç olmak üzere, hizmet akdi ile çalışan yabancı uyruklu kişiler 5510 sayılı Kanun’un 4 (a) bendi hükümlerine göre sigortalı sayılmaktadır.

Ülkemizde çalışan yabancıların sigortalılığının değerlendirilmesinde dört farklı durum söz konusu olmaktadır.

1) Çalışma İzni Alarak Çalışan Yabancılar

6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu (“6735

Sayılı Kanun”)³ kapsamında yer alan yabancıların, çalışma izni olmaksızın Türkiye’de çalışmaları veya çalıştırılmaları yasaktır. Türkiye’nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerde aksi öngörülmedikçe, yabancıların Türkiye’de bir işveren yanında veya kendi nam ve hesabına çalışmaya başlamadan önce izin almaları gerekmektedir⁴.

2) Çalışma İzni Almadan Ülkemizle Sosyal Güvenlik Sözleşmesi Olan Ülke Uyuğunda Çalışanlar

Yabancı çalışanın uyuğunun bulunduğu ülkenin, ülkemizle sosyal güvenlik sözleşmesi varsa ve yabancı kişi de kendi ülkesinde sigortaya tabi ise kişinin akit ülkede kurulu kuruluş tarafından belirli bir işin icrası amacıyla geçici olarak ülkemize gönderilmesi halinde, sözleşme kapsamındaki süreler boyunca yabancıların çalışma izni almadan çalışması mümkündür. Sözleşme olan ülkeler ve geçici görev süreleri aşağıda yer alan Tablo 1’de belirtilmektedir.

Tablo 1- Sözleşmelere Göre Geçici Görev Uygulamaları⁵

Sıra	Ülke	Geçici Görev	Uzatılabilecek Süre
1	İngiltere	Süre sınırı yok	-
2	Almanya ⁶	5 yıl	3 yıl
3	Hollanda ⁷	12 ay	Mutabık kalınan süre kadar
4	Belçika	24 ay	Mutabık kalınan süre kadar (Uygulamada 60 ay)
5	Avusturya	24 ay	Mutabık kalınan süre kadar
6	İsviçre	24 ay	Mutabık kalınan süre kadar
7	Fransa	3 yıl	Mutabık kalınan süre kadar (Uygulamada 6 yıl)
8	Danimarka	12 ay	İşin bitimine kadar (Mutabakat koşulu ile)
9	İsveç	12 ay	12 ay
10	Norveç	12 ay	Mutabık kalınan süre kadar

³ 13.08.2016 tarihli ve 29800 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ SGK, 2013/11 Sayılı Genelge, s.108

⁵ http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/yurtdisi_islemler/sosyal_guvenlik_sozlesmeleri

⁶ Almanya yetkili makamının talebi ve SGK tarafından bu talebin uygun görülmesi halinde öncelikle 24 ay daha sonra mutabık kalınacak süreye kadar görev süresi uzatılabilir.

⁷ Hollanda yetkili makamının talebi üzerine SGK tarafından bu talebin uygun görülmesi halinde 12 aylık süre kullanılmadan doğrudan mutabık kalınan süre kadar görev süresi belirlenebilir.

11	Libya ⁸		Geçici görevlendirme uygulaması bulunmamaktadır
12	K.K.T.C	24 ay	Mutabık kalınan süre kadar
13	Makedonya	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
14	Azerbaycan	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
15	Romanya	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
16	Gürcistan	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
17	Bosna-Hersek	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
18	Kanada	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
19	Kebek	60 ay	Mutabık kalınan süre kadar
20	Çek Cumhuriyeti	24 ay	Mutabık kalınan süre kadar
21	Arnavutluk	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
22	Lüksemburg	12 ay	12 ay
23	Hırvatistan	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
24	Slovakya	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
25	Sırbistan	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir
26	İtalya	12 ay	Mutabık kalınan süre kadar
27	Portekiz ⁹	12 ay	Mutabık kalınan süre kadar
28	İspanya ¹⁰	12 ay	Mutabık kalınan süre kadar
29	Kore	36 ay	24 aya kadar uzatılabilir
30	Karadağ	24 ay	60 aya kadar uzatılabilir

3) Çalışma İzni Almadan Ülkemizle Sosyal Güvenlik Sözleşmesi Olmayan Ülke Uyruğunda Çalışanlar

Yabancı çalışanın uyruğunda bulunduğu ülke ile ülkemiz arasında sosyal güvenlik sözleşmesinin bulunmaması durumunda, yabancıların kendi ülkelerindeki herhangi bir kuruluş tarafından, o kuruluş adına ve hesabına Türkiye'ye üç ayı geçmemek üzere bir iş için gönderilmesi ve yabancı ülkede sigortalı olması ve bunu belgelemesi halinde kişinin üç ay boyunca sigortalı olmasına

gerek bulunmamaktadır. Bu çalışanlar, çalışmaya başladıkları üçüncü ayın son gününü takip eden günden itibaren sigortalı sayılacaklardır.

4) Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği'ne Göre Muafiyet Kapsamında Olan Çalışanlar

6735 sayılı Kanun'un 13. maddesi uyarınca çalışma izni muafiyeti kapsamında olan yabancılar, çalışma izni muafiyeti almak kaydıyla çalışabilirler. Çalışma izni muafiyeti olanlar, Yabancıların

⁸ Sadece Türkiye'de iş üstlenen Libyalı işveren yanında çalışan Libya vatandaşı ülkemizde çalıştığı sürece Libya mevzuatına tabi olacaktır. Ancak bunlar genel sağlık sigortası yönünden Türk mevzuatına tabi kalacaklardır.

⁹ Portekiz ile sosyal güvenlik sözleşmesi bulunmamakla birlikte Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi'ne göre uygulama yürütülmektedir.

¹⁰ İspanya ile sosyal güvenlik sözleşmesi bulunmamakla birlikte Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi'ne göre uygulama yürütülmektedir.

Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği'nin 55. maddesinde sayılmıştır. Muafiyet kapsamında olanlar arasında Türkiye'nin taraf olduğu ikili ya da çok taraflı sözleşmelerle çalışma izninden muaf tutulanlar, daimi ikametgahları yurt dışında olup, bilimsel, kültürel ve sanatsal faaliyetler amacıyla bir aydan az, sportif faaliyetler amacıyla dört aydan az süre ile geçici olarak Türkiye'ye gelecek yabancılar ve Türkiye'ye ithal edilen makine ve teçhizatın montajı, bakım ve onarımı, kullanımına ilişkin eğitiminin verilmesi veya teçhizatı teslim almak veya Türkiye'de arızalanan araçların tamiri amacıyla "Türkiye'ye giriş tarihinden itibaren bir yıl içinde toplam üç ayı geçmemek" ve bu durumu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlamak koşuluyla gelenler sayılabilmektedir.

II. EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞTIRILAN YABANCI UYUKLULARIN SİGORTALILIĞI

5510 sayılı Kanun'a eklenen "Ek Madde 9" kapsamında 10 gün ve daha fazla süre ile ev hizmetlerinde yabancı uyruklu sigortalı çalıştırılabilmektedir.

Yabancıların ülkemizde çalıştırılması çalışma iznine bağlı olduğundan gerçek kişi işverenlerin "Ev Hizmetlerinde 10 Gün ve Daha Fazla Sigortalı Olarak Çalıştırılacaklara İlişkin Bildirge" ile müracaatlarında sigortalıların çalışma iznini de bildirgeye eklemeleri gerekmektedir. Ev hizmetlerinde 10 günden az süre ile yabancı uyruklu sigortalı çalıştıramayacak olup, bu şekilde çalıştırıldığı tespit edilen yabancı uyruklular hakkında ev hizmetlerinde 10 gün ve daha fazla süre ile sigortalı çalıştıran işverenlere ilişkin hükümler uygulanacak ve ay içinde çalışma gün sayısı 30 gün olarak alınacaktır.

III. GEÇİCİ KORUMA SAĞLANAN YABANCILARIN ÇALIŞMA İZİNLERİ

6458 sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu'nun ("6458 Sayılı Kanun") 91. maddesi

gereğince ülkesinden ayrılmaya zorlanmış, ayrıldığı ülkeye geri dönemeyen, acil ve geçici koruma bulmak amacıyla kitlesel olarak sınırlarımıza gelen veya sınırlarımızı geçen yabancılara geçici koruma sağlanabilmekte olup, bu kişilerin ülkemize kabulü, ülkemizde kalışı, hak ve yükümlülükleri ile çıkışları Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmektedir.

Geçici Koruma Sağlanan Yabancıların Çalışma İzinlerine Dair Yönetmelik'in 4. maddesi ile geçici koruma sağlanan yabancıların çalışma izni olmaksızın ülkemizde çalışamayacağı ve çalıştırılmayacağı, çalışma izni olmayan yabancılar ve bunları çalıştıranlar hakkında 6735 sayılı Kanun hükümlerine göre idari para cezası uygulanacağı; 5. maddesinde geçici koruma sağlanan yabancıların geçici koruma kayıt tarihinden altı ay sonra çalışma izni almak için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na başvurabileceği, mevsimlik tarım veya hayvancılık işlerinde çalışacak yabancıların çalışma izni muafiyeti kapsamında olduğu, muafiyet başvurularının valiliklere yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (a) bendine göre hizmet akdine tabi bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar sigortalı sayılmakta olup, yabancılardan ülkemizde bir işverenin yanında çalışanlar hakkında da aynı hükümler uygulandığından, geçici koruma kimlik belgesi bulunanlar hakkında da diğer yabancı uyruklularda olduğu gibi mutlaka çalışma izni alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Sonuç olarak, dünya üzerindeki insan hareketliliğinin farklı sebeplerle artmış olması, her ülkenin yabancı çalışanlarla ilgili kendi mevzuatını oluşturmasında etkili olmuştur. Bu doğrultuda, Türkiye'de çalışan yabancı uyrukluların sigortalılığı farklı kanun, yönetmelik ve genelgelerle düzenlenmiş olup, ilgili mevzuat gereksinimler doğrultusunda yenilenmekte ve geliştirilmektedir.

¹¹ 11.04.2013 tarihli ve 28615 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 15.01.2016 tarihli ve 29594 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE MARKA İMAJINA ETKİSİ

Serap GEYİK
SMMM

ÖZET

Globalleşen dünyada yaşanan finansal krizler, şirket skandalları, ekolojik etkiler, toplumsal sorunlar, iş dünyasının ve işletmelerin bu konular hakkında endişelerini arttırmakta ve bunun sonucunda, işletme yönetimlerinin şeffaf olması talebi oluşmaktadır. Bu talep, iki önemli kavramı gündeme getirmektedir. Bunlardan biri, kurumsal yönetim, ikincisi hesap verme gerekliliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bunlara ek olarak kurumsal sürdürülebilirlik kavramı önem kazanmaktadır.

Bir çok ülke, özellikle halka açık şirketler kurumsal yönetim uygulamalarını uygulamakta, mal ve hizmet piyasalarından alacağı payı arttırmaya çalışmaktadır. Ülkemizde de uluslararası rekabetin geliştirilebilmesi, markaların kurumsal sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi için kurumsal yönetime önem verilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kurumsallaşma, Kurum Kültürü, Kurum İmajı, Kurumsal Sorumluluk, Kurumsal Sosyal Sorumluluk.

GİRİŞ

Kurumsal Yönetim, belirli kıstaslara göre, adil, şeffaf, hesap verilebilir ve sorumluluk bilinciyle tüm paydaş ve hissedarların menfaatlerini koruyarak şirketin temel faaliyetlerini en iyi şekilde yürütmesine katkı sağlamak amacıyla var olmuştur. Özellikle aile şirketlerinin ve profesyonel yönetime direnen şirketlerin sürdürülebilirliğini sağlamak adına kurumsal yönetim önemli ve yeni bir olgudur. Türkiye’de öncelikle halka açık şirketler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Kurumsal Yönetim kavramıyla birlikte Kurumsal Sosyal Sorumluluk da şirketlerin gündemine yerleşmiştir. Özellikle marka imajına kattığı değeri gören çok büyük kurumsal şirketler, bu tarz projeler oluşturulması ve desteklenmesi konusuna daha fazla önem vermiştir. Kurumsal Sosyal Sorumluluk projeleriyle çevreye, doğaya, insana ve geleceğe saygılı olmayan şirketler toplum tarafından da dışlanmaya başlanmıştır.

Kurumsal sosyal sorumluluk, sürdürülebilir

kalkınmaya da katkı sağlamaktadır. Fakat sosyal projelerin toplumsal gelişime, ekonomik kalkınmaya, sürdürülebilirliğe katkısı ülkelerin gelişmişlik düzeyine hatta projenin büyüklüğü veya başarısına göre değişebilir. Gelişmekte olan ülkelerde bu etki daha büyük olabilmektedir. Bazı çevresel/ekolojik projeler ise gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak bütün dünyayı ilgilendirerek doğal kaynakların sürdürülebilirliğine önemli katkılar sağlayabilmektedir.

Günümüzde bir çok uluslararası şirket Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projelerine önem vermekte ve bunun için departmanlar kurmaktadır. Bu şirketlerde, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Müdürü, Kurumsal Vatandaşlık ve Sürdürülebilir Gelişme Global Direktörü gibi unvanlar mevcuttur.

1. KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal Yönetim, bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlanmasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör

uygulamaları bileşimidir.(Kolombiya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Prof.Ira M. Millstein)¹

En özet haliyle Kurumsal Yönetim şirketlerin iyi bir biçimde yönetilebilmesi için gerekli kuralların uygulanması ile oluşturulan bir kurum kültürüdür.

2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

Kurumsal Yönetim İlkeleri 4 ana temel kavram altında şekillendirilmiştir. Bunlar; Adillik (Fairness), Şeffaflık (Transparency), Hesap Verebilirlik (Accountability), Sorumluluk (Responsibility)'dur.

Ülkelerin Kurumsal Yönetim İlkeleri hazırlanırken Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ("OECD") Konseyi'nin hazırlamış olduğu rehber yol gösterici olmaktadır. Bu rehberde yer alan "one size does not fit all" sözüyle, hazırlanan rehberin herkese uygun olmayabileceği belirtilmiş ve ülkelerin yapılarını dikkate alarak kendilerine uygun ilkeleri hazırlamaları önerilmiştir. İlkeler hazırlanırken "Uygula, uygulayamıyorsan açıkla" prensibi benimsenmiştir.

İlkeler altı farklı bölüm şeklinde sunulmaktadır²:

- I) Etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması,
- II) Pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri,
- III) Kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar,
- IV) Menfaat sahiplerinin rolü,
- V) Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- VI) Yönetim kurulunun sorumlulukları.

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurumu ("SPK") tarafından hazırlanan ilkeler bu uygulamalar temel alınarak hazırlanmıştır.

Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin 4 ana kavramı aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Adillik/Eşitlik

Yönetimin tüm faaliyetlerinde pay ve menfaat sahiplerine adaletili davranılması durumudur. Şirket yönetimi görevini yerine getiren yöneticilerin tüm faaliyetlerinde süreçlerden etkilenen herkese eşit ve adil olması gerektiğini ifade eder.

2.2. Şeffaflık

Alınan kararların sebeplerini açıklama zorunluluğudur. "Kamuyu Aydınlatma İlkesi" olarak da kabul edilen bu ilke şirketlerin yönetimi, mali durumu, mali ve faaliyet performansı gibi konuları açıklamayı gerektirir³.

Şeffaflık ilkesinin sınırını, ticari sırlar belirler ve bu ilke öncelikle mali tabloların açıklanması ile ilgilidir. Açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, açık ve yeterli olması gerekir.

2.3. Hesap Verebilirlik

Yönetim kurulunun üst yönetimin kararlarını, faaliyetlerini ve performansını bağımsız bir şekilde izlemesi ve üst yönetimin hissedarlara karşı hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesidir. Hesap verebilirlik, yönetimin alınan kararların doğruluğunu kanıtama ve sorumluluğunu kabullenmesidir.

2.4. Sorumluluk

Şirket yönetiminin şirket adına yapmış olduğu faaliyetlerinde mevzuata, esas sözleşmeye, şirket içi düzenlemelere, toplumsal değerleri yansıtan düzenlemelere uyum göstermesini ifade etmektedir.

Kurumsal Sosyal Sorumluluk ("KSS") ise Sorumluluk ilkesinin bir alt unsurudur. Toplumun yaşam kalitesini iyileştirmek için, kendi çalışanları ve onların aileleri, yerel halk ve bütün toplumla birlikte ekonomik, çevresel, kültürel ve sosyal gelişmeye destek verme sorumluluğudur.

¹ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, <http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html>

² G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, s.11, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf>

³ Cafer EMİNOĞLU, Türk Ticaret Kanunu'nda Kurumsal Yönetim, Oniki Levha Yayıncılık, 2014, s.15

Şirketlerin tüm paydaşlarına ve topluma karşı etik ve sorumlu davranması, bu yönde kararlar alması ve uygulamasıdır. Kısaca; şirketlerin gönüllü faaliyette bulunma taahhüdüdür.

3. KURUMSAL YÖNETİMİN YARARLARI

Kurumsal yönetim, başarılı bir biçimde uygulandığı takdirde şirketlerin birçok fayda elde etmesi ve başarıya ulaşması kaçınılmaz olacaktır.

Kurumsal Yönetimin faydaları aşağıda maddeler halinde verilmiştir⁴:

- Düşük sermaye maliyeti,
- Finansman imkanları ile likiditede artış,
- Krizleri kolay atlatabilme ve sermaye piyasasından dışlanmama,
- Daha iyi performans gösterme,
- Daha yüksek şirket değeri,
- Daha yüksek kâr,
- Daha yüksek satış büyüme oranı,
- Daha yüksek hisse senedi getirisi,
- Düşük risk.

4. KURUMSAL YÖNETİMDE KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, kuruluşlar için aynı zamanda bir değer yaratımı sürecidir. Bu değerın yaratılması ve sürekli kılınması önemlidir. Çünkü tüketiciler sadece bir ürünün/hizmetin fiyatı ve kalitesine bakarak ürün/hizmet satın almazlar. Satın aldıkları ürünün arkasındaki marka/şirketin toplum adına sağladığı pozitif katkılara da bakmaktadırlar. Bu bakış açısı, toplumların gelişmişlik düzeyine bağlı olarak artmaktadır.

Bir işin sosyal sorumluluğu, toplumun belli bir zaman içerisinde örgütten talep ettiği ekonomik, yasal, etik ve isteğe bağlı davranışlar tanımıdır. Bu dört temel sorumluluğu (Archie. B. Carroll) Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi olarak nitelendirmektedir⁵.

Türkiye’de sosyal sorumluluk kavramı uzun yıllar boyunca hayır işleri olarak anılmıştır. 2000 yılından sonra şirketlerin gündeminde yer almaya



Şekil 1: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi

⁴ Ramazan AKTAŞ, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Kurumsal Yönetim, [http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/fcc371c2-94eb-4176-a03b-88cfe968168b/B%C3%B6l%C3%BCm%2012%20-%20Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20Giri%C5%9F%20\(e-Kitap\).pdf](http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/fcc371c2-94eb-4176-a03b-88cfe968168b/B%C3%B6l%C3%BCm%2012%20-%20Kurumsal%20Y%C3%B6netim%20Giri%C5%9F%20(e-Kitap).pdf)

⁵ Hakan GÜREL, Marmara Üniversitesi, Örgütsel Davranış Doktora Tezi, İstanbul, 2012

başlamış, çevreden iş etiğine, insan haklarından çalışana verilen değere kadar geniş bir alanda değerlendirilmiştir. Çünkü itibar, beğenilme, tüketici ve yatırımcı tarafından tercih edilme, hatta bütüme kriterleri arasına KSS’da eklenmiştir.

5. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUĞUN MARKA İMAJINA ETKİSİ

Şirketler kendi ürünlerinin satın alınmasını sağlamak için, tüketicilerin algılarını marka algusuyla değiştirirler. Birçok açıdan aynı koşullarda piyasaya sürülen benzer ürünler için oluşacak fiyat rekabetinden marka imajları sayesinde kaçınılabilmektedirler.

Marka anımsama ve marka tanıma, marka farkındalığının iki tipidir. Tüketicinin hatırlama setinde bir markanın tutulabilmesi farkındalık sayesinde (Hoyer, W.D., Brown, S.P., 1990:141-148). Marka farkındalığının meydana gelebilmesi için bizzat marka adının tüketici tarafından hatırlanması şart değildir⁶.

Küreselleşme çağını yaşadığımız bu zamanda markalar tüketicileri ile aralarında duygusal bağlar yaratarak ayakta kalabilmekte ve bu bağın yaratılmasında ise kurumsal sosyal sorumluluk en önemli etkenlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır⁷.

Toplumsal sorunlara çözüm sağlayan projelere destek veren şirketler, kamuoyunda bilinirliğini artırarak marka imajlarını da güçlendirirler. Kurumsal sosyal sorumluluk projesi üreten şirketler için ikinci önemli konu bu projenin başarılı bir biçimde duyurulması olacaktır. Nitekim, iyi ve başarılı proje örnekleri olduğu kadar, kötü ve başarısız proje örnekleri de vardır. Tüketiciler, şirketlerin bir KSS projesini toplumsal, ekolojik vb. bir soruna çözüm sağlamak için yaptıklarını bilmelidir. Marka değil, sosyal proje ön plana çıkarılırken, markanın da bu projenin bir parçası

olduğu algısı oluşturulmalıdır. Ayrıca, sosyal sorumluluk projeleriyle oluşturulan marka imajı, kurumsal ilişkiler, reklam ve pazarlama kampanyaları için katlanılan maliyetler ile elde edilenden daha ucuz olacaktır.

Kurumsal sosyal sorumluluk sahibi kurumların elde edebilecekleri birçok fayda bulunmaktadır. Finansal performansın artması, operasyon maliyetlerinin düşmesi, satışların ve müşteri bağlılığının artması, çalışanların verimliliğinin ve kalitesinin artması, yetenekli çalışanların firmaya çekilmesi gibi faydalarının yanında marka imajının ve itibarının gelişmesi de elde edilebilecek diğer bir faydadır (International Public Relations Association, 2002: 20)⁸.

6. BAŞARILI UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Sosyal sorumluluk projeleri şirketlerin kamuoyundaki imajını ve bilinirliğini olumlu yönde etkilemektedir. Eğitimden sanata, spordan bilimsel araştırmalara, çevresel etkilerden ekonomiye, farklı alanlarda yürütülen sosyal sorumluluk ve sponsorluk projeleri her geçen gün şirketlerin faaliyet raporlarında daha çok yer edinmektedir. Aşağıda başarılı projelere ilişkin bir kaç örnek sunulmuştur.

6.1. Baba Beni Okula Gönder – 2005 – Doğan Gazetecilik

Projenin amacı; Türkiye’de ekonomik yetersizlik ve aile baskısı gibi nedenlerle okulla bağlantısını koparmak zorunda kalmış kızlarımızın yeniden okula kazandırılmasıdır. En büyük sorun kız çocuklarının eğitimindeki sürdürülebilirlikti. Kesinti henüz ilköğretim seviyesinde başlıyordu, eğitim hayatına devam etme sıkıntısı yaşanıyordu. Resmi istatistiklere göre okula devam edemeyen 650 bin kız çocuğu ve yitip giden çok zaman vardı ama artık kaybedecek tek bir dakika bile olmamalıydı.

Projenin istatistiki; 2005 yılında başlatılan

⁶ Markalar ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk, <http://www.sosyalsorumluluk.org/markalar-ve-kurumsal-sosyal-sorumluluk/>

⁷ Hilal ÖZDEMİR, Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Marka İmajına Etkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2009, s.69, <http://www.istu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s15/57-72.pdf>

⁸ Hilal ÖZDEMİR, Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Marka İmajına Etkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2009, s.65, <http://www.istu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s15/57-72.pdf>

kampanya kapsamında bugüne kadar 10.524 kız çocuğuna eğitim bursu sağlanmış, 33 kız öğrenci yurdu tamamlanmış, 1 ilköğretim okulu ve 11 köy okulu yapılmış, çeşitli eğitimler ve sosyal faaliyetler gerçekleştirilmiştir. Şimdiye kadar 300 bini aşkın bağışçının sağladığı destek 40 milyon TL'nin üzerine çıkmıştır⁹.

6.2. Meslek Lisesi, Memleket Meselesi – 2006 – Koç Holding&MEB işbirliği

Projenin amacı; Koç Topluluğu tarafından Milli Eğitim Bakanlığı (“MEB”) işbirliği ile başlatılan “Mesleki–Teknik Eğitimi Özendirme Programı” çerçevesinde, olanakları kısıtlı başarılı ilköğretim mezunu gençlerin sanayi, bilişim ve hizmet sektörüne eleman yetiştiren Meslek Liseleri’ne girmelerinin desteklenmesi, staj olanağı sağlayarak, bilgi, beceri ve yeterliliklerinin artırılması ve ekonominin ihtiyaç duyduğu nitelikli teknik elemanların yetiştirilmesidir.

Kamuoyu nezdinde: “ne iş olsa yaparım” yerine “meslek altın bilezik” felsefesi yönünde çağrı yapılmıştır. Proje de; Burs, Staj ve İstihdam Önceliği taahhüdü verilmiştir ve Koç Topluluğu’na bağlı 20 şirket staj projesinde aktif olarak yer almaktadır.

Projenin istatistiki; Proje kapsamında bugüne kadar 9.205 öğrenci burs imkanından faydalanırken, okuldan ayrılma, disiplin cezası ve not ortalaması yetersizliği gibi nedenlerle süreç içerisinde 1.559 kişi burs hakkını kaybetmiştir. 2010 Temmuz ayı itibarıyla projenin bursiyer mevcudu (ilgili dönemde burs alan aktif bursiyer sayısı) 7.646’dır¹⁰.

6.3. Bosch

Şirket, kurucusu Robert Bosch’un “Para kaybetmek, güven kaybetmekten daha iyidir” prensibiyle faaliyetlerini sürdürmektedir. Sorumluluk güven yaratıyor ifadesi ile şirket çabalarını ekolojik ve toplumsal gelişime

harcamaktadır. Ar-Ge bütçesinin %50’sini çevre korumayı sağlayan teknolojileri geliştirmeye yatırarak, bu sayede karbondioksit emisyonunu 2020’ye kadar %35 azaltmayı planlamaktadır¹¹.

SONUÇ

Kurumsal yönetim felsefesini benimseyen şirketler kurumlarının sürdürülebilirlikleri üzerine düşünen ve bu amaçla adımlar atan şirketlerdir. Rekabetin yurtiçinde ve global ekonomide kaçınılmaz olduğu düşünüldüğünde ağır rekabet şartlarıyla mücadele edebilmenin önemli adımlarından biri de şeffaf ve sorumlu bir yönetim biçimini benimsemiş olmaktır. Şirketlerin toplumsal sorunlara olan bakışları ve bu sorunlara değinebilmek adına üretilen kurumsal sosyal sorumluluk projeleri de markanın sürdürülebilirliğine katkı sağlamaktadır.

Kurumsal Sosyal Sorumluluk, olası riskleri fırsata çevirmeye olanak veren ve kurum itibarını yükselten bir süreçtir. KSS projeleri “iki yüzü keskin bir bıçak” olarak anılmaktadır. Bunun nedeni ise bazı kötü projelerin markaya olumsuz dönüşler sağlamasıdır. Bir projeyi tüketici ve toplum nezdinde başarılı kılan en kilit husus ise samimiyettir. Toplumun kanayan yarasına etkili bir çözüm sağlayan projelere tüketiciler duyarsız kalmayarak sadece projeye destek verebilmek adına proje sahibi şirketin ürünlerini satın alabilmektedir. Burada asıl önemli nokta, markanın, toplumsal sorunun çözülmesi için çabalayacağını samimi bir biçimde yansıtan bir KSS projesi ve duyurusu yapmış olmasıdır, ancak bunun sonucunda olumlu katkılar alabilmektedir.

Kısacası, Kurumsal Sosyal Sorumluluk projeleri araç değil amaç olmalıdır. Kurum olarak ve birey olarak, toplumsal ve çevresel sorunlara karşı asıl sormamız gereken soru ise şudur;

“Şimdi değilse ne zaman, ben değilse kim?”
(Bertrand Russell)

⁹ Baba Beni Okula Gönder, <http://www.bbog.org/bbog.aspx>

¹⁰ Meslek Lisesi Memleket Meselesi, <http://www.mesleklisesimemleketmeselesi.com/NR/rdonlyres/557DE19A-83D8-4813-8696-50E380FCCFF2/15421/MLMMSosyalEtkiRaporu.pdf>

¹¹ 2017 En iyi 20 Kurumsal Sosyal Sorumluluk Girişimi, <https://www.smartrecruiters.com/blog/top-20-corporate-social-responsibility-initiatives-for-2017/>, <https://www.bosch.com/sustainability/environment/>

BİR EFSANENİN ÇÖKÜŞÜ

Çiğdem GÜRER

Ortak

ÖZET

Şirketlerin gelirlerinin %5'inin erimesine neden olan suistimalin neden ve kimler tarafından gerçekleştirildiği konusunda inceleme uzmanlarına en çok yardımcı olan kavramlardan biri "Suistimal Üçgeni"dir.

Bu üçgenin köşelerini oluşturan unsurları bilmek, şirketlerin suistimali önleminde ve mevcut suistimalleri ortaya çıkarmasında kolaylaştırıcı işlev görür.

Son yıllarda bu üçgene, bir de dördüncü bir kenar olarak kapasite eklenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Suistimal Üçgeni, Motivasyon, Fırsat, Meşrulaştırma, Önleme

bu konuda çalışan profesyonellere önemli bir araç sunmaktadır.

GİRİŞ

Bundan tam olarak altmış dört yıl önce, Amerikalı suç bilimci Dr. Donald Cressey¹, hepimizin ofisinde yan masada oturan, ekibimizde çalışan ya da bizi yöneten ve iş hakkında bildiğimiz her şeyi öğreten çalışma arkadaşlarımızın, yöneticilerimizin, nasıl olup da birlikte maaş aldığımız şirketi dolandıran bir suçluya dönüştüğü hakkında yaptığı araştırmayı yayınladı. Bu araştırma sırasında, suistimal suçu işlemiş ve yakalanmış suçlularla uzun görüşmeler yaptı ve suistimalleri önlemek ve gerçekleşen suistimalleri inceleyip ortaya çıkarmakla görevli profesyonellerin, incelemelerinde temel aldıkları, "Suistimal Üçgeni" kavramını ortaya çıkardı.

Artık bu konudan sıkça bahsedildiği için, çoğu profesyonel ve şirket yöneticisi tarafından bilindiği üzere, suistimal, şirketlerin gelirlerinin %5'ini eritme riskini taşımasından dolayı, artık %5 kâr etmenin bile zorlaştığı durgunlaşmış ekonomik şartlarda kurumun "tamam" ya da "devam" demesini belirleyebilecek kadar hassas bir öneme sahiptir. İşte suistimal üçgeni, suistimallerin nedenlerini, kimlerin suistimal gerçekleştirebileceğini, hangi yollarla gerçekleştirebileceğini anlayabilmek için

Adından da anlaşılacağı gibi bu kavram, suistimalin bir üçgen gibi, üç köşenin birleşmesinden oluştuğunu; eğer bu köşelerden biri bile olmasa, üçgenin oluşmayacağını söyler bize.

I. SUİSTİMAL ÜÇGENİ

Bu bilgi şu açıdan önemlidir: Şirketler çalışan olarak robotları değil insanları tercih ettiği müddetçe, suistimal riskini "sıfır"a indirmek mümkün olmayacaktır. Ancak eğer suistimal üçgeni kavramını hep aklımızda tutarsak, bu üçgenin kırabileceğimiz köşeleri de olduğunu görmek mümkün olabilecektir. O zaman öncelikle, bu köşeleri inceleyelim:



Şekil 1- Suistimal Üçgeni

⁹ Donald R. Cressey, *Other People's Money* (Montclair: Patterson Smith, 1973)

1) Motivasyon / neden / baskı

Suistimal suçunu işleyen kişilerin bu suç işlemeleri için bir nedene ihtiyaçları vardır. Bu neden de çoğunlukla yasal yollarla elde ettiği mevcut geliriyle karşılayamayacağı finansal ihtiyaçlardır. Sanıldığı aksine, bu finansal ihtiyaç her zaman çocuğunun ya da eşinin hastalığı ya da benzeri bir acil ihtiyaç olmaz. Bunun yerine uygunsuz bir ilişkinin, kumar ya da uyuşturucu gibi kötü bir alışkanlığın finansmanı, ödenemeyen birikmiş borçlar, ailevi baskılar ya da çok daha iyi, çok daha lüks yaşama isteği de bir baskı sebebi olabilir.

Bunlar gibi finansal nedenlerin yanında, şirketten intikam almak, kontrolleri aşabilecek kadar akıllı ve yetenekli olduğunu ispat etmek de daha az karşılaşılan diğer motivasyonlar olarak göze çarpar. Elbette daha uç örnekler de rastlanır. Avrupa’da yaşanan bir örnekte, suistimalci şirketinin hesaplarından zimmetine geçirdiği paranın tamamını, yoksullara dağıtmış ve kendisi için hiç pay almamıştı.

2) Fırsat

Bir insanın motivasyonu ne olursa olsun, suistimal gerçekleştirebilmesi için, şirket içinde bunu yapacak fırsata sahip olması gerekir. Bu fırsatların başında, çalışanın ya da yöneticinin, bir işlemi başından sonuna yapma yetkisine sahip olması, yani işlemi yapanın, kaydedenin, kontrolünü yapanın kendisinin olması gelir. Örneğin, tedarikçileri muhasebe ve satın alma sistemine kaydeden (tedarikçi carisini açan), faturaları sisteme giren, ödemelerini yapan ve mutabakatları gerçekleştiren aynı çalışansa, gerçekte var olmayan (hayalet) bir tedarikçi oluşturup, o tedarikçinin cari hesabına gerçekte olmayan bir alım karşılığı faturalar girip, o faturaları ödemesinin karşısında teknik bir engel bulunmadığında, önemli bir fırsata sahip demektir. Bu nedenle yetkilerin ayrılığı prensibinin uygulanabilmesi, şirketlerin suistimalden korunması konusunda önemli bir avantaj sağlar.

Bunun dışında, çalışanın iç kontrol zaafalarını bilmesi, şirketin kullandığı programlardaki teknik

ya da yetkisel zaafılara hâkim olması, yalnızca güvene dayalı ilişkilerle iş yerinde oluşan sorunları çözebiliyor olması, şirketin muhasebe işlemlerinin takip edilemeyecek kadar karmaşık olması, bazı alanlarda bilgiye kendi başına sahip olan çalışanlar bulunması, suistimale neden olan başka fırsat örnekleri olarak sayılabilir.

3) Rasyonalizasyon (meşrulaştırma)

Tüm suçlular gibi, suistimalcilerin de gerçekleştirdikleri suçla vicdanlarında hesaplaşmaları gerekir. Bunun da en kolay yollarından biri, kendisini yaptığının bir suç olmadığına ya da bu suçu işlemek için geçerli nedenleri olduğuna ikna etmektir.

Suistimalciler, şirketleri canlı organizmalar olarak görmedikleri için, zarar göreni de bu canlı olmayan organizma olarak düşündükleri için, suistimal gerçekleştirdiklerinde zaman zaman “iyi ama kimse zarar görmedi ki” savunmasının arkasına saklanabilirler. Elbette bu sağlıksız değerlendirmeyi yaparken, şirketin ortaklarını, o şirketin satış yaptığı müşterileri, satın alma yaptığı tedarikçileri, vergi verdiği devlet kurumlarını, o vergiden yararlanan kamuoyunu, o şirketten maaş alan çalışanları, bu değerlendirmenin içine katmazlar.

Bunun dışında, en sık karşılaşılan rasyonalizasyon örneği, çalışanın “çaldığı” miktarı çoktan hak etmiş olduğuna, ancak şirketin bu hakkı kendisine teslim etmediğine karar vermesidir. “En az beş yıl önce terfi etmiş olmalıydım.” “Üç yıldır doğru dürüst zam almıyorum.” “Bu sene prim de vermediler.” gibi. Aynı çalışan aynı zamanda, kendisinin aldığı miktarı şirketin cirosuyla ya da kârıyla kıyaslayıp, kimsenin canını yakmayacak küçük bir meblağ aldığını da düşünebilir. Ama nihayetinde hepsinin altında yatan temel amaç, işlediği suçu kendi vicdanını rahatlatacak bir boyuta getirmek ve devam edebilmektir.

İşte suistimal önleme ve inceleme profesyonelleri bu üçgenin köşelerini kırmaya çalışırlar. Şirket çalışanları ya da yöneticilerinin, yaşam şekilleri ve hareketlerindeki değişikliklere bakarak olası

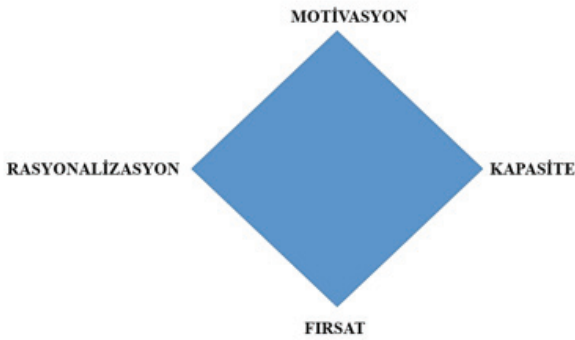
motivasyonları bulmaya, fırsat noktalarını belirleyerek azaltmaya, çalışanlara adil davranıp şeffaflıkla şirketin bulunduğu durumu paylaşarak da onlardaki rasyonalizasyonu azaltmaya gayret ederler.

II.SUİSTİMAL DÖRTGENİ

Suistimal önleme ve inceleme profesyonellerinin uzun yıllardır suistimali değerlendirirken kullandığı bu üçgene, on üç yıl önce yeni bir kavram eklendi ve elli dört yılın suistimal üçgeninin, suistimal dörtgenine dönüşmesi gerektiği iddia edildi.

4) Kapasite

Üçgeni dörtgene dönüştüren dördüncü köşe, kapasite oldu. Çünkü adli muhasebeciler Wolfe ve Hermanson⁴, bir insanın motivasyonu olsa, şirketteki fırsatlardan haberdar olsa ve rasyonalizasyonu da gerçekleştirebilse, suistimal gerçekleştirmek için bazı özelliklere sahip olması gerektiğini öne sürdüler.



Şekil 2- Suistimal Dörtgeni

Bu özelliklerin arasında zaman yönetimi, baskıyla başa çıkma, stres yönetimi, güçlü ego, yetki, sistemin detaylarına hâkim olma, baskı ve otorite kurabilme sayılabilir. Yeni modele göre suistimal gerçekleştiren kişinin tüm bu özelliklerden birkaçına sahip olması da, olmazsa olmaz bir özellik gibi duruyor.

SONUÇ

Elbette kapasite, suistimalin önlenmesi konusunda önemli bir ek bilgi olarak karşımıza çıkabilir ve bu konuda çalışan profesyonellere ek bir araç sağlayabilir. Ancak bu yine de, en önemli geometrik şeklin, suistimal üçgeni ya da dörtgeninden ziyade, bir sonraki yazıda bahsedeceğimiz Suistimal Risk Yönetimi üçgeni olduğu gerçeğini değiştirmeyecek gibi görünüyor. Ve bu diğer üçgenin açılı, kenar uzunlukları; yani şirketin ihtiyaçları, yapabilecekleri, kaynakları ve hedefleri şirketten şirkete değiştiğinden, etkin bir Suistimal Risk Yönetimi, standart bir programın her şirkete uyarlanmasından ziyade, terzi işi bir çalışma gerektiriyor.

⁹ David T. Wolfe, Dana R. Hermanson, *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud* (Kennesaw State University, Faculty Publications, 12/2004)

GÜMRÜK KIYMETİ İLE TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLİŞKİSİ

Fatih UZUN

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağı

Gümrük Müşaviri

ÖZET

Gümrük kıymeti tespit yöntemleri ile transfer fiyatlandırması yöntemleri uygulamalarının temel amacı, ilişkili kişiler arasında yapılacak eşya ve hizmet ticaretinde uygulanacak fiyatın emsallere uygunluk prensibi çerçevesinde belirlenmesidir. Bu anlamda transfer fiyatlandırması uygulamasının bir tarafı vergi idaresi iken ilgilendirdiği diğer bir taraf gümrük idaresidir. Gümrük kıymeti hesaplama yöntemleri ile transfer fiyatlandırması hesaplama yöntemleri arasında benzerlikler bulunduğu göz önüne alındığında, aslında maliye ve gümrük idaresinin ilişkili kişiler arasındaki eşya ticaretinde uygulanacak kıymet/değer bakımından amaçlarının çelişmediği aksine ortak olduğunu söylemek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti, Gümrük Kıymeti Hesaplama Yöntemleri, Transfer Fiyatlandırması Hesaplama Yöntemleri

GİRİŞ

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olup, ana çerçevesi Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. maddesinin uygulanmasına ilişkin uluslararası sözleşme ile belirlenmiştir. Transfer fiyatlandırması kavramı ise en genel kabul görmüş tanımıyla ilişkili şirketler arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Bu yazımızda, her iki kavram ve yöntem arasındaki ilişki irdenecek olup transfer fiyatlandırması konusunun maliye idaresini ilgilendirdiği kadar gümrük idaresini de yakından ilgilendirme sebepleri üzerinde durulacaktır.

I- GÜMRÜK KIYMETİ TESPİT YÖNTEMLERİ

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük uygulamaları

açısından oldukça önemli bir kavramdır. Zira günümüzde ülkelerde genel olarak uygulanan gümrük vergilendirme sistemleri, advolorem esasına (kıymet esasına) dayalı beyan usulü ile vergilendirme şeklindedir. Dolayısıyla dış ticaret işlemlerinde gümrük vergilerinin eşyanın kıymeti üzerinden hesaplandığını dikkate aldığımızda, eşyanın gümrük kıymetinin doğru hesaplanıp gümrük idaresine beyan edilmesinin ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Gümrük mevzuatımıza göre ithal eşyasının gümrük kıymetini belirleme yöntemleri şöyledir:

• Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

İthal eşyasının gümrük kıymeti eşyanın satış bedeli olup, satış bedeli Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanunu'nun 27 ve 28. maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatı ifade eder. Bu tanımda belirtilen Gümrük Kanunu'nun 27 ile 28. maddeleri ise ithal eşyasının gümrük kıymetine eklenecek ve eklenmeyecek unsurları belirlemektedir. Bu tanımdaki en önemli unsur fiilen ödenen veya ödenecek fiyat kavramıdır. Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak

üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsamaktadır.

• Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, ithal eşyasının gümrük kıymetinin yukarıda belirtilen satış bedeli yöntemine göre hesaplanmadığı veya satış bedeli yönteminin uygulanmadığı durumlarda gündeme gelmektedir. Zira gümrük mevzuatımızda satış bedeli yönteminin uygulanamayacağı durumlar ayrıca belirtilmiştir. Örneğin alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunması ve beyan edilen gümrük kıymetinin bu ilişkiden etkilenmiş olması bu hallerden sadece biridir. Satış bedeli yöntemine göre kıymeti tespit edilemeyen eşyanın gümrük kıymeti, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeli dikkate alınarak tespit edilir. Aynı eşya deyimi; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı (görünüşteki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılmasını önlemez) ifade etmektedir.

• Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Yukarıda belirtilen ilk iki yönteme göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti, Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedeli kriter alınmak suretiyle hesaplanmaktadır. Benzer eşya deyimi; her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşya (eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır), anlamına gelmektedir.

• İndirgeme Yöntemi

İndirme yöntemi, yukarıda sayılan ilk üç yöntemin uygulanamaması durumunda uygulama

alanı bulur ve esasını kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın Türkiye'de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu eşyanın ya da aynı veya benzer eşyanın ithalatçı tarafından yurt içinde müstakil kişilere aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyatın esas alınması oluşturur. Dolayısıyla bu yöntemde artık eşyanın yurt içindeki satış fiyatına ilişkin veriler gümrük kıymetinin tespitinde değerlendirmeye alınmaktadır.

• Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Hesaplanmış kıymet yöntemine göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin hesaplanması yukarıda sayılan dört metodun uygulama alanı bulmadığı durumda söz konusu olmaktadır. Bu yöntemin uygulanması, ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belgeler ile kanıtlanması esasına dayanmaktadır. İthalatçının üretici ülkeden temin edeceği bilgi ve belgelerin aşağıdaki unsurları kanıtlanması bu yöntemin uygulanabilmesinin en önemli şartını teşkil etmektedir.

Hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşur;

- İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,

- Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,

- İthal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

• Son Yöntem

Son Yöntem'in açıkça neyi ifade ettiği hususunda gümrük mevzuatımızda detaylı bir

açıklama yer almamakla birlikte Gümrük Kanunu ilk beş yönteme göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin;

- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,

- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. maddesinin,

- Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinin Eşyanın Gümrük Kıymeti ile ilgili bölüm hükümlerinin,

esaslarına ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye’de mevcut veriler esas alınarak belirleneceğini ifade ederek son yöntemin tanımını bu şekilde yapmıştır.

Gümrük mevzuatımızda ithal eşyasının gümrük kıymetini hesaplama yöntemleri için yukarıdaki sıralamanın takip edilerek uygulanması zorunludur. Bu durumda bir üst yönteme göre gümrük kıymeti hesaplanabildiği takdirde alt yönteme geçilmesi mümkün değildir. Sadece yükümlünün talebi ve gümrük idaresinin bu talebi uygun görmesi ile indirgeme yöntemi ile hesaplama yönteminin uygulama sırası değiştirilebilmektedir.

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Transfer fiyatlandırması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 13. maddesinde ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun 41. maddesinin 5. bendinde belirtilen bir husustur. OECD’nin Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için yayımladığı Transfer Fiyatlandırma rehberinde transfer fiyatlandırması yöntemleri Geleneksel İşlem Yöntemleri ve İşleme Dayalı Kar Yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Geleneksel İşlem Yöntemleri

• Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin

uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesi demektir.

• Maliyet Artı Yöntemi:

Maliyet artı yöntemi özetle emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

• Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:

Yeniden satış fiyatı yöntemi emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanması anlamına gelmektedir.

İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

İşlemsel kâr yöntemleri emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemten doğan kârı esas alan yöntemleri kapsamaktadır.

• İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi:

Bu yöntem mükellefin kontrol altındaki bir işlemten; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır.

• Kâr Bölüşüm Yöntemi:

Kar bölüşüm yöntemi ise ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi sistemine dayanmaktadır.

III- GÜMRÜK KIYMETİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ ARASINDAKİ BENZERLİKLER

Gümrük kıymeti ile transfer fiyatlandırması kavramları arasındaki ilişki aslında her iki müessesenin hesaplanma usullerinde kendini göstermektedir. Gümrük kıymetini tespit için kullanılan en temel yöntemlerden olan aynı eşyanın satış bedeli yöntemi ve benzer eşyanın satış bedeli yöntemleri ile geleneksel transfer fiyatlandırması yöntemlerinden olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemlerinin özünün aynı noktaya dayandığını görmek hiç de zor değildir. Bu yöntemler arasındaki temel benzerlik, ilişkili kişiler arasındaki eşya ticaretinde iç emsal veya dış emsallere göre belirlenecek bir fiyatın dikkate alınmasını esas almalarıdır.

Gümrük kıymeti ve transfer fiyatı hesaplama yöntemleri arasındaki benzerlik sadece bu sayılan yöntemlerle sınırlı olmayıp maliyet artı yöntemi ile hesaplama yöntemi arasındaki benzerlik de dikkat çekicidir. Zira her iki yöntem de ilişkili şirketler arasındaki eşya ticaretinde kıymeti belirlenecek olan eşyanın bünyesine giren maliyetlerin tek tek hesaplanmasını ve bunun üzerine makul bir kar haddi eklenerek kıymetin veya fiyatın bulunmasını öngörmektedir.

Yeniden satış yöntemi ise gümrük kıymeti tespit yöntemlerinden indirgeme yöntemi ile benzeşmektedir. Çünkü kıymeti belirlenecek ilişkili kişiler arasındaki ticarete konu olan eşya bu noktada artık Türkiye içerisinde ilişki bulunmayan herhangi bir kişiye yapılan satışta kullanılan birim fiyat kriter alınarak tespit edilmektedir. Bu yöntemlerle tespit olunacak fiyattan/kıymetten ise o sektörde geçerli olan makul bir kar oranının indirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

İlişkili firmalar ile işlemleri bulunan mükellefler yıllık transfer fiyatlandırması raporlarını ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorundadırlar. Bu raporlarda ise ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin niteliği hacmi, tutarları ile transfer fiyatlandırması yöntemi olarak kullanılan yöntemlere ilişkin bilgiler yer almaktadır. İlişkili şirketler arasında eşya ithalatı ve ihracatı yapan işletmeler, gümrük idaresinin beyan edilen kıymetin doğruluğundan şüphe duyması halinde eşyanın gümrük kıymetinin taraflar arasındaki ilişkiden etkilenmediğini ispatlamak durumundadırlar.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili KVK'nın 13. maddesi incelendiğinde, ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet ticaretinin emsallere uygunluk prensibi çerçevesinde belirlenecek fiyat perspektifinde yürütülmesinin zorunlu olduğu belirtilmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulamasının bir ayağı mali idare olduğu kadar diğer ayağı da aslında gümrük idaresidir. Bu duruma rağmen hali hazırda yürürlükteki gümrük mevzuatımızda transfer fiyatlandırmasına dair hiçbir kavramının yer almaması ise oldukça yadırgatıcı bir durumdur. Gümrük idaresinin bu anlamda transfer fiyatlandırması uygulamasının kendisini ilgilendirdiğinin farkına varması ve gümrük kıymeti ile ilgili birincil ve ikincil düzeydeki mevzuatta bu konuya ilişkin hükümlere yer vererek kendi bakış açısını ortaya koyması gerektiğine inanıyoruz. En nihayetinde transfer fiyatlandırması uygulamasında maliye ve gümrük idaresinin amaçları çelişmemekte tam tersine her iki kurum da ilişkili kişiler arasındaki ticaretin emsallere uygun fiyatlar ve değerler üzerinden yapılmasını arzulamaktadır.