



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 5 Karakusunlar, 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

gündem NAZALI

www.vergiajandasi.com

ISSN 2602-3601 / 2018 BAHAR / SAYI 2

Örtülü Sermaye ve Düzeltme
S.13

Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde
Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
S.31

Kişisel Veri Kavramı
S.53

Ön Ödemeli Konut Satış
Sözleşmeleri
S.69

Yeni Düzenlemelerle
Birlikte Ar-Ge Faaliyetleri
S.109

Yurtdışında Yatırım
ve Sağlanan Teşvikler
S.121

gündem NAZALI

HUKUK VE GÜNCEL YAŞAM DERGİSİ

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 SAYI: 2018/BAHAR

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 Değersiz & Vazgeçilen Alacaklarda Özellik Arz Eden İki Durum
- 7 Borca Batıklık Ve Yöneticilerin Sorumluluğu
- 13 Örtülü Sermaye Kapsamında Düzeltme İşlemi Yapılabilmesi İçin Verginin Kesinleşmesi Ve Ödenmiş Olması Şart mıdır
- 23 İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar (2)
- 27 Döviz Olarak Ödenen Yıllara Sari İnşaat İş Hakediş Ödemelerinde Oluşacak Kur Farklarının Gelir Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu
- 31 Ar-Ge Ve Tasarım Merkezlerinde Gelir Vergisi Stopajı Teşviki
- 35 Özelleştirme Yoluyla Birleşme Ve Devralmalar
- 39 Gider Pusulası İle Yapılan Ödemelerin Vergisel Ve Sosyal Güvenlik Riskleri
- 45 Gelir Vergisi Tevkifatında Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluğu
- 51 Ana Hatlarıyla Adi Ortaklığın Hukuki Durumu
- 53 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Çerçevesinde “Kişisel Veri” Kavramı
- 59 Anonim Şirketlerde Azlık Paylarına Tanınan Haklar
- 63 Rekabetin Uyumlu Eylemler Yoluyla İhlali
- 69 Ön Ödemeli Konut Satış Sözleşmesinde Nelere Dikkat Edilmeli?
- 73 Gerçek Ve Tüzel Kişi Tacirlerin Envanter Defteri Tutma Yükümlülüğü
- 79 Alt İşverenlik İlişkisinde Muvazaa Sorunu
- 83 İş Hukukunda Toplu İşçi Çıkarma Ve Uygulanacak Fesih Usulü
- 87 Aday Çıracık Ve Çıracık İle Mesleki Eğitim Gören Staj Veya Tamamlayıcı Eğitime Devam Eden Öğrencilerin Sigortalılığı Ve Bu Öğrencilere Ödenecek Ücretler
- 91 Uluslararası Hukuk Mevzuatı Çerçevesinde Apostil Şerhinin İnceleme Ve Değerlendirilmesi
- 93 Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında İyiniyetli Üçüncü Kişinin Malınının Müsaderesi
- 99 Uluslararası Mevzuata Göre Patentlenebilir Buluşlar, Koruma Kapsamının Belirlenmesi Ve Trend Patentler
- 105 Patentın Kısa Tarihi Ve Modern Patent Kanunu
- 109 Yeni Düzenlemelerle Birlikte Ar-Ge Faaliyetleri
- 113 Suistimal Riskini Yönet(eme)mek
- 117 Gümrükte Yetkilendirilmiş Yükümlü Sistemi
- 121 Yurtdışında Yatırım Ve Sağlanan Teşvikler

ÖNSÖZ

NAZALI Gündem olarak 2018 Bahar sayımızı sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyuyoruz. Yine bu sayıda da sizlerin ilgisini çekeceğiniz düşündüğümüz farklı ve güzel makaleleri sizlere sunuyoruz.

Vergi, sosyal güvenlik, hukuk ve gümrük konularında güncel gelişmeleri ve sorunları paylaşmayı hedeflediğimiz dergimizin ilk sayısına gelen yorumlar ve eleştiriler bizleri bu işi devam ettirme konusunda daha çok motive etti. Özellikle pratikte uğraşan kişilerin oluşturmuş olduğu bu platforma yazıları ile destek olan dostlarımıza da ayrıca teşekkür ederiz.

Kuşkusuz bu derginin de çok daha iyisi yapılabilir. Ancak yaygın olarak kullanılan bir ifade ile “mükemmel, iyinin düşmanıdır” prensibinden yola çıkıyoruz. İlerleyen dönemlerde her yeni sayıda hem tecrübemiz hem de sizlerin katkısının artacağını düşünüyoruz.

Bu sayıda yenilik olarak bizden haberler kısmını ekledik. Burada NAZALI Vergi ve Hukuk ile ilgili güncel gelişmeleri sizinle paylaşıyor olacağız. Hem ofisimize yeni katılan çalışma arkadaşlarımızı sizlere tanıtıyor olacağız hem de ofisimizin düzenlemiş olduğu seminer ve konferanslara yer vereceğiz.

Geçtiğimiz günlerde Özyeğin Üniversitesi ile birlikte hazırladığımız “Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Konferansı” yoğun bir katılıma sahne oldu. Bu da NAZALI olarak doğru konulara odaklandığımızı bir kez daha gösterdi.

Bundan sonra her sayımızın bir konusunu oluşturacak şekilde bir konferans veya seminerin detaylarını sizlerle paylaşıyor olacağız.

Şimdiden keyifli okumalar...

NAZALI Gündem

DEĞERSİZ & VAZGEÇİLEN ALACAKLARDA ÖZELLİK ARZ EDEN İKİ DURUM

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

ÖZET

Alacağın değersiz hale geldiğinin yargı kararı veya kanaat verici vesikalar ile tevsiki gereklidir. Kanaat verici belge kavramı Vergi İdaresince dar kapsamlı olarak yorumlanmaktadır. Borçlu tarafından özel karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacakların zararla itfa edilmedikleri takdirde üçüncü yılın sonunda kâra ilave edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Değersiz Alacak, Vazgeçilen Alacak, Kanaat Verici Vesika, Mali Zarar, Ticari Zarar, Mahsup.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler...”

GİRİŞ

Vazgeçilen alacaklar ve değersiz alacaklar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nın 3. kitabının 3. kısmında yer alan “Alacaklarda ve Sermayede Amortisman” başlıklı 2. bölümde düzenlenmiştir. Sözü edilen iki müessese, alacağın tahsiline imkân kalmadığı hâllerde alacaklı ve borçlu tarafından yapılacak işlemleri hüküm altına almaktadır.

Söz konusu iki müessesenin karşılıklı olarak işletilmesi öngörülmüştür. Yani alacaklı açısından değersiz hâle geldiği için gider yazılan alacak, borçlu tarafından da vazgeçilen alacak olarak özel bir karşılık hesabına kaydedilecek ve söz konusu karşılığın üç yıl içerisinde zararla mahsup edilmemesi hâlinde, karşılık hesabının bakiyesi kâr hesabına alınarak vergilendirilecektir.

Makalemizde “kanaat verici vesika” kavramı ve “vazgeçilen alacakların mahsup edileceği zararlar” ın kapsamı üzerinde durulacaktır.

I. DEĞERSİZ ALACAKLAR

VUK’un “Değersiz Alacaklar” başlıklı 322. maddesi aşağıdaki şekildedir:

“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacak uygulaması ile tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar zarara geçirilerek işletme kayıtlarından silinirler. Madde hükmüne göre, değersiz alacak müessesesinin uygulanabilmesi için;

1. Alacağın iş ve işletme ile ilgili olması (yani hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş olması),

2. Yargısal bir karara veya kanaat verici bir vesikaya göre alacağın tahsiline imkan kalmamış olması,
koşulları aranmaktadır.

1. Kanaat Verici Vesika Kavramı

Değersiz alacağın tahsiline imkân kalmadığını gösteren kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda Kanun’da yeterli açıklık bulunmamaktadır. Ancak, vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir :

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanun’un 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.),
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler.

2. Alacaktan Vazgeçildiğini Gösteren Belgeler

Bir alacaktan vazgeçildiğinin kabul edilebilmesi için alacağın konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilmiş olması gerekmektedir. Konkordato, İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiş, usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuş olmakla birlikte, sulh yoluyla vazgeçme herhangi bir şekle tabi olmayıp, sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacağın VUK'un 227'nci maddesi uyarınca kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir.

Alacaktan vazgeçildiğine dair şirket yönetim kurulu kararı Vergi İdaresi tarafından kanaat verici bir vesika olarak değerlendirilmemektedir. Bu durum Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2017 tarih ve 50426076-125[9-2014/20-241]-8 sayılı muktezasında şöyle ifade edilmiştir:

“Buna göre, şirketinizden alacaklı olan ortaklarınızın bu alacaklarından vazgeçmelerine ilişkin olarak alınan yönetim kurulu kararının kanaat verici vesika olarak kabulü mümkün olmayıp mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler veya yukarıda ifade edildiği şekilde alacaktan

vazgeçildiğini gösteren anlaşmanın bulunması hâlinde vazgeçilen alacak olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Öte yandan, mükelleflerin teknik iflasa uğramamak için yaptıkları sermaye azaltımı işlemi, mükellefin mevcut faaliyetine devam etmesini sağlamak yönünde yapılan bir işlem olup, sermaye azaltımı işleminde anılan Kanun kapsamında sermayesi azaltılan şirket açısından vazgeçilen alacak ve ortaklar açısından değersiz hâle gelen alacak hükümleri oluşmayacaktır.

Bu itibarla, şirketinizin teknik iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmesi nedeniyle yapılan sermaye azaltımı işlemi kaynaklı olarak ortağınız...A.Ş.'nin şirketinizden olan sermaye payı alacağının şirketinizin geçmiş yıllar zararlarına mahsubu için yönetim kurulu kararı alınması sonucu anılan firma tarafından tahsil edilmeyen kısmı, şirketiniz açısından vazgeçilen alacak olarak değerlendirilemeyecektir.”

Vergi İdaresi alacaktan vazgeçildiğine ilişkin anlaşmanın mahkeme huzurunda yapılması durumunda söz konusu belgeyi kanaat verici sayarken, Vergi Yargısı bu konuda daha esnek bir yaklaşım sergilemektedir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 15.6.2007 tarih ve E. 2007/20, K. 2007/211 sayılı kararında;

“Dava dosyasının incelenmesinden, yükümlü şirketin 1998 yılında alacak kaydettiği ancak tahsil edemediği fatura tutarları için 1999 yılında karşılık ayırmadığı, açılan davanın feragat nedeniyle reddine karar verilmesi üzerine alacağın 2002 yılında şüpheli alacak olarak kaydedildiği, inceleme elemanınca alacağın şüpheli alacak ve değersiz alacak olarak nitelendirilemeyeceği kabul edilerek, şüpheli alacak kaydedilen tutar kurum kazancına ilave edilip ikmalen cezalı tarhiyat önerildiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hükümlere göre şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacağın dava veya icra safhasında bulunması öngörülmüş olup, 2002 yılında söz konusu alacakla ilgili dava sona erdiğinden, şüpheli alacak sayılmasına olanak

bulunmamaktadır. Ancak, davacı şirketin 1998 yılında fatura düzenleyip bedelini tahsil edemediği tutarı hasılat olarak kayıtlarına intikal ettirdiği ve 2002 yılı sonunda bu alacağın tahsil edilemediği de açıktır. Bu alacakla ilgili olarak davacı şirketle borçlu şirket arasında imzalanan 8.11.2002 tarihli protokolle, karşılıklı olarak açılan davalardan hiçbir bedel talep etmeksizin feragat edilmesine karar verilmiş ve Ankara Asliye 1. Ticaret Mahkemesinin 19.11.2002 günlü ve K:2002/579 sayılı kararıyla dava feragat nedeniyle reddedilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinin 1'inci fıkrasında alacağın kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmaması hâlinde değersiz alacak sayılacağı öngörülmüş olup, **imzalanan protokol davacı şirketin alacağının tahsilinin imkansız olduğunu göstermeye yeterli belge niteliğindedir.** 1998 yılı kayıtlarına hasılat olarak intikal ettirilen tutarın, 2002 yılı sonunda tahsil edilememesi nedeniyle zarar yazılmasında kanuna aykırılık bulunmadığından aksi yolda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” yönünde hüküm kurarak borçlu ile alacaklı arasında imzalanan protokolü alacağın tahsiline imkân kalmadığı hususunda kanaat verici olarak görmüştür.

3. Aciz Vesikası & Semeresizlik belgesi

Diğer taraftan alacakların takibi sonucu alınan “aciz vesikası” ve “semeresizlik belgesi” de Vergi İdaresi tarafından bir alacağın tasiline imkan kalmadığı hususunda kanaat verici belge olarak kabul edilmemektedir. Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgede;

“2004 sayılı İcra İflas Kanununun 143 üncü maddesinde “Alacaklı alacağının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartlar yerine gelmişse, icra dairesi kalan miktar için hemen bir aciz vesikası düzenleyip alacaklıya ve bir suretini de borçluya verir; bu belgeler hiçbir harç ve vergiye tabi değildir.

Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun

ikrarını mutazammun senet mahiyetinde olup, alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir. Alacaklı aciz vesikasını aldığı tarihten bir sene içinde takibe teşebbüs ederse yeniden ödeme emri tebliğine lüzum yoktur. Aciz vesikasında yazılı alacak miktarı için faiz istenemez. Kefiller, müşterek borçlular ve borcu tekeffül edenler bir miktar için vermeye mecbur oldukları faizlerden dolayı borçluya rücu edemezler. Bu borç borçluya karşı aciz vesikasının düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Borçlunun mirasçıları, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilir.....” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, aciz vesikası, alacağın tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkânını ortadan kaldırmamaktadır. **Bu açıklamalara göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılan ancak takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir.**

Diğer taraftan, semeresizlik belgesi borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılmadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle **semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı**

açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”

görüşü paylaşılmıştır.

II.VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

VUK’un “Vazgeçilen Alacaklar” başlıklı 324. maddesine göre;

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

VUK’un alacaklarla ilgili diğer amortisman (karşılık) düzenlemelerinde de (değersiz alacak ve şüpheli alacak) geçerli olduğu üzere, alacaklı yönünden, bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilebilmesinin koşulları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. Alacağın ticari (veya zirai) işletmeyle ilgili olması,
2. Alacaktan konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilmiş olunması,
3. Borçlunun ödeme güçlüğü içerisinde bulunması
4. Borçlunun bilanço esasına göre defter tutması.

1. Vazgeçilen Alacağın Mahsup Edileceği Zararlar

Kurum kazancı esas olarak kurumun özsermayesinde dönem içerisinde meydana gelen artışa karşılık gelmektedir. Vazgeçilen alacak ile borçlunun pasifinde azalma olduğundan özsermayesi alacak tutarında artmaktadır. Yani vazgeçilen alacak borçlu açısından kârın bir unsurudur. Ancak zor durumda olan borçluya zaman tanımak için vazgeçilen alacaklar düzenlemesi ile söz konusu kâr borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınarak vergilendirilmesi üçüncü yılın sonuna kadar tecil edilmektedir. Bu süre zarfında borçlu işletmenin vazgeçilen alacak tutarı kadar zarar etmemesi halinde vazgeçilen alacak tutarı üçüncü yıl kurum kazancına eklenerek vergilendirilmektedir.

Vazgeçilen alacağın borçlu tarafından geçmiş yıl zararlarından mashup edilme imkânı bulunmamaktadır. Alacağın mashup edileceği zararlar, oluşacak zararlardır.

2. Hangi Üç Yıl?

Karşılık hesabına alınan alacağın dönem kârına ilave edileceği üçüncü yıldan ne anlaşılması gerektiği hususu vergi yazınında tartışma konusu olmuştur. Ancak anlaşılması gereken dönem konusunda Vergi İdaresinin görüşü bellidir. Nitekim İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2014 tarih ve 84098128-125[6-2012/928]-175 sayılı muktezasında söz konusu dönem şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bu hükmü ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kredili olarak satılan mal veya hizmetin bedeli hasılat kaydedilmek suretiyle alacaklı tarafından vergi matrahına dahil edilirken, bu alacağın, çeşitli nedenlerle tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda Vergi Usul Kanununda sayılan şartlarla değersiz alacak olarak kaydedilmesi mümkün bulunmakta, borçlu ise ödemeyeceği tutar için karşılık hesabı açmakta ve üç yıllık sürede zararlar mahsup edilemeyen tutar kâr hesabına aktarılmaktadır. Örneğin, 2011 yılında karşılık hesabına alınan tutarların 2011-2012-2013 hesap dönemine ait zararlar mahsup edilmesi, zararlar itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2013) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 324 nci maddesinin gerekçesinde; alacaklıların, iflas halinde veya mali müzayaka durumunda bulunan ve borçlarını ödemeyecek hale gelen mükelleflerden olan alacaklarından konkordato veya sulh yoluyla kısmen veya tamamen vazgeçmeleri halinde, vazgeçilen alacağın borçlu kurum tarafından üç yıl içinde zararlar itfa edilmesi kaydıyla kâr sayılmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, borcun ticari işlemlerden kaynaklanan bir borç niteliği taşıması ve şirketinizin iflas veya mali zorluk nedeniyle

borçlarını ödemeyecek duruma gelmiş olması halinde vazgeçilen alacak için karşılık ayrılması mümkün olup şirketiniz tarafından özel karşılık hesabına alınan tutarların 2011-2012-2013 hesap dönemine ait zararlarla mahsup edilmesi, zararlarla itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2013) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

3. Ticari Zarar mı Mali Zarar mı?

Tartışmaya açık olan bir başka husus, vazgeçilen alacakların üç yıl içerisinde ticari zarardan mı yoksa mali zarardan mı mashup edileceği hususudur. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının aşağıda özeti yer alan 24.04.2017 tarih ve B.07.1 .GİB.4.38.15.01-125[9-2016/20-297]-15708 sayılı muktezası bu soruna ışık tutmaktadır. Muktezaya göre;

“Bu bağlamda, alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem; vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararlarla itfasının sağlanması, tamamen veya kısmen itfa edilemeyen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktarılarak vergilendirilmesidir.

Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesinde, “alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlarla” denilmek suretiyle, vazgeçilen alacağın gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilebileceği kabul edilmiş olup, geçmiş yıl zararlarının kaynağı ne olursa olsun, vazgeçilen alacaktan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, üç yıl içinde olmak koşuluyla, vazgeçilen alacak tutarının ticari bilanço zararına ilaveler ile zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnaların da dikkate alınması suretiyle hesaplanması gereken zarar tutarından mahsup edilmesi gerekmektedir.”

Muktezada vazgeçilen alacakların mali zarardan mahsup edilmesi öngörüldüğünden ticari bilanço zararı veri iken beyannamede kanunen

kabul edilmeyen giderlerin varlığı alacağın zararlarla mashup imkanını daraltırken, indirim ve istisnaların bulunması alacağın zararlarla mashup imkanını artıracaktır.

SONUÇ

VUK, tahsil kabiliyetini yitiren alacakların alacaklının defterlerinde değersiz alacak yazılmak suretiyle giderleştirilmesini öngörmektedir. Alacağın tahsil imkânının kalmadığı ancak bu yöndeki yargı kararı veya kanaat verici vesikalar ile ispat edilebilir. Aciz vesikası ve semeresizlik belgesi Vergi İdaresi tarafından kanaat verici vesika olarak kabul görmemektedir. Diğer taraftan alacaktan vazgeçildiğine ilişkin anlaşmaların kanaat verici vesika olarak addedilmesi de mahkeme huzurunda düzenlenmiş olmaları koşuluna bağlanmıştır. Alacaklı için değersiz niteliğe bürünen alacaklar, borçlu için de vazgeçilen alacak sayılmaktadır. Vazgeçilen alacakların borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınması ve bu karşılıkların, karşılığın ayrıldığı dönem dâhil üç yıl içerisinde zararlarla mahsup edilememesi halinde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

BORCA BATIKLIK VE YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU

Begüm SOLAK EKLER

Avukat

ÖZET

Dergimizin bir önceki sayısında sermaye kaybı (teknik iflas) durumunun veya ihtimalinin olup olmadığının değerlendirilmesi ve var ise bu durumun nasıl bertaraf edileceği konusuna değinilmiştir. Bu sayımızda ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (‘‘TTK’’ veya ‘‘Kanun’’)'nın 376. maddenin üçüncü fıkrasında yer alan borca batıklık durumu ve maddenin tüm gereklerinin yerine getirilmemesi halinde yöneticileri ne gibi bir sorumluluğun bekleyebileceği üzerinde durulacaktır.

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

GİRİŞ

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 bu konuda aynı yükümlülük altındadır. Bu maddedeki yükümlülöklere riayet edilmediğı takdirde ise ‘‘Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğı’’ başlığını taşıyan TTK'nın 553. maddesinin uygulanması kuvvetle muhtemeldir.

• Madde 376'nın Getirdikleri

Maddenin 3. fıkrasını incelemeye başlamadan önce hafızaların tazelenmesi açısından tüm madde metnini aşağıda siz okurlarla tekrar 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 vermediğı 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 yerindeliğı, gerçekliğı ve geçerliliğı, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceğı mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimi olarak kabul olunur.’’

Aşağıda maddenin üçüncü fıkrasının önemli detaylarına yer verilecektir:

I. BORCA BATIK OLMA DURUMU

Borca batık olma, isminden de çıkarılabileceği üzere, şirketin borçlarının alacaklarından daha fazla olmasını, yani şirket borçlarının ödenemez durumda olma halini ifade etmektedir. Kanun metninde belirtilen şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretlerin ne olabileceğine en basitinden örnek verirse, alacakların tahsil ediliyor olmasına rağmen vadesi gelmiş çek ve senetlerin üst üste karşılıksız kalmaları, şirket genel giderlerinin ve çalışanlarının maaşlarının nakit yetersizliğinden ödenememesi halleri olabilir. Bir veya iki defaya mahsus ödemelerde gecikme hali doğrudan borca batıklık olarak addedilmemeli, bu durumlarda geçici nakit yetersizliği ve alacakların tahsilatında gecikme olup olmadığı hallerinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

Uygulamada ani ekonomik krizler ve döviz fiyatlarındaki ani değişikliklerin yaşanması gibi olağanüstü haller dışında şirketlerin bir anda (bir geçici dönem içinde) borca batık duruma girmelerine pek rastlanılmamaktadır. Nitekim üçer aylık dönemlerde geçici finansalların (gelir-gider tablolarının) çıkartılması sayesinde şirketin alacak-borç (aktif-pasif) dengesinin ne durumda olduğu genel olarak öngörülüp tespit edilebilmektedir. Bu süreçlerde üst üste iki veya üç dönem boyunca gelir tablosunda zarar gözüken bir şirkette yöneticilerin tedbirli olmaları ve önceki yazımızda belirttiğimiz gerekli önlemleri almaları gerekmektedir. Dolayısıyla borca batıklık aslında genel olarak belli bir zamanı ve süreci gerektiren bir durum olup, sermaye artırımları gibi çeşitli tedbirler alınmasına rağmen şirketin borçlarını hâlâ ödeyemez durumda olması halinde daha çok söz konusu olabilmektedir.

II. YAPILACAK İŞLEMLER

Borca batıklık emareleri bulunduğu takdirde, yönetim kurulunun aktiflerin hem muhtemel satış fiyatları üzerinden hem de işletmenin devamlılığı esasına göre toplamda iki tane ara bilanço çıkartması gerekmektedir.

İlk bilanço, isminden anlaşıldığı üzere, şirket bilançosundaki aktifte yer alan kalemlerin (mevcut

stoklar, iştirak hisseleri dâhil menkul kıymetler, arazi ve arsalar dâhil her türlü taşınmaz, işletmedeki tesis, makine ve cihazlar, demirbaşlar, işletme adına kayıtlı taşınmazlar, işletme adına kayıtlı marka-patent gibi fikri sınai mülkiyet hakları, her türlü devredilebilir lisans) olası satış (piyasa-market) değerleri belirlenerek çıkartılan bilançodur. Maddenin gerekçesi uyarınca, bu bilanço şirketin iflâsı için yönetim kurulunun mahkemeye başvurmasına gerek olup olmadığını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu değerlemeye tabi tutulmuş bilanço kapsamında şirketin borçları hâlâ kapanamıyor ise yönetim kurulu tarafından muhtemelen mahkemeye başvurulması gerekmektedir. Bu noktada altını çizmek isteriz ki, şirket ortakları şirketin hâlâ ayakta kalmasını ve faaliyetlerine devam etmesini istiyorlarsa ve şirket borçlarını karşılamak amacıyla sermaye artırımını yoluyla şirketi fonlama ihtimalleri var ise mahkemeye iflas için başvurulmasına pek tabii gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, bu değerlendirme neticesinde borçlar kapatılabilir durumda ise şirketin iflasının istenmesine gerek yoktur; ancak burada da, ortakların şirketi kurtarma-fonlama gibi bir gayeleri de bulunmuyor ise, alacaklıların haklarını zarara uğratmamak adına yönetimin derhal tasfiyeye gitmek veya borç açığını kapatacak miktarda şirket aktiflerini satmak dışında çok bir seçeneği bulunmamaktadır. Nitekim bu bilanço borçları ancak tüm veya bazı varlıkların piyasa değeri ile satılması halinde kapatabilecektir. Belirtmek isteriz ki, bu değerlemeye göre gerek borçların karşılanmaması halinde iflasa gidilmesi gerek ise borçların karşılanabilir olması halinde tasfiyeye gidilmesi tercihini belirlemede ikinci değerlendirme yöntemi olan işletmenin sürekliliği değerlemesi etkili olacaktır.

İkinci bilanço olan aktiflerin işletmenin sürekliliğine (going concern) göre değerlendirilmesi ise uygulamada adını çok duymadığımız bir yöntem olduğundan maddenin gerekçesinden faydalanmayı doğru buluyoruz. Burada şirket faaliyetine devam edecek bir işletmeymiş gibi değerlendirme yapılacaktır. Böyle bir değerlendirme işletmenin borca batık olma durumuna rağmen bazı olgular, beklentiler, etkisini yitiren sebepler dolayısıyla şirketin yaşama ümidinin var olup olmadığını ortaya koyacaktır.

Örneğin, bir şirketin kuruluşunun ilk yıllarında yaptığı yatırım (taşınmaz veya menkul kıymet alımı) dolayısıyla borca batık olmasına karşılık ileriki yıllarda kâr edilebileceği olasılığı yüksek olabilir. Bu tarz değerlemeleri pek tabii alanında uzman, değerlendirme ve projeksiyon yapabilen, piyasa koşullarını takip eden bir işletmecifinansçının yapması önem arz etmekte olup, gerekirse birden fazla uzman tarafından değerlendirme yapılması da mümkün olmalıdır. Bu değerlemeye göre şirketin ayakta kalıp faaliyetlerine devam edebileceği anlaşılır ise, şirkete şans verilmesi ve iflasının talep edilmemesi isabetli olacaktır¹.

Ancak, bu her iki bilanço uyarınca, şirket borçlarının karşılanamayacağı anlaşılır ise kural olarak yönetim kurulunun şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurarak iflasını talep etmesi gerekmektedir². Lâkin burada iflas kararını engellemek için şirketin bir seçeneği/hakkı bulunmaktadır. O da Kanun metninde belirtildiği şekilde şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklılarının, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmeleridir. Bunun için yöneticiler, şirketin bir veya birkaç alacaklısının, alacaklarının en son sıraya gitmesini kabul etmelerini sağlamak için onları bu hususta ikna etme yoluna başvurabilir. Şöyle ki, duruma göre bilanço açığını kapatacak veya borca batıklıktan kurtulmayı sağlayacak tutarda alacağın alacaklılarının, şirketten alacaklı olan diğer tüm alacaklıların arkasına, yani tüm alacaklıların “en sonuna” gitmeyi kabul etmeleri gerekir. Bunun için fedakârlıkta bulunacak alacaklıların “sırada en son gitmeyi” yani kötü durumdan çıkıncaya kadar alacaklarını talep etmeyeceklerini taahhüt (beyan) etmeleri veya bu konuda bir sözleşme imzalamaları şarttır³. Daha sonra bu beyan veya sözleşme(ler)

nin mahkemeye sunulup mahkemeden bilirkişi ataması istenmelidir, bilirkişi ise durumu ve beyanı/sözleşmeyi inceleyip, talebin gerçekçi, beyanların geçerli olduğu hakkında rapor yazarsa mahkeme iflas kararı vermeyecektir. Ancak, bilirkişi aksi kanaatte olur ise, bilirkişi için yapılmış olan bu başvuru iflas bildirimine dönüşür ve mahkemece şirketin iflasına karar verilir.

III. YÖNETİCİLERİN SORUMLULUĞU

Öncelikle belirtmek isteriz ki TTK’nın 376. maddesinin üç fıkrasında yer alan yükümlülüklerin (inceleme, tedbir önerme, genel kurulu çağırma, ara bilanço çıkarma, alacaklılar ile görüşme, iflası isteme vs.) hepsi yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri hiçbir şekilde bu çağrı ve bildirim yükümlülüğünden, hatta öncesinde finansalları denetleme ve takip etme yükümlülüğünden imtina edemez. Yöneticilere münhasır tayin edilmiş bu görevin getirdiği yükümlülükler Kanun’dan doğan yükümlülükler arasında yer almakta olup, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde TTK’nın 553. maddesi devreye girecektir. “Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu” başlıklı maddenin metni şöyledir:

“MADDE 553- (1) Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar.

Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen

¹ Anılan bilanço yöntemine İcra İflas Kanunu’nun İflas Ertelemeyi düzenleyen 179. maddesinde değinilmemiş olup; bu kapsamda Kanunlar arası bir tutarsızlık söz konusudur; ancak bu kurum Meclis’e 31.01.2018’de sunulan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla İcra İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı” ile muhtemelen yürürlükten kaldırılacaktır.

² Mahkemeye başvurmadan önce yeni bir yatırımcı veya birleşebilecek başka bir şirket bulma ihtimali var ise, bu alternatiflerin evveliyatla değerlendirilmesi daha doğru olur. Lâkin borca batıklık ciddi boyutta ise mahkemeye önce başvurulmalı ve akabinde bu alternatiflerin mümkün olup olmadığı mahkeme ve alacaklılar ile paylaşılmalıdır.

³ Ünal Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s.290

göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar.

Hiç kimse kontrolü dışında kalan, kanuna veya esas sözleşmeye aykırılıklar veya yolsuzluklar sebebiyle sorumlu tutulamaz; bu sorumlu olmama durumu gözetim ve özen yükümü gerekçe gösterilerek geçersiz kılınamaz.”

Birinci fıkradan açıkça anlaşıldığı üzere, yöneticiler Kanun'dan doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlâl ettikleri takdirde şirkete, pay sahiplerine ve de alacaklılara karşı verdikleri zarardan dolayı sorumlu tutulacaklardır. Burada önemli bir nokta kanun koyucunun “kusur” sorumluluğu aramış olmasıdır. Bu durumda yeterli özen ve dikkati gösteren yöneticilerin sorumlu tutulması öngörülmemiştir. Lakin somut olayımızda, sermaye kaybı ve borca batıklık durumunun gerekli dikkat ve özenin gösterilmesine rağmen tespit edilememesi oldukça düşük bir ihtimaldir. Nitekim belirttiğimiz üzere finansalları en az üç ayda bir kontrol ve gözetim yükü altında olan yöneticilerin bu kontrollerde sermayenin kaybolduğu veya borca batıklık durumunun oluştuğunu bilmediklerini savunmaları ve dolayısıyla bu çağrı ve bildirim yükümlülüğünü kusurları olmadan ihlâl etmeleri çok mümkün değildir. Ancak, yönetim kurulu finansalları düzenli incelemiş ve vaktinde ortakları çağırarak gerekli önlemleri sunmuş olmasına karşın, ortaklarca bir aksiyon alınmaması hâlinde yöneticilerin bu noktada bir sorumlulukları doğmayacaktır (Şirketin, rekabet etme yasağının ihlâli dâhil olmak üzere çeşitli sebeplerle kötü yönetilmiş olması sebebiyle yöneticilerin sorumlu tutulmaları ise başlı başına ayrı bir konuyu teşkil ettiğinden ötürü yöneticilerin kötü yönetimden doğan sorumluluklarına bu yazımızda değinilmeyecektir.). Bu noktada yöneticiler için tavsiyemiz, bu tür tespitlerini bir yönetim kurulu kararına bağlamaları ve genel kurulu her hâlükarda çağrılarını olacaktır. Tek pay sahipli şirketlerde yönetim kurulu üyesi olan ortak için tabii böyle bir çözüm çok anlamlı olmayacak ve sorumluluktan kurtulması da pek mümkün olmayacaktır. Bu durumda tek ortak-yöneticinin şirketinin finansal yapısını her dönemde takip etmesi önem arz etmektedir.

Konuyu ayrıca örneklendirmek gerekirse, mesela sermaye kaybına rağmen yöneticilerin ortaklara geç bildirim yapmaları veya hiç bildirim yapmamaları sebebiyle şirket üçüncü kişilere olan borçlarını ödeyemez hale gelir ve bu sebeple hakkında alacaklılar tarafından takip başlatılırsa öncelikle ortaklar bu icra takiplerinden doğan ilave borçları (vekâlet ücreti, faiz, icra masrafları vs) yöneticilerden tahsil edebileceklerdir. Aynı şekilde alacaklılar, şirketin yeteri miktarda finanse edilememesinden ötürü alacaklarını şirketten tahsil edemedikleri takdirde, yine yöneticilerin sorumluluğuna giderek ve bizzat yöneticilere dava açarak alacaklarını talep edebileceklerdir. Tabii bu tür davalarda öncelikle yöneticinin sorumluluğunun ispatı gerekecek olup mahkemenin bu aşamada atayacağı bilirkişinin şirket finansallarını ve diğer kayıtlarını üçer aylık dönemler itibarıyla incelemesi ve bir ihmâl olup olmadığını tespit etmesi gerekecektir. Uygulamada ise, icra takipleri sonuçsuz kalan şirketlerde genellikle alacaklılar tarafından şirketin iflası talep edilmekte olup iflas sonuçsuz kalmasına rağmen yöneticilerin sorumluluğuna gidildiğine çok rastlanılmamaktadır. Bunun sebebi ise yöneticilerin sorumlu olup olmadıklarının belirlenememesi veya yöneticilerin sorumluluklarını ispat etmenin zor olduğu algısının yaygın olmasıdır.

Son olarak, hukuki sorumlulukla birlikte yöneticilerin ayrıca cezai sorumlulukları da bulunmaktadır. Bu konuya kısaca değinirsek, İcra ve İflas Kanunu'nun “Sermaye Şirketlerinin İflasını İstemek Mecburiyetinde Olanların Cezası” başlıklı 345/a. madde hükmü şöyle demektedir:

“İdare ve temsil ile görevlendirilmiş kimseler veya tasfiye memurları, 179 uncu maddeye göre şirketin mevcudunun borçlarını karşılamadığını bildirerek şirketin iflasını istemezlerse, alacaklılardan birinin şikâyeti üzerine, on günden üç aya kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Madde metninin lafzından da anlaşıldığı üzere yöneticiler, şirketin borca batık olduğunu bilmelerine karşın şirketin iflasını talep etmedikleri takdirde ve alacaklılardan birinin şikâyet etmesi

şartıyla, pek tabii hapis cezasına çarptırılabilirler. Bu noktada suçun şikâyetle bağlı olduğunun ve sermayeyi kaybetme hâline ilişkin ise cezai bir yaptırım bulunmadığının altını özellikle çizmek isteriz.

SONUÇ

Bir şirketin borca batık olup olmadığını tespit etmek için yukarıda belirtilen her iki yönteme göre işin uzmanları tarafından bilanço çıkartılması büyük önem arz etmektedir. Uygulamada bu iki detay iflasa yaklaşmakta olan şirketlerin kendisi tarafından atlanılmakta olup mahkeme aşamasına gidene veya alacaklılarca iflası talep edilene kadar göz ardı edilmektedir. Oysaki basiretli bir tacir gibi her geçici dönemde finansallar kontrol edilip değerlendirmeler ve bildirimler yapıp, ortaklarca şirket fonlanabilirse veya bu çıkarılan bilançolar alacaklıların bir kısmı ile önceden paylaşılıp takip yapmamaları (veya iflas talep etmemeleri) konusunda ikna edilebilirlerse şirketlerin sermaye kaybetmeleri, iflas etme ihtimalleri çok daha düşecektir. Burada belirtmek isteriz ki Kanun'da düzenlenen "alacaklıların son sıraya girme" konusundaki beyanlarının alınma ihtimalini oldukça düşük buluyoruz, bu sebeple alacaklılardan böyle bir fedakârlık istemek yerine finansalları önceden paylaşarak takiplerin/iflas talebinin ertelenmesini talep etmek ve alacaklı ile bu konuda anlaşmaya varmak daha gerçekçi bir uygulama olacaktır.

Kaldı ki, Meclis'e 31.01.2018'de sunulan "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla İcra

ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı" ile "iflas erteleme" kurumunun tamamen yürürlükten kaldırılması ve alacaklı ile borçlunun anlaşmalarının mahkeme tarafından tasdik edilmesi esasına dayanan konkordato kurumunun daha aktif ve etkin bir şekilde kullanılmasının istenmesi de alacaklı ve borçlu anlaşmasının önemini daha da vurgulamaktadır.

TTK'nın 376. maddesi yöneticiler için gerçekten ciddi bir sorumluluk getirmekte ise de bu durum uygulamada gerek yöneticiler, gerek alacaklılar gerekse ortaklar tarafından çok dikkate alınmamaktadır. Oysa bu maddeye dayanarak piyasada faaliyette bulunan birçok kötü niyetli veya yetersiz yönetilen firmanın zarar gören alacaklıları (veya ortakları) iş iştenden geçmeden bu zararlarının tazminini yöneticilerden isteyebileceklerdir. Öte yandan, tüzel kişi ortaklı ve yöneticili olan ve bu ortağın da tüzel kişi ortağı ve yöneticisi olan "grup" şirket yapılanmalarında asıl sorumlunun bulunması ve zararın tazmin edilmesi de pek tabii kolay olmamaktadır. Böyle durumlarda firmaların iş yapacakları ve/veya halihazırda yapmakta oldukları şirketlerin yönetim ve ortaklık yapılarını önceden/belli aralıklarda incelemeleri, şeffaf bir yapıya sahip olup olmadıklarını görmeleri ve önceden/belli aralıklarda finansallarını talep etmeleri basiretli bir davranış olacaktır. Böylece zarar halinde muhatap alabilecekleri bir yönetimin olup olmadığını ve şirketin finansal durumunu bilebilecek olup, ihmâlden doğması muhtemel zararları kısmen bertaraf edebileceklerdir.

⁴ TTK'da internet sitesi kurma ve bu sitede finansallar ile diğer önemli bilgileri yayınlama zorunluluğu altında bu amaca (şeffaflık) hizmet etmek adına ilk olarak tüm şirketler için öngörülmüş ise de ne yazık ki yürürlük ile birlikte bu zorunluluk sadece "bağımsız denetime tabi şirketler" için getirilmiştir. Önümüzdeki dönemlerde bağımsız denetimin kapsamı genişletildikçe bu zorunluluk daha çok uygulanarak ticaret hayatında şeffaflık daha çok sağlanabilecektir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA DÜZELTME İŞLEMİ YAPILABİLMESİ İÇİN VERGİNİN KESİNLEŞMESİ VE ÖDENMİŞ OLMASI ŞART MIDIR?

Gözde SARUHAN BERK

Avukat

ÖZET

Vergi güvenlik müessesesi olarak ele alınan örtülü sermaye müessesesi, kapsamı bakımından hem Vergi Hukuku'nu hem de Ticaret Hukuku'nu ilgilendirir konuları içermektedir. Borç ilişkisinin ticari hayatın vazgeçilmez bir unsuru olması karşısında örtülü sermaye şartlarının mükellefler nezdinde sıklıkla sağlandığı ve mükelleflerin örtülü sermayeye bağlanan sonuçlarla sıkça karşı karşıya geldiği görülmektedir. Konunun Vergi İdaresi ve yargı organlarınca ele alınışında müstekâr hale gelen bir yaklaşımın olmaması mükellefler nezdinde çeşitli karışıklıklara yol açmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü sermaye, Düzeltme, Verginin Kesinleşmesi, Ödeme, Zarar, İstisna.

GİRİŞ

Mükellefler açısından kurumlar vergisi beyannamesi verilme zamanı yaklaşırken beyanname üzerinde önemli olan konulardan biri de örtülü sermaye hesaplamasıdır.

Çoğu zaman karmaşık hesaplamaların yer aldığı ve püf noktalarının dikkatle ele alınması gereken örtülü sermaye müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nın 12. maddesinde ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ("Tebliğ")'nde düzenleme altına alınmıştır.

Bu makalemizde örtülü sermaye şartlarının mevcut olmasının akabinde işleme taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak olan düzeltme işleminin şartları ele alınacaktır.

I. ÖRTÜLÜ SERMAYE NEDİR?

Tebliğ'de örtülü sermaye kavramı detaylı olarak tanımlanmış olup; örtülü sermaye için borç – özsermaye oranı uyarınca bir hesaplama yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya

dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır." ifadesi ile esasen kanun koyucu üç ana unsurda örtülü sermaye şartlarını belirlemiştir:

İşletmede kullanılan borçlar,

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
 - İşletmede kullanılması,
 - Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması
- şartıyla örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

II. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN SONUÇLARI

Örtülü sermaye şartlarının sağlandığı bir borçlanmada, temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve sadece bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderler, KVK kapsamında gider olarak kabul edilmeyecektir¹.

Kanun'da borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dâhil

olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Öte yandan, KVK'nın 12/7. maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK") ve KVK uygulamasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı² veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Borç kullanan/borç veren mükellefler bakımından gider kabul edilmeme ve kâr payı

sayılma hususları göz önüne alındığında mükerrer vergilemenin önüne geçmek amacıyla düzeltme işlemi yapılması gündeme gelecektir.

KVK'nın 12/7. maddesinin ilgili bölümü aşağıdaki şekildedir:

"..Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

III. DÜZELTME İŞLEMİNİN USULÜ

1. Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Halinde Yapılacak Düzeltme

Borç Kullanan Nezdinde Yapılacak İşlemler	Borç Veren Nezdinde Yapılacak İşlemler
i. Geçici vergi dönemi içinde Geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. (gider hesaplarından çıkartılacaklardır.)	i. Geçici vergi dönemi içinde Borç veren tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. (gelir hesaplarından çıkartılacaktır.)

¹ "Öte yandan kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."

"Yurt Dışı İlişkili Kişiden Kullanılan Borca İlişkin Örtülü Sermaye Şartlarının Gerçekleşmesi Sonrası Ödenen Faiz Tutarları Zarar Edilmesi Halinde Kâr Payı Sayılır mı?", Erhan BAYAR, Şubat 2016, Sayı:278, Yaklaşım Dergisi

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

"12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."

² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın "Kâr payı" başlıklı 509/2. maddesi uyarınca, kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir. İlaveten, TTK'nın 408. maddesine göre şirket genel kurulu "Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması" konularında münhasıran yetkili organdır. Bir başka ifadeyle, kâr payının, dönem net kârından ve serbest yedek akçelerden şirket genel kurulu tarafından alınacak bir kararla dağıtılması mümkün olacaktır.

ii. Geçici vergi döneminden sonra

Borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, düzeltme beyannamesi ile düzeltmeye tabi tutulabilecektir. (gider hesaplarından çıkartılacaklardır.)

ii. Geçici vergi döneminden sonra

Borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş³ ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde KVK'nın 5/1a maddesi⁴ uyarınca iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecektir.

Kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

iii. Hesap dönemi kapandıktan sonra

Örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

iii. Hesap dönemi kapandıktan sonra

Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması hâlinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Örtülü sermaye kapsamındaki düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

iv. Zamanaşımı süresi içerisinde

Zamanaşımı süresi içerisinde VUK hükümleri dahilinde düzeltme talebinde bulunulacaktır.

iv. Zamanaşımı süresi içerisinde

Düzeltilme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

³ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

"12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

⁴ "İstisnalar

MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz."

2. Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması Halinde Yapılacak Düzeltme

Borç Kullanan Nezdinde Yapılacak İşlemler	Borç Veren Nezdinde Yapılacak İşlemler
Örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri hâlinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi hâlinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.	Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

IV. KESİNLEŞMİŞ VE ÖDENMİŞ BİR VERGİNİN SÖZ KONUSU OLMAMASI HALİNDE DÜZELTME İŞLEMİ NASIL OLACAKTIR?

Yukarıda ele alınmış olduğu üzere, KVK'nın 12/7. maddesi gereğince düzeltme işleminin örtülü sermaye kullanan kurum (borç kullanan kurum) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, örtülü sermaye kullandıran kurum (borç veren kurum) nezdinde geçerli olacak iştirak kazancı istisnası bakımından çeşitli sorunlar ortaya çıkarmaktadır.

KVK'nın 5/1a maddesinde yer alan düzenleme uyarınca iştirak kazancı istisnasının söz konusu olabilmesi için, iştirak edilen kurumun

- hesap dönemi sonu itibarıyla kazanç elde etmiş olması,
- bu kazanç üzerinden kâr dağıtımı yapmış olması gerekir.

Her iki maddenin birlikte değerlendirilmesi neticesinde;

- borç kullanan kurum nezdinde herhangi bir kârın bulunmaması durumunda,
- borç kullanan kurum nezdinde geçmiş yıl zararından/indirim/istisnadan dolayı herhangi bir vergi ödemesinin söz konusu olmadığı (kurumlar vergisi matrahının oluşmadığı)

durumlarda borç kullandıran kurum tarafından nasıl düzeltme yapılacağı veya düzeltme yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.

Konu hem Vergi İdaresi hem de mahkeme kararları çerçevesinde farklı şekillerde ele alınmış olup; aşağıda konu ile ilgili verilen özeldeler ve mahkeme kararlarına yer verilecektir:

1. Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi İdaresi tarafından verilen 2007 ve 2008 tarihli özelgelerde⁵, örtülü sermaye kapsamındaki elde edilmiş sayılan kâr payını ticaret hukuku kapsamındaki kâr payından ayrı değerlendirmiş ve örtülü sermaye şartlarının mevcut olması hâlinde dağıtılmış kâr payı olarak sayılan tutarın sadece vergisel açıdan değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. Dolayısıyla borcu kullanan kurumun zararda olması nedeniyle herhangi bir vergi tarhiyatı oluşmaması durumunda da borç veren kurum nezdinde düzeltme yapılabilmesi mümkün olarak değerlendirilmiştir.

• Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 Sayılı Özelgesi

Özelge talebinde bulunan mükellef kurum, örtülü sermaye şartları dahilinde borç kullandığı kurumun geçmiş yıl zararlarından dolayı kurumlar vergisinin tahakkuk etmemesi ve vergi ödemesinin söz konusu olmaması nedeniyle; borç kullandıran kurum olarak nezdinde anılan tutarı iştirak kazancı olarak dikkate almak ve bu suretle kurum kazancının tespitinde istisnalar arasında göstermesinin mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep etmiştir.

Konuya ilişkin olarak Vergi İdaresi ise, KVK ve Tebliğ hükümlerine yer vermiş ve aşağıdaki şekilde görüş belirtmiştir:

"..Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır..."

Yer verilen bu özelgede ise, Vergi İdaresi örtülü sermaye neticesinde taraf kurumlar nezdinde yapılacak olan düzeltme işlemlerini ödeme ve kesinleşme şartlarına sıkı bir şekilde bağlı olarak yorumlamış ve borç kullandırılan kurum nezdinde yapılacak olan düzeltme işlemi için borç kullanan kurum nezdinde bir tarhiyatın olmasını ve bu tutarın kesinleşip ödenmesini şart koymuştur.

• Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2013 Tarih ve 64597866-KVK-12-6 Sayılı Özelgesi

⁵ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.05.2007 Tarih ve 2131 Sayılı Özelgesi

"..Bu hükmün ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, örtülü sermaye üzerinden faiz ödenmesi, kâr payı dağıtımı hükmündedir. Genel anlamda kâr payı dağıtımı yapılabilmesi için, kurumun dönem sonuçlarının kârlılıkla kapanmış olması veya geçmiş dönemlerden gelen birikmiş kârlarının bulunması gerekir. Burada sözü edilen kâr dağıtımı ise Türk Ticaret Kanunu bakımından kâr dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kâr dağıtımı olarak dikkate alınmaktadır. Borç alan kurumun dönem sonuçlarının zararlı sonuçlanması durumunda da ileride elde edilecek kazançla mahsuben yapılan bir dağıtım söz konusudur. Bu nedenle, kurum zararda olsa dahi vergisel yükümlülükler açısından kurumun kâr dağıtımı yapmış gibi değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kâr dağıtımından söz edilebilmesi için gerek borç alan ve gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin kapanmış olması şarttır. Buna göre; örtülü sermaye üzerinden Şirketinize ödenen faizlerin borç alan şirketçe geçici vergilendirme dönemlerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp vergi matrahına ilave edilmiş olması halinde, söz konusu tutarın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi, 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması halinde de vergi dairesi müdürlüğü nezdinde düzeltme talebinde bulunulması mümkündür..."

• İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.04.2008 Tarih ve 2846 Sayılı Özelgesi

"..Bu itibarla elde etmiş olduğunuz faiz gelirlerinin kâr payı olarak dikkate alınması Türk Ticaret Kanunu kapsamında bir kâr dağıtımı olarak dikkate alınmaması gerekir. Bu nedenle zararlı durumlarda da örtülü sermaye faizi ödenmesi durumu ile karşılaştırılabilir. Bu takdirde, ileride elde edilecek kazançla mahsuben yapılan bir dağıtım söz konusu olup, borç alan kurumun zarar etmesi veya kâr dağıtımı olarak dikkate aldığınız faiz gelirinden daha az kar elde etmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir..."

Özelge talebinde bulunan mükellef kurum, örtülü sermaye şartları dahilinde borç kullanan kurum tarafından örtülü sermaye olarak değerlendirilen borca isabet eden faiz tutarının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı belirtilmiş ve

- Söz konusu faiz tutarının iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için borç kullanan kurumun ilgili hesap döneminde vergiye tabi kurum kazancının olmasının gerekip gerekmediği;

- Borç kullanan kurumun ilgili hesap dönemi sonunda zarar etmesi ya da borç kullandıran kurum açısından iştirak kazancı olan tutardan daha düşük miktarda kâr elde etmesi durumunda, borç kullandıran kurumun borç kullanan kurumdan elde etmiş olacağı faiz gelirlerinin iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesini etkileyip etkilemeyeceği

hususunda görüş talep etmiştir.

Konuya ilişkin olarak Vergi İdaresi ise aşağıdaki şekilde görüş belirtmiştir:

“... Bu hükümlere göre, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde söz konusu kurum tarafından kâr dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması halinde ise Şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabiidir...”

Yer verilen özelgede Vergi İdaresi, iştirak kazancı istisnasından yararlanımı, borç kullanan kurumun kazanç elde ederek kâr dağıtımını yapmış olmasına bağlamıştır.

Bu kapsamda, borç kullanan kurum nezdinde bir vergi tarhiyatı ve kesinleşip ödenen bir verginin bulunması zorunluluğu, borç kullandıran kurum nezdindeki düzeltme için aranılmayacaktır. Ancak bu durumda, borç veren kurum tarafından iştirak kazancı istisnasından yararlanma, borç kullanan kurumun mali kârı ile sınırlandırılmıştır.

2. Yargının Görüşü

i. Mükellef Lehine Kararlar⁶:

• Danıştay 4. Dairesi’nin 23.01.2014 Tarih ve E.2010/9579, K.2014/391 Sayılı Kararı

İstanbul 10. Vergi Mahkemesi tarafından davacı lehine verilen karar Danıştay 4. Dairesince de aynen onaylanmış olup; ilk derece mahkemesinin gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“(…)Yasa’nın 12/7’nci maddesi ve ilgili Tebliğ hükümlerine göre, borç alan kurum tarafından örtülü sermaye üzerinden faiz ödenmesinin, kâr payı dağıtımını hükmünde olduğu anlaşılmaktadır. Genel anlamda kâr payı dağıtımını yapılabilmesi için, kurumun dönem sonuçlarının kârlılıkla kapanmış olması veya geçmiş dönemlerden gelen birikmiş kârlarının bulunması gerekir. Ancak, anılan hükümlerde sözü edilen kâr dağıtımının, Türk Ticaret Kanunu bakımından kâr dağıtımını hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kâr dağıtımını olarak dikkate alındığının ve borç alan kurumun dönem sonuçlarının zararlar sonuçlanması durumunda da ileride elde edilecek kazançta mahsuben yapılan bir dağıtımın söz konusu olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle, kurum zararda olsa dahi, vergisel yükümlülükler açısından kurumun kâr dağıtımını yapmış gibi değerlendirilmesi gerekeceği açıktır.

⁶ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi’nin 11.06.2013 tarih ve E.2012/1147, K.2013/1497 sayılı kararı
Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi’nin 11.11.2013 tarih ve E.2013/438, K.2013/1060 sayılı kararı

Vergi inceleme raporunda da, davacının borç verdiği şirketlerin davacı şirketten aldıkları borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye olarak kabul edilmesi suretiyle, bu kısma isabet eden faiz ve kur farklarının kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alındığı belirtildiğine göre; söz konusu tutarın davacı şirket tarafından iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi suretiyle verdiği kurumlar vergisi beyannamesi anılan düzenlemelere uygun bulunduğundan, aksi yönden hareketle yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir...”⁷

ii. Mükellef Aleyhine Kararlar⁸:

- Danıştay 4. Dairesi’nin 01.02.2016 Tarih ve E.2012/4518, K.2016/202 Sayılı Kararı

“..Bu itibarla, borç kullanan nezdinde yapılacak düzeltme her zaman yapılması zorunlu bir durum olmasına rağmen borç veren nezdinde kâr payı sayılma durumunun ortaya çıkacağı düzeltme hakkı ancak borç kullanan kurumun örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farklarının vergilendirilmiş ve tahakkuk eden vergilerinde ödenmiş olmasına bağlıdır. Örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farkı kadar kısmın borç veren nezdinde vergilendirilmiş ve vergilerinin de ödenmiş olması gereklidir. Borç kullanan kurumun kazancına örtülü sermaye nedeniyle tespit edilen farkın eklenmesi halinde hala zarar olması veya bu nedenle oluşan fark kadar vergi matrahının artmamış olması halinde; borç veren nezdinde düzeltme yapılmasına imkan sağlanması halinde örtülü sermaye düzenlemesi; vergi güvenlik sistemi olmaktan çıkıp vergi planlamasına izin veren bir teşvik müessesesine dönüşür.

Borç kullanan nezdinde örtülü sermaye kullanımı şartlarının ilk kısmının oluştuğu ancak kâr dağıtım şartlarının oluşmadığı

durumlarda vergi güvenlik müessesinin değerlendirilmesine dönüştürülmesi suretiyle borç veren nezdinde düzeltme yapılması halinde; borç ilişkisinin niteliği değiştirilmekle kalınmayıp örtülü sermaye kullanımı Vergi Kanunları yoluyla hukukileştirilmiş ve teşvik edilmiş olacaktır. Bu da Türk Ticaret Kanunu’yla sağlanmaya çalışılan temel amaçlarla çelişecektir. Başka bir deyişle, örtülü sermaye uygulamasının borç veren açısından da her durumda uygulanabilecek bir değerlendirme gibi bir sisteme dönüştürülmesi halinde; gerek Türk Ticaret Kanunu’nda yasak olmasına rağmen örtülü sermaye pratiklerinin Vergi Kanunlarıyla teşvik edilmesine gerekse şirket kârlarının dağıtımından sadece ilişkili şirketlerin yararlandığı ve Türk Ticaret Kanunu’nun kâr dağıtımıyla ilgili tüm sisteminin çökertildiği bir duruma yol açılacaktır.

5520 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin son fıkrasıyla borç veren kurumlar için bazı koşullarda sağlanan düzeltme hakkıyla hem mükerrer vergilendirmeyi önleme hem de cezalandırmayla karşılaşmadan işlemlerin düzeltilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu durum, modern vergi yönetim gereklerinden biri olan gönüllü uyumun gözetilmesiyle yürütülen işlemlerde adaletin sağlanmasına ilişkin gerekliliklerin Türk Vergi Hukukunda somut kural haline getirilmiş olduğuna dair bir duruma tekabül etmektedir. Bu itibarla, düzeltme hakkının tebliğlerle geçici vergi dönemlerinde bile yapılabilmesinin kabul edilmesi, söz konusu zihniyet farklılığının bir uzantısıdır.

Bu açıdan, 5520 Sayılı Kanunun 12 nci maddesinin son fıkrası lafız olarak son derece belirgin olup lafızda yer alan düzenlemeler de hem örtülü sermaye düzenlemesinin konuluşundaki maksat hem de kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi bakımından tutarlıdır. Bu nedenle, örtülü sermaye kullanan şirketler

⁷ “Borçlu Mali Zararda Olsa da “Örtülü Sermaye” Alacaklıda Düzeltilmeli!”, Abdulkadir Kahraman, <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=505> (Erişim Tarihi: 23.01.2018)

⁸ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi’nin 27.02.2015 tarih ve E.2014/1248, K.2015/499 sayılı kararı
Danıştay 4. Dairesi’nin 29.05.2014 tarih ve E.2011/4489, K.2014/3940 sayılı kararı
Danıştay 4. Dairesi’nin 18.11.2014 tarih ve E.2011/6076, K.2014/6950 sayılı kararı

nezdinde herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve bu tarhiyat kesinleşip ödenme şartı (örtülü sermaye nedeniyle oluşan matrah farkı kadar veya kısmi gerçekleşme halinde kısmi düzeltme imkanı sağlayacak kadar) gerçekleşmeksizin; borç veren şirketçe elde edilen faiz gelirlerine kâr payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim (daha önce alınan verginin iade edilmesi) imkânı sağlanması sebepsiz yere hâzinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır. Böylece, vergi kaybına yol açan aynı tür muamelelerden ilki (özsermayeye faiz ödemesi hali) açık bir şekilde yapılmasına rağmen daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalırken aynı işlemi dolaylı ve örtülü bir çerçevede yapan mükellefler daha az vergi yüküne tabi tutulmuş ve ödüllendirilmiş olacaktır. Bir anlamda, örtülü sermaye müessesesi vergi güvenlik müessesesi niteliğinden çıkıp sermayeye katılımın yaratacağı külfetlerden ve öz sermaye üzerinden ödenen faizlere ilişkin maliyetlerden kaçınma ve kurtulmayı sağlayan özel bir teşvik sistemine dönüşmüş olacaktır. Bu açıdan, kâr payı sayılma nedeniyle borç veren tam mükellef kurumda yapılacak düzeltmenin; örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, özel olarak konulmuş bir hüküm olup öz sermaye üzerinden yapılan işlemlerle aynı mahiyetteki örtülü sermaye yoluyla yapılan işlemlerin sonuçları ve etkileri vergisel olarak eşit kavramaya tabi tutulmuştur.

Bu durumda, 2009 yılı için ihtirazı kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan ve dava konusu edilen tahakkuk işleminde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığından aksi yönde verilen mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 23.12.2011 günlü ve E:2010/1768, K:2011/4824 sayılı kararının bozulmasına, 01.02.2016 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi...”

• Danıştay 4. Dairesi’nin 22.12.2015 Tarih ve E.2012/6316, K.2015/7581 Sayılı Kararı

“..5520 sayılı Kanun’un 12. maddesinin son fıkrası ile borç veren kurumlar için bazı koşullarda sağlanan düzeltme hakkıyla hem mükerrer vergilendirmeyi önleme hem de cezalandırma ile karşılaşılmadan işlemlerin düzeltilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu durum, modern vergi yönetim gereklerinden biri olan gönüllü uyumun gözetilmesi ile yürütülen işlemlerde adaletin sağlanmasına ilişkin gerekliliklerin Türk Vergi Hukukunda somut kural haline getirilmiş olduğuna dair bir duruma tekabül etmektedir. Bu itibarla, düzeltme hakkının tebliğler ile geçici vergi dönemlerinde bile yapılabilmesinin kabul edilmesi, söz konusu zihniyet farklılığının bir uzantısıdır.

Bu açıdan, 5520 sayılı Kanun’un 12. maddesinin son fıkrası lafız olarak son derece belirgin olup lafızda yer alan düzenlemeler de hem örtülü sermaye düzenlemesinin konuluşundaki maksat hem de Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi bakımından tutarlıdır. Bu nedenle, örtülü sermaye kullanan şirketler nezdinde herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve bu tarhiyat kesinleşip ödenme şartı (örtülü sermaye nedeniyle oluşan matrah farkı kadar veya kısmi gerçekleşme halinde kısmi düzeltme imkânı sağlayacak kadar) gerçekleşmeksizin; borç veren şirketçe elde edilen faiz gelirlerine kâr payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim (daha önce alınan verginin iade edilmesi) imkânı sağlanması sebepsiz yere hâzinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır. Böylece, vergi kaybına yol açan aynı tür muamelelerden ilki (özsermayeye faiz ödemesi hak) açık bir şekilde yapılmasına rağmen daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalırken aynı işlemi dolaylı ve örtülü bir çerçevede yapan mükellefler daha az vergi yüküne tabi tutulmuş ve ödüllendirilmiş olacaktır. Bir anlamda, örtülü sermaye müessesesi vergi güvenlik müessesesi niteliğinden çıkıp sermayeye katılımın yaratacağı külfetlerden ve öz sermaye üzerinden ödenen faizlere ilişkin

maliyetlerden kaçınma ve kurtulmayı sağlayan özel bir teşvik sistemine dönüşmüş olacaktır. Bu açıdan, kâr payı sayılma nedeniyle borç veren tam mükellef kurumda yapılacak düzeltmenin; örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, özel olarak konulmuş bir hüküm olup öz sermaye üzerinden yapılan işlemler de aynı mahiyetteki örtülü sermaye yoluyla yapılan işlemlerin sonuçları ve etkileri vergisel olarak eşit kavramaya tabi tutulmuştur.

Bu durumda, 2011 yılı için ihtirazı kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan ve dava konusu edilen tahakkuk işleminde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır...”

Mahkeme kararlarına bakıldığında Vergi İdaresi gibi yargı organlarınca da konunun zaman zaman farklı bakış açılarıyla ele alındığı anlaşılmaktadır.

Son zamanlarda mükellef aleyhine tesis edilen kararlarda, Vergi İdaresince de olduğu gibi, borç kullanan kurum nezdinde verginin tarh edilerek kesinleşip ödenmesi şartının arandığı görülmektedir.

SONUÇ

Örtülü sermaye, vergi güvenlik müessesesi olarak hukukumuzda girmiş olan bir kavramdır. Her ne kadar temelinde Vergi Hukuku’nu ilgilendirir konular bulunsun da sonuçları bakımından Ticaret Hukuku’nu ilgilendirir konuları da içinde barındırır durumdadır.

Örtülü sermaye şartlarının mevcut olması ile birlikte işleme taraf olan mükellef için KVK açısından “dağıtılmış kâr payı sayılma” durumu vergi kanunları ile TTK’yı karşı karşıya getirmiştir⁹.

Ancak TTK açısından bakıldığında kâr dağıtımının belirli şartlar dahilinde mümkün olduğu gerçeği karşısında, örtülü sermaye açısından konunun TTK bağlamında değil ve fakat vergilendirme ile ilgili hükümler çerçevesinde ele alınarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Bu kapsamda, borç kullanan kurumun ilgili dönemi kâr ile kapatmaması durumunda da ilerde elde edilecek kazançta mahsuben yapılan ve/veya geçmiş dönem kârının kullanılması suretiyle yapılan bir dağıtımın söz konusu olduğunun kabulü mümkündür.

⁹ KVK’nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinde de maddede yer alan şartların gerçekleşmesi ile birlikte örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtım yapan şirketin zararda olup olmadığı ayırımına bakılmadan kâr dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR (2)

Mükerrem YANAR

Yeminli Mali Müşavir, Eski Baş 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 hükmüne 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 "İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar" adlı makalemizde değerlendirilmiştir. 2018 yılında gerçekleştirilen yatırım harcamalarının değerlendirilmesi, 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 bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

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. 2018 YILINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN YATIRIM HARCAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

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 Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca), yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabileceği belirtilmiştir.

2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'a eklenen geçici 8. maddede *"Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için; bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır."* hükmüne yer verilmiştir.

KVK'ya 6770 sayılı Kanun'la eklenen geçici 9. maddede ise *"Mükelleflerin 2017 takvim yılında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, bu Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50"*

şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanır." hükmü yer almaktaydı.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 90. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 9. maddesinde yer alan *"2017 takvim yılında"* ibaresi *"2017 ve 2018 takvim yıllarında"* şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile birlikte, imalat sanayiine yönelik olarak düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2018 takvim yılında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için belirlenen yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle hesaplanacak yatırıma katkı oranı uygulaması ile yine 2018 hesap döneminde gerçekleştirilecek yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere yatırım döneminde işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen gelirleri için indirimli kurumlar vergisi oranı %100 olarak uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile 2018 hesap döneminde imalat sanayiine yönelik olarak düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırım harcaması tutarını ve toplam yatırıma katkı tutarının %80'inin geçmemek şartı ile işletmelerin diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

II. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMA İLİŞKİN OLARAK AKTİFLEŞTİRİLEN KUR FARKI VE FAİZ GİDERLERİNİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA NE ŞEKİLDE DİKKATE ALINMASI GEREKTİĞİ

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'ın uygulanmasına ilişkin Tebliğ'de arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun

kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımların vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğ hükmünde yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak dikkate alınamayacak olan harcama kalemleri belirlenmiş olup, yatırım nedeniyle kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile verilen avanslardan doğan kur farklarının yatırım harcaması olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Bilindiği üzere, yatırımlara ilişkin olarak oluşan kredi faizi ve kur farklarının ilk yıl ilgili yatırım tutarına dahil edilmesi gerekmektedir. Yatırım nedeniyle aktifleştirilen kredi faizi ve kur farklarının esasen yatırım harcaması kapsamında değerlendirilerek indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak bu kredi faizi ve kur farkı tutarları yatırım teşvik belgesinde yer alan harcama tutarı içerisinde yer almadığından dolayı yatırıma katkı tutarının tespitinde söz konusu kredi faizi ve kur farklarının dikkate alınmaması uygun olacaktır.

Mali İdare tarafından bu konuda verilmiş olan bir özeltede¹ *“-Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi; aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanı tabi tutulması mümkün bulunmakta olup 163 ve 334 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.*

Öte yandan faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek, Ekonomi Bakanlığının teşvik belgesine göre belirlenen

indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır.” denilmektedir.

Yatırıma ilişkin katlanılan kredi faizi ve kur farkları, yatırımın bir maliyeti olarak aktifleştirilmeli ve yatırımın tamamlanmasının ardından amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Ancak söz konusu harcamaların indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınmaması yararlı olacaktır. Bu konuda İdarenin Kanun veya Tebliğ nezdinde net bir düzenleme yapması, soru işaretlerini gidermesi bakımından yerinde olacaktır.

III. BİRDEN FAZLA TEŞVİK BELGESİNE SAHİP MÜKELLEFLERDE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI VE İNDİRİMİN GEÇİCİ VERGİ VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİNDE GÖSTERİMİ

Yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler, gerek yatırım döneminde gerekse yatırımın tamamlanmasının ardından indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmaktadırlar. Uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin beyanname ekinde yer alan “İndirimli Kurumlar Vergisi Tablosu”nda yer alan bilgileri eksiksiz girmeleri gerekmektedir. Söz konusu tabloda yer alan bilgilerin doldurulmasının ardından matrah bildirim bölümünde “KVK’nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah” ve “KVK’nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı” bölümleri doldurularak yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara veya yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Tek bir yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerde belge kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasının beyanname gösteriminde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Birden fazla teşvik belgesine sahip mükelleflerde

¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.07.2014 tarih ve 84098128-125[32A-201322]-436 sayılı özeltesi

beyanname ekinde yer alan İndirimli Kurumlar Vergisi Tablosu birden fazla belge için ayrı ayrı doldurulabilmektedir. Ancak her bir belge için indirimli kurumlar vergisi uygulanacak oran farklılık gösterebilmektedir. Böyle bir durumda beyanname üzerinde “KVK’nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah” ve “KVK’nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı” bölümlerinde giriş yapılabilecek tek bir alan olması nedeniyle mükellefler tarafından toplam indirimli kurumlar vergisi uygulanacak tutara bu bölümde yer verilmekte ve her bir belge için farklı indirimli kurumlar vergisi oranı uygulandığından “KVK’nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı” bölümü hesaplanan indirimli vergi tutarının matraha bölünmesi suretiyle manuel olarak yazılmak zorunda kalınmaktadır.

Beyanname düzenleme programında her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler veya yatırımdan elde edilen kazanç tutarlarının ve bu tutarlara uygulanacak kurumlar vergisi oranlarının ayrı ayrı gösterilebilmesine imkan sağlayan bir güncelleme yapılmasının yerinde olacağı düşüncesindeyiz. Böyle bir güncelleme ile mükellefler nezdinde oluşan karmaşa çözüleceği gibi her bir vergilendirme dönemi için uygulanan oranın beyannamede farklı gösteriminin de önüne geçileceği açıktır.

SONUÇ

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

2018 yılında da yatırımları teşvik etmek amacıyla 2017 yılında uygulanan yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara %100 oranında indirimli vergi uygulamasının süresi uzatılmış ve bu uygulama ile yapılacak olan yatırım harcamalarına ciddi bir destek sağlanmıştır.

Yatırıma ilişkin olarak katlanılan kredi faizi ve kur farkı harcamaları esasen bir yatırım maliyeti mahiyetinde bulunduğundan bunların yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında dikkate alınabileceği yönünde İdare tarafından bir düzenleme yapılmasının yatırımcılara büyük yarar sağlayacağı göz ardı edilmemelidir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanan mükelleflerin her bir belgeden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerinde ayrı satırlarda göstermeleri uygulamanın daha sağlıklı ilerlemesini sağlayacağından beyanname sisteminin buna uyumlu hâle getirilmesinin önem arz ettiği kanaatindeyiz.

DÖVİZ OLARAK ÖDENEN YILLARA SARI İNŞAAT İŞİ HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE OLUŞACAK KUR FARKLARININ GELİR VERGİSİ TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Pınar SOLYALI
Vergi Müdürü

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 15. maddesi çerçevesinde, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde hakediş bedelleri, nakden veya hesaben istihkak sahiplerine ödendiğinde gelir vergisi tevkifatına tabi olur. İstihkak bedelinin döviz olarak belirlendiği yıllara sari inşaat işlerinde ise avans, fatura ve geç ödeme tarihleri arasında oluşan kur farklarının tevkifata tabi olup olmayacağı sorunu gündeme gelmektedir. İdarenin vermiş olduğu çeşitli özelgeler yorumlandığında bu konuda genel bir kanaatin mevcut olduğu söylenebilir. İdare, istihkak sahiplerine ödenmeyen avans kur farklarının stopaja tabi olmayacağı görüşünderken, geç ödeme kaynaklı oluşan ve istihkak sahiplerine ödenen aleyhte kur farkları için oluşturulan kanaat, anılan tutarların gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Sari İnşaat İşleri, Nakden veya Hesaben Ödeme, Avans Kur Farklarında Tevkifat Uygulaması, Vadeli Ödemelerde Tevkifat Uygulaması.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, yıllara sari inşaat ve onarım işleri geçici kabul tutanağının onay tarihine kadar %3 oranında kesinti yoluyla vergilendirilmektedir. Stopaj yapılacak zaman ise nakden veya hesaben ödeme tarihidir. Bu durumda stopaj matrahı ödeme anında (avans olarak ödenenler için avansın ödendiği tarihte) belirleneceğinden, bedelin döviz cinsinden ödendiği işlerde avans verilmesi durumunda avans tarihi ve avansın düşümünün yapıldığı fatura tarihi arasında, avans verilmediği hallerde ise fatura tarihi ve vadeli ödeme tarihi arasında oluşan kur farklarının stopaja tabi olup olmadığı sorunsalı oluşmaktadır. İşbu makalede hizmet bedelinin döviz cinsinden belirlendiği durumlarda avansın ve fatura tarihi ile ödeme zaman serisi boyunca oluşabilecek kur farklarının stopaja tabi olup olmayacağı değerlendirilecektir.

I. AVANS BEDELLERİNİN HAKEDİŞTEN MAHSUBU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nın 94. maddesinin 3 numaralı bendinde aynı Kanun’un 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır. Kanun’un 42. maddesinde tanımlanan işler ise birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleridir. Aynı şekilde, KVK’nın 15. maddesinin 1. fıkrasında, GVK’da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan hakediş ödemelerinin (avans olarak ödenenler de dâhil olmak üzere) vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Gerek GVK’nın 96. maddesinde gerekse KVK’nın 15. maddesinin 6. fıkrasında hesaben ödeme, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her

türlü kayıt ve işlemler olarak tanımlanmıştır. Borçlu durumda göstermek ifadesinden muhasebesel anlamda bilançonun pasifini artırıcı işlemler anlaşılmalıdır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avanslar ileride yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilecek olup, avans ödemesinin yapıldığı dönemde nakden ödeme gerçekleştiğinden stopaj matrahı avansı ödeme tarihinde oluşmaktadır. 21.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-84/06524 sayılı özelgede, fabrika inşaatı işinin bir firmaya sözleşme gereği döviz cinsinden hakediş ödemesi karşılığında ihale edildiği, birden fazla takvim yılına sirayet eden söz konusu inşaat işi için avans ödemeleri sırasında, avansın ödendiği tarihteki dövizin TL karşılığı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıldığı ve müteahhit firmanın döviz cinsinden kalan alacağının TL karşılığı üzerinden de aynı şekilde tevkifat yapılması düşünüldüğü belirtilerek avans ödemesi ile avansın mahsup edildiği hakediş tarihi arasında oluşan kur farkının stopaja tabi olup olmadığı hakkında İdarenin görüşü sorulmuştur. İdare ise cevabında “Ödemelerin döviz cinsinden yapılması halinde ise tevkifat matrahı, dövizin nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki TL karşılığı tutar olacaktır. Yazınızdaki bilgilerden, müteahhit firmaya döviz cinsinden yapılan avans ödemesinin TL karşılığı üzerinden gerekli tevkifatın yapıldığı anlaşılmaktadır. İşin bitim tarihinde yapılacak kalan ödeme tutarı üzerinden de aynı esaslara göre tevkifat yapılacağı tabiidir.” ifadelerine yer vererek hakedişler ödenirken, sadece kalan tutar üzerinden stopaj yapılacağı ve avans kur farklarının

stopaja tabi tutulmayacağı yönünde iradesini ortaya koymuştur.

13.03.2002 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4913-93 sayılı muktezada ise avans kur farklarından tevkifat yapıp yapılmayacağı ilave ödemeye bağlanmıştır. İlave ödemeden kasıt döviz olarak alınmış bulunan avansın mahsup edildiği tarihteki kur ile bu avansın verildiği tarihteki kur arasında oluşan farkın avans olarak verilen döviz miktarı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarın istihkak sahibine nakden veya hesaben ödenmesi, diğer bir ifadeyle müteahhidin bu tutarda bir alacak hakkının doğmasıdır. *Mukteza metninde avansın mahsup tarihi ile avansın verildiği tarihteki kur değişimi nedeniyle nakden veya hesaben ilave bir ödeme yapılmaması durumunda üzerinden tevkifat yapılacak bir ödemenin de söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.*

Aşağıda yer alan tabloda konuya ilişkin bir örnek sunulmuştur. 100.000 EUR tutarındaki avansın ödendiği tarihteki kur 4 iken, avansın mahsup edildiği 500.000 EUR hakediş bedelli faturanın düzenlendiği tarihin kuru 4,5’tur. İlk etapta avansın ödendiği tarih olan 01.02.2017’de %3 oranında kesinti yapılır. 100.000 EUR’a ilişkin stopaj matrahı avans ödeme tarihinde oluşacağından, avansın mahsup edildiği fatura tarihinde yalnızca hesaben tahakkuk eden 400.000 EUR’un TL karşılığı üzerinden stopaj yapılır. Bu hesaplama yöntemine göre avans kur farkı olan $(4,5-4) \times 100.000 \text{ EUR} = 50.000 \text{ TL}$ kesinti kapsamının dışında bırakılmış olur. Bunun sebebi ise anılan tutarın istihkak sahibine ilaveten ödenmemesidir.

Tarih	Açıklama	Kur	Tutar (EUR)	Tutar (TL)	Stopaj Oranı	Stopaj (TL)
01.02.2017	Avans Ödemesi	4	100.000	400.000	0,03	12.000
31.12.2018	1. No.lu Hakediş Faturası	4,5	500.000	2.250.000		
31.12.2018	Avans Mahsubundan Sonra Ödenen Tutar	4,5	400.000	1.800.000	0,03	54.000

II.FATURA DÜZENLEME TARİHİ İLE ÖDEME TARİHİ ARASINDA OLUŞAN KUR FARKI

İnşaat işinin döviz cinsinden ihale edilmesi durumunda faturaların düzenlenme tarihi ile ödeme tarihi arasında da kur farkları oluşabilmektedir. Bu bölümde bahsedilen ödeme terimi avans ödemelerini kapsamayıp geç ödemeleri ifade etmektedir.

Hakedişin onay tarihi itibarıyla istihkak sahibine borçlu duruma gelindiğinden bilançonun pasifinde artış söz konusu olacak ve hesaben ödeme gerçekleşecektir. Bu durumda hakedişin onay tarihi itibarıyla kesinti yükümlülüğü doğmaktadır. Dövizli bedel geç ödendiği durumda istihkak sahibine kur farkı kadar fazladan bir ödeme yapıyorsa ödeme tarihi itibarıyla kur farkına isabet eden tutar kadar ilave bir nakden ödeme gerçekleşir ve stopaj yükümlülüğü doğar.

İdare vermiş olduğu muhtelif özelgelerde bu konudaki görüşünü açıkça belirtmiştir. 16.05.2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.17.01-130[2011-2-24-02]-571 sayılı özgelede: “döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hakedişin onay tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur artışından kaynaklanan fazla

ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dâhil edilmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir. Ancak, hesaben ödeme gerçekleştikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi mümkün olmamaktadır.” ifadelerine yer verilmiş, kur kaynaklı fazla ödemelerin stopaja tabi olduğu, kur kaynaklı eksik ödemelere isabet eden stopajın ise iade olunamayacağı görüşü benimsenmiştir.

Aşağıdaki tabloda konuya ilişkin bir örnek sunulmuştur. 12.03.2018 tarihinde hakediş faturası düzenlendiğinde 500.000 EUR*4,3= 2.150.000 TL hesaben ödeme gerçekleşmiş olacak ve bu tutar üzerinden %3 stopaj ödenecektir. 15.000 EUR hesaben ödemeye isabet eden stopaj düşüldüğünde istihkak sahibine net 485.000 EUR ödeme yapılacaktır. Ancak ödemenin yapıldığı 30.06.2018 tarihinde kur artışı gerçekleştiğinden (4,5-4,3)* 485.000,00= 97.000 TL fazla ödeme yapılacak ve kur farkı nedeniyle fazladan yapılan bu ödeme %3'lük stopaja tabi tutulacaktır.

Tarih	Açıklama	Kur	Tutar (EUR)	Stopaj Oranı	Stopaj (EUR)	Net Ödenecek (EUR)	Net Ödenecek (TL)	Stopaj (TL)
12.03.2018	1. No.lu Hakediş	4,3	500.000,00	%3	15.000,00	485.000,00	2.085.500,00	64.500,00
30.06.2018	Ödeme Tarihi	4,5	500.000,00	%3	-	485.000,00	2.182.500,00	2.910,00

SONUÇ

İstihkak bedelinin döviz olarak belirlendiği yıllara sari inşaat işlerinde avansın ödeme tarihi ile avansın mahsup edildiği hakedişin onay tarihi arasında oluşan kur farkları üzerinden, bu tutarlar istihkak sahibine ilaveten ödenmedikçe nakden veya hesaben bir ödeme söz konusu olmayacağından, gelir vergisi tevkifatı yapılmaz. Hakediş bedelinin

geç ödendiği vade farkı mahiyetindeki aleyhe kur farkları ise istihkak sahibine yapılacak ödemeye dâhil bir unsur olduğundan brüt kabul edilip tevkifata tabi tutulacaktır. Diğer yandan, geç ödeme sırasında lehe oluşan kur farkı stopajı kadar hesaben ödemenin gerçekleştiği tarihte fazladan ödenen tutar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde mahsup yoluyla giderileceğinden bu tutarın iadesi söz konusu değildir.

AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ

Onur Çağdaş ÖZGÜR

ÖZET

Ülkelerin ekonomik büyüme hedeflerini gerçekleştirebilmesi ve birbirleri ile olan kalkınma yarışında bir adım öne geçebilmesi için en önemli unsurlardan birisi de üretimde verimliliğin ve sürekliliğin artırılmasıdır. Verimlilik ve sürekliliği sağlamak adına her ülke makro ve mikro çözümler ve politikalar geliştirmektedir. 21. yüzyılın belki de en zorlu yarışında rakiplerinden bir adım önde olmak isteyen istisnasız her ülke araştırma geliştirme (“Ar-Ge”) ve tasarım faaliyetlerine ciddi anlamda önem verip, bu faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan değeri maksimize etmenin yollarını aramaktadır. Türkiye de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle olan iktisadi yarışında daha da ileri sıralara çıkmak adına, Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak gelir vergisi stopajı teşvikini uygulamaya koyarak ciddi bir adım atmıştır. Çalışmamızda Ar-Ge ve tasarım merkezinde çalışan personeller açısından gelir vergisi stopajı teşvikinin detaylarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, Tasarım, Ar-Ge ve Tasarım Faaliyeti, Ar-Ge ve Tasarım Harcaması, 5746 Sayılı Kanun, Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.

GİRİŞ

Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinde gelir vergisi stopajı teşviki 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (“5746 sayılı Kanun”) kapsamında getirilen önemli bir teşvik unsurudur. Teşvik ile birlikte Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinde çalışan personelin, bu faaliyetleri karşılığında elde ettikleri ücretleri belirli oranlarda gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Makalemizde bilhassa 6676 sayılı Kanun dahilinde getirilen değişikliklerle birlikte Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinde çalışan personele ödenen ücretler için getirilen gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulama esaslarına yer verilmiştir.

I. AR-GE VE TASARIM PERSONELİ NEDİR?

5746 sayılı Kanun’un 2. maddesinde Kanun uygulamasında yer alan bazı tanımlamalara yer verilmiştir. Bu tanımlardan birisi de Ar-Ge ve tasarım personeline ilişkindir. Kanun’a göre Ar-Ge personeli; Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri, tasarım personeli ise tasarım faaliyetlerinde doğrudan görevli tasarımcı

ve teknisyenleri ifade etmektedir. Tasarım personeli ifadesi, 6676 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile 5746 sayılı Kanun’a eklenmiş olup, mevzuatta Ar-Ge merkezlerinin yanında reel sektörde ayrıca bir yer edinen tasarım merkezleri için bir teşvik unsuru olarak yürürlüğe girmiştir.

Ar-Ge ve tasarım merkezi çalışanlarının elde ettikleri ücretler için getirilen teşvikin uygulanmasına ilişkin olarak detayları içeren ikincil yasal düzenlemeler ise Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Destelenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği (“Yönetmelik”) ve 4 Seri No.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği ile yayımlanmış bulunmaktadır.

II.AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİ İÇİN GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ UYGULAMASI VE ESASLARI NELERDİR?

Ar-Ge ve tasarım merkezlerinin sayısı gün geçtikçe artmakta olup, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı’nın birlikte çalışması neticesinde Ar-Ge ve tasarım merkezlerinin sayısının artırılarak katma değer taşıyan üretim hacminin daha da üst noktalara taşınması amaçlanmaktadır. Bu hedefe ulaşmak için Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde çalışan personelin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin belli

oranlarda gelir vergisinden müstesna tutulması da reel sektörün Ar-Ge ve tasarıma yönelmesi adına önemli bir teşvik edici unsur olarak görülmektedir. Söz konusu teşvik unsuruna 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. bendinde yer verilmektedir. Teşvikin uygulanmasına dair Yönetmelik'in 10. maddesi ise kapsamlı bir açıklama olarak yasal mevzuatımızda yer almaktadır.

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, kamu personeli hariç olmak üzere Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. Kanun'da yer alan "temel bilimler alanları", yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programlarını ifade etmektedir. Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanmaktadır. Muhtasar beyanname üzerinde terkin edilecek tutara ilişkin hesaplamanın, Ar-Ge veya tasarım personeli ile destek personelinin her biri için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Bu hesaplama ile ilgili bilgilerin, Maliye Bakanlığınca belirlenen bildirim tablosunda gösterilmesi ve muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Kanun'un 3. maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu geçmemektedir. Kanun'da yer alan destek personeli tanımı, Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli ifade etmektedir. Destek

personeli tanımı yine 6676 sayılı Kanun ile getirilen bir değişiklik olup, 01.03.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu uygulama ile bünyesinde Ar-Ge veya tasarım merkezi bulunan işletmelerin Ar-Ge ve tasarım projelerinde bizzat rol alması da merkezin yönetiminde ve işleyişinde aktif olarak yer alan personeller de teşvike dâhil edilmiştir.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmaktadır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17.03.1981 tarih ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilmektedir. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamamaktadır. Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanun'da belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmamaktadır.

Kısmi zamanlı olarak çalışan personel için hesaplanacak gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında mükelleflerin hesaplama detaylarını tevsik edici belgeler ile desteklemesi faydalı olacaktır.

Kanun'un 3. maddesinde yer alan yetki doğrultusunda 01.08.2016 tarih ve 2016/9091 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın ("Bakanlık") bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen

kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere ve Bakanlığın onayının alınması şartıyla merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilmektedir¹.

SONUÇ

Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde çalışan personelin elde ettikleri ücretlerin Kanun kapsamında belirlenen oranlarda gelir vergisinden müstesna tutulması, üretici işletmelerin Ar-Ge ve tasarıma olan yatırımlarını artırması yönünde önemli bir teşvik unsuru olarak mevzuatımızda yer almaktadır. 5746 sayılı Kanun'da yer alan yetki ile birlikte Bakanlar Kurulunca Ar-Ge ve tasarım projelerinin yürütülmesi sürecinde dışarıda geçirilen sürelerle de gelir vergisi stopajı teşvikinin getirilmesi ayrıca olumlu bir gelişme olarak görülmektedir.

¹“Ar-Ge / Tasarım / Destek Personeline Ödenen Ücretlerde Gelir Vergisi Stopaj Teşviki”, İmdat Türkay, Lebib Yalkın Dergisi Ağustos 2017 S.164

ÖZELLEŞTİRME YOLUYLA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR

Özge KISACIK

Stj. Avukat

ÖZET

Ülkemizdeki şirketlerin birleşme ve devralma faaliyetlerinin özelleştirmeler yoluyla yapılması halinde, bu yapılanma rekabeti önemli ölçüde etkiler hale gelmektedir. Bunun sebebi ise özelleştirilecek kurumların ülkemizdeki mevcut konumu, büyüklüğü ve yapısıdır. İşbu özel durum, birleşme ve devralmalara ilişkin süreçte Rekabet Kurulunun haklı ve yerinde müdahalesini beraberinde getirmiştir. 2013/2 sayılı “Özelleştirme Yoluyla Devralmaların Hukuki Geçerlilik Kazanabilmeleri İçin Rekabet Kurumuna Yapılacak Ön Bildirimlerde ve İzin Başvurularında Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” ise bu ihtiyacı gidermek adına düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özelleştirme, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Rekabet Kurulu, Rekabet, Birleşme ve Devralmalar, 2013/2 Sayılı Tebliğ.

GİRİŞ

Özelleştirme, 80’li yılların başlaması ile birlikte hem Türkiye’de hem de tüm dünyada önemli bir yer edinmiştir. Aynı zamanda ekonominin yeniden yapılandırılması programı içerisinde uygulanan istikrar ve rasyonelleştirme politikalarının da önemli bir aracı haline gelmiştir. Bununla birlikte, özelleştirmenin, ekonomik yapının değişiminde kullanılan tek araç olmadığı, ekonominin yeniden yapılandırılmasında daha pek çok aracın birbirini tamamlayacak ve kuvvetlendirecek biçimde kullanılmasının gerektiği de kuşkusuzdur. En dar anlamıyla özelleştirme, kamu iktisadi teşebbüsleri (“KİT”)'nin özel sektöre devrini ifade etse de aslında kendi içinde birçok yön barındırmaktadır. Özelleştirme ile birlikte devletin piyasalardaki etkisi azalmakla birlikte tüm dünyada kabul gören liberal piyasa anlayışı da gelişmektedir. Özelleştirmenin tanımındaki öğelere baktığımızda özelleştirmeye konu birimin kamuya ait kuruluşlar olduğunu anlamaktayız. Bu kuruluşlar, yani KİT’ler, devletten aldığı güç ile pazarda tekel konumuna gelmeye çok yatkındır. Bu sebeple rekabeti önemli ölçüde etkileyecek hassas kuruluşlardır. Böylesine önemli kuruluşların özelleştirilmesi de aynı

hassasiyet içinde yürütülmelidir. Rekabet Kurumu da bunun işletilmesinde önemli bir yere sahiptir. Geçmiş yıllardan beri çıkarılan tebliğler ile birlikte özel niteliğe sahip kamu kuruluşlarının özelleştirilmesi Rekabet Kurulunun denetimi altında yürütülmektedir.

I. ÖZELLEŞTİRME YOLUYLA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR

1. Özelleştirmenin Tanımı

Dar anlamda özelleştirmede; mutlak olarak mülkiyetin devrinin (en az %51’in devrinin) gerçekleşmesi ve yönetimin özel kesime geçmesi gerekmektedir. Ancak başka görüşe göre de daha az orandaki hisse satışı da yönetimi ele geçirmede etkili olabileceği için yine de yeterli olmaktadır. Geniş anlamda özelleştirme ise; sadece kamu kuruluşlarının elden çıkarılması değil, piyasanın tam anlamıyla serbest piyasa koşullarına uygun hale getirilmesi, devletin elini ekonomiden neredeyse tamamen çekmesidir.

Özelleştirmeyi ise Özelleştirme İdaresi Başkanlığı (“ÖİB”) gerçekleştirmektedir. Bütün siyasi partilerin ve sendikaların önerileri de dikkate alınarak hazırlanan 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun (“Özelleştirme Kanunu”), 27 Kasım 1994 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun’la birlikte de bu

¹ Erol Yılmaz, *Ekonomik Perspektiften KİT’ler, Özelleştirme ve Uygulama*, Ankara, Ekim 2002, s.41.

idare kurulmuştur². ÖİB ise bu alanda devlet tarafından yürütülen iktisadi faaliyet, hizmetler ile işletme ve varlıkların özel sektöre devrini, kamu yatırım ve hizmetlerinin özel sektör iş birliği ile gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

2. Özelleştirmenin Amaçları

Özelleştirmenin ana amacı, devletin asli fonksiyonlarına yönelmesi, ekonominin ise pazar mekanizmaları tarafından yönlendirilmesidir. Her ne kadar özelleştirmenin değişik metotları olsa da; ana amaç devletin elinde olan hantal kuruluşların özel sektöre bırakılıp verimli bir şekilde işletilmesinin sağlanması yanında devlete de ek bir kaynak yaratmaktır. Kamu teşebbüslerinin kaynaklarının kıt olması ve bunun verimli bir şekilde kullanılamaması, aynı zamanda rekabetten uzak olması gibi etkenler düşünüldüğünde özelleştirmenin devlete ve tüm millete de faydası büyüktür.

Bu düşünceler ışığında devlet tarafından yapılan özelleştirme faaliyetlerinin en büyük faydası ise bu yolla elde etmiş olduğu gelirleri altyapı hizmetlerinde, dış borçların ödenmesinde vb. alanlarda kullanabilmesidir. KİT'lerin satılmasından elde edilen kaynaklarla, iç (vergi) ve dış (borç) finansman kaynaklarına alternatif sağlanır. Ayrıca devlet bütçesi üzerindeki KİT finansman yükü azalır. Özelleştirme bir yandan da tüm dünyada şu anda kabul gören liberal piyasa ekonomisi ile de yakından ilişkilidir. Piyasa ekonomisi globalleşmeyle birlikte hızla yayılmakta, dış ticarete açık olan ülkeleri kendi kurallarına uymaya zorlamaktadır. Rekabet koşullarının düzeltilmesi, güçlü bir özel sektör, devletin ekonomiden elini çekmesi gibi politikalar serbest piyasa ekonomisinin öncelikli koşullarıdır. Özelleştirmenin dünyadaki sisteme uyum açısından da önemi büyüktür.

3. Özelleştirme Yöntemleri

Özelleştirme tercihleri; öncelikle amacı olmak

üzere, özelleştirilecek kuruluşun faaliyet gösterdiği sektör, finansal yapı, sahip olduğu teknoloji, kârlılık gibi niteliklere göre değişmektedir³.

Özelleştirme; satış, kiralama, işletme hakkı devri, mülkiyetin gayri ayni haklar tesis etmek, gelir ortaklığı modeli ve sair tasarruflar olarak uygulanmaktadır. Türkiye'de en çok kullanılan yöntem ise satış yöntemidir. Satış; varlık ve hisse senedi satışı olmak üzere ikiye ayrılır. Hisse senedi satışı ise; blok satış, halka arz, çalışanlara satış, uluslararası arz, borsada satış, yatırım fonlarına satış şeklinde yapılır.

Satış yöntemlerinden en önemlisi ise hisse senedi yoluyla satıştır. Bu satış yönteminin en önemli etkisi ise sermaye piyasasına ilişkindir. Sermaye piyasasının amacı, gerçek ve tüzel kişilerin ellerindeki tasarrufların, menkul kıymetler aracılığı ile yatırım alanlarına kaydırılmasını sağlamaktır. Gelişmekte olan bir sermaye piyasasının ihtiyaç duyduğu önemli husus, yeterli menkul kıymet arzıdır. Bu sebeple hisse senedi satışı yoluyla yapılan özelleştirme, sermaye piyasasının ihtiyaç duyduğu hisse senetlerini sunmak suretiyle piyasanın canlanmasına katkıda bulunacaktır. Yaygın ve kapsamlı bir özelleştirme programı, bazı teşvik tedbirleriyle de desteklenmesi halinde, hisse senedinde yatırım yapma alışkanlığını geliştirecektir.

Hisse senedi satışı yoluyla yapılan özelleştirmelerin sosyal gerçeklerin başında gelen gelir ve servetin yeniden dağılımını sağlamak açısından da büyük bir katkısı vardır. Özellikle kârlılık oranı yüksek KİT'lerin hisse senetlerinin çalışanlara, yöneticilere ve küçük tasarruf sahiplerine bazı avantajlarla satılması, bu kesimlere bir gelir transferi sağlamış olur. Bunun dışında, yasal düzenlemeyle KİT'lerin hisse senedi alımı için bir fon oluşturmaları sağlanabilir. Bu fondan çalışanlara hisse senedi alımı için para ödenebilir ve daha sonra karşılığı taksitler halinde geri alınabilir.

² Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, http://www.oib.gov.tr/T%C3%BCrk%C3%A7e/Kurumsal/Detay/Yasal_%C3%87er%C3%A7e/1488875748.html?, (Erişim tarihi: 10 Kasım 2017).

³ Ayhan Tözer, "Telekomünikasyon Sektöründe Özelleştirme, Regülasyon ve Liberalizasyon", Gazi Üniversitesi İİBF Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2003, s.20.

II.ÖZELLEŞTİRMENİN BİRLEŞME DEVRALMA YOLUYLA YAPILMASI VE REKABET HUKUKU İLE İLİŞKİSİ

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (“RKHK”)’da özelleştirmelerle ilgili olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak özelleştirme, en nihayetinde tabii ki de pazardaki rekabetçi ortamı etkilemektedir. Zira kamu teşebbüsleri devletten aldıkları güç ile tekel oluşturabilirler ve böylece ilgili pazarda hakim durum yaratarak rekabeti önemli ölçüde engelleyebilirler. İşte tam bu noktada özelleştirme Rekabet Hukuku ile etkileşim içinde olmaktadır. RKHK’da özelleştirmeye ilişkin herhangi bir hüküm yer almamasına rağmen; özelleştirmeleri ilgili Kanun’un 7. maddesindeki birleşme ve devralmalar kapsamına sokabiliriz.

RKHK ve Özelleştirme Kanunu’nun yanı sıra özelleştirme yoluyla birleşme ve devralmalar konusundaki en önemli ve tek tebliğ 2013/2 sayılı “Özelleştirme Yoluyla Devralmaların Hukuki Geçerlik Kazanabilmeleri İçin Rekabet Kuruluna Yapılacak Ön Bildirimlerde ve İzin Başvurularında Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” (“2013/2 Sayılı Tebliğ”)’dir. Bu Tebliğ’in çıkış noktası ve Rekabet Hukuku ile ilgisi ise RKHK’nın 7. ve 27. maddesinin f bendidir.

1. 2013/2 Sayılı Tebliğ

Özelleştirme yoluyla devir veya birleşmeye konu olacak teşebbüslerin hukuki ve fiili tekel konumları nedeni ile, 1997/1 sayılı Rekabet Kurulundan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ’in özelleştirme işlemlerinin denetimi açısından yetersiz kalması karşısında, Rekabet Kurulunu daha ihale işlemleri öncesinde devreye sokacak bir düzenlemeye gerek duyulmuştur. Bu nedenle özelleştirmeler çerçevesindeki rekabet düzenlemeleri 01.4.1998 tarih ve 1998/4 sayılı “Özelleştirme Yoluyla Devralmaların Hukuki Geçerlik Kazanabilmeleri İçin Rekabet Kuruluna Yapılacak Ön Bildirimlerde ve İzin Başvurularında Takip Edilecek Usul ve

Esaslar Hakkında Tebliğ” inde ele alınmıştır. Ancak 2013/2 sayılı Tebliğ ile birlikte 15 yıl yürürlükte kalan 1998 yılına ait Tebliğ yürürlükten kalkmıştır. Ancak yine de bu iki tebliğ birbirine benzerlik göstermektedir. Yeni tebliğ ile birlikte ciro eşik sistemine geçilmiştir. Eski pazar payı sistemi belirsizliğe yol açmaktaydı. Bu değişiklik de hem Avrupa Birliği mevzuatına uyum hem de Türk mevzuatında yeknesaklık sağlanması için yapılmıştır. 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 2010/4 sayılı Rekabet Kurulu’ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ, pazar payı ve ciroya dayalı çifte eşik sisteminden vazgeçerek, sadece ciro eşığı sistemini benimsemiş ve böylece Avrupa Birliği düzenlemesine ayak uydurmuştur.

2. Tebliğin Kapsamı

Bu Tebliğ hükümlerine tabi başlıca durumlar şunlardır:

- Bir teşebbüsün ortaklık paylarının ya da diğer hak ve araçların tümünün veya bir kısmının teşebbüsün üzerindeki kontrolü değiştirecek şekilde her türlü devri
- Bir teşebbüsün ortaklık paylarının ya da diğer hak ve araçların tümünün veya bir kısmının teşebbüsün üzerindeki karar organlarını değiştirecek şekilde her türlü devri
- Mal veya hizmet üretimine yönelik birimlerin özelleştirme yolu ile her türlü devri

3. Ön Bildirime Tabi Özelleştirme Yolu ile Birleşme ve Devralmalar ve Takip Edilecek Usul

2013/2 sayılı Tebliğ uyarınca hangi özelleştirmelerin bildirim tabi olacağı ciroya dayalı eşik sistemine göre belirlenmiş olup; bu eşik özelleştirilecek teşebbüs ya da mal veya hizmet üretimine yönelik birimin cirosunun 30 milyon Türk Lirasını aşmasıdır. Bu bildirim, ihale şartlarının kamuoyuna duyurulmasından önce işletilmesi gereken bir süreç olup, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı tarafından Rekabet Kurumuna yapılır.

⁴ Coşkun Can Aktan, *Kamu İktisadi Teşebbüsleri Özelleştirme*, İzmir, Boyut Yayıncılık, 1993, s. 141-142.

Rekabet Kurulu görüşü, ilgili görüşte aksi belirtilmediği sürece üç yıl geçerlidir. Bu sürenin bitiminden itibaren çıkılacak ihalelere ilişkin olarak yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde yeniden Rekabet Kurulu görüşünün alınması zorunludur. Üç yıllık süre kuralı 2013/2 sayılı Tebliğ ile getirilmiş bir düzenlemedir. Böyle bir sürenin öngörülmesi ise rekabetçi pazardaki koşulların ortalama değişme süresi ile doğru orantılı olup, Kurulun görüşünün güncel Pazar yapısıyla çelişmesini önler⁵.

Tebliğ'in 3. maddesine göre, ÖİB ihaleden önce yapmayı düşündüğü özelleştirme hakkında Rekabet Kuruluna bildirimde bulunacak ve Rekabet Kurulu da oluşacak piyasa koşullarını inceleyerek özelleştirme ile ilgili görüşlerini belirtecektir. Bu aşamada Kurul varsa özelleştirme ile ilgili koşullarını da belirtecek ve bunlar da ihale şartnamesinde gösterilmiş olacaktır. Rekabet Kurulu, ön bildirimin Rekabet Kurumu kayıtlarına giriş tarihinden itibaren 40 iş günü içerisinde görüşünü oluşturarak ÖİB'a bildirir. 24 iş günü içerisinde oluşturulacak ilgili mesleki daire görüşü ve bu görüşe cevaben altı iş günü içerisinde ÖİB'ndan alınacak görüş ile 10 iş günü içerisinde de kendi görüşünü oluşturur. Bu süreler ilgili idarelerin uygun görmesi halinde yarısı oranında arttırılabilir.

4. İzin Başvurusuna Tabi Özelleştirme Yolu ile Birleşme ve Devralmalar (Nihai Bildirim) ve Takip Edilecek Usul

Rekabet Kurumuna ön bildirimde bulunulması zorunlu olan özelleştirme yolu ile devralma işlemlerinin hukuki geçerlilik kazanabilmeleri için Rekabet Kurulundan izin alınması da zorunludur. İzin başvuruları, ihale işleminin sonuçlanmasından sonra fakat Özelleştirme Yüksek Kurulunun, özelleştirilecek teşebbüs ya da mal veya hizmet üretimine yönelik biriminin nihai devir işlemine

ilişkin kararından önce ÖİB tarafından yapılır. Bu başvuru ÖİB'nin Özelleştirme Yüksek Kuruluna sunacağı Özelleştirme Yüksek Kurulu karar taslağında yer alacak her teklif sahibi için bağımsız dosyalar şeklinde hazırlanır.

SONUÇ

Özelleştirme, 2005 yılından itibaren gerek ülkemizde gerek tüm dünyada giderek önemini arttırmıştır. Özellikle ülkemizde son yıllarda yapılan özelleştirmeler, özelleştirilen kurumların niteliği ve sağladığı istihdam gibi çeşitli etkenlerden dolayı bütün toplumu etkilemiştir. Özelleştirilen kurumların ülkemizdeki önemi göz önüne alındığında ve bu kurumların devletten aldığı güç ile tekel oluşturma ihtimali de değerlendirildiğinde; bu yol izlenerek yapılan birleşme ve devralma işlemleri ayrı bir öneme sahip olmaktadır. Konunun hassaslığı geçmişteki tebliğlerle giderilmeye çalışılmış olsa da tam bir etkinlik sağlanamamış ve nihayet 2013/2 sayılı Tebliğ ile birlikte Rekabet Kurumu ve ciro eşik sistemi ile birlikte özelleştirmelerin denetimi arttırılmıştır. Özelleştirilecek birimlerin tekel oluşturma ihtimali ve özelleştirilme şeklinde olsa bile gerçekleştirilen bir birleşme/devralma işleminin mevcudiyeti sebebiyle bu işlemin Rekabet Kurulunun izni şeklinde bir denetime tabi tutulması yerinde bir düzenlemedir. Şöyle ki, özelleştirme işleminin başından (Ön İzin Bildirimi) nihai devir işleminin sonuçlanma öncesine kadar (Nihai Bildirim) Rekabet Kurulunun süreçteki etkin konumu piyasalardaki rekabetin azaltılmasını önleme, hakim durumun oluşması veya mevcut bir hakim durumun da önüne geçmektedir. Sonuç olarak, 2013/2 sayılı Tebliğ ile birlikte özelleştirme gibi özel bir alan ile Rekabet Hukuku'nun kesişimi isabetli bir şekilde ele alınmış ve RKHK'daki amaç da muhafaza edilmiş olmaktadır.

⁵ <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/rekabet-hukukunun-ozellestirme-yoluyla-devralmalara-etkisi/>, (Erişim tarihi: 01 Kasım 2017).

GİDER PUSULASI İLE YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİSEL VE SOSYAL GÜVENLİK RİSKLERİ

Yunus ELMAS

SMMM, SPK Bağımsız Denetçi, Yemeksepeti.com Muhasebe Müdürü

ÖZET

Gider pusulası konusunda uygulamada sıklıkla rastlanılan yanlışların önlenmesine yardımcı olması bakımından, konunun vergisel ve sosyal güvenlik mevzuatı açısından değerlendirmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Gider Pusulası, Ücret, Ücretli, Vergi Usul Kanunu, Sosyal Güvenlik.

GİRİŞ

Uygulamada mükellefler kendi değerlendirmelerine göre, süreklilik arz etmeyen ve kendilerine bağıllık göstermeyen işlerin bedellerini gider pusulası ile belgeleyip ödemektedirler. Fakat bu değerlendirmeler bazen bütün kriterler ortaya konulmadan yapılmaktadır. Bağıllık ve süreklilik kriteri değerlendirilirken Sosyal Güvenlik Kurumu (“SGK”)’nın genelgeleri, SGK tarafından yazılan denetim raporları ile Mali İdarece verilmiş özgelgeler ve düzenlenen vergi raporlarının dikkate alınması gerekmektedir. Çoğu zaman maliyeti daha düşük ve pratik bir yol olduğu için gider pusulası düzenlenerek ödeme yapılması yoluna başvurulsa da olası bir denetim veya iş yapan kişinin şikâyeti ile hiç hesapta olmayan maliyetler ile karşılaşılabilir. Bu kapsamda, makalemizde, SGK ve Mali İdarenin gider pusulası konusundaki görüşleri değerlendirilecektir.

I. İŞ VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE GİDER PUSULASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu’nun 4. maddesi uyarınca iş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşme olarak tanımlanmaktadır.

Bağımlı olarak iş görme edimi ile emir ve talimatlar alma süreci anlatılmaktadır. Bu sürecin Kanun’un ruhuna uygun yorumlanmamasından

dolayı uygulamada farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. Daha çok kısa süreli hizmet alım süreçlerinde ödeme işlemi gider pusulası ile yapılmakta ve iş ilişkisinin kurulmadığı düşünülmektedir.

SGK tarafından yapılan denetimlerde, gider pusulası ile yapılan ödemeler incelenmekte işverenler adına olumsuz raporlar yazılarak işçi adına geriye dönük sigorta tescili yapılarak işverene cezalı prim tahakkukları yapılmaktadır.

2013/5 sayılı SGK Genelgesi’nde gider pusulası ile ilgili olarak aşağıdaki ibare yer almaktadır:

“Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, gider pusulası yaptırılan iş veya satın alınan emtia için düzenlenen ve fatura yerine geçen bir belgedir. Ancak, uygulamada çoğu zaman hizmet akdine dayalı çalışması dolayısıyla sigortalı olması gereken kişilere gider pusulası ile ödeme yapıldığı görülmektedir. Kanun gereğince, Kanun uygulamasında sigortalılık niteliği taşıyacak bir hizmet karşılığı alınan ücretler için ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmekte ise de, hak edilen ücretin gider pusulası ile ödendiğinin saptanması halinde de, bu belge yasal kabul edilecek ve çalıştığı tespit edilen adına sigortalı hizmet kazandırma yoluna gidilecektir.”

Gider pusulası ile hizmet alımına ilişkin olarak ödeme yapılması durumunda, belgede işçinin de imzası olmasından dolayı sigortalılık durumu çok kolay tespit edilebilmektedir. Bu tespitler, denetimler esnasında olabileceği gibi hizmet alınan kişinin geriye dönük sigorta girişi istemesinden veya sigorta primine ihtiyacı olmasından dolayı

şikâyet yoluyla da olmaktadır. Uygulamada bu tür konularda, sonradan hak arama ihtiyacının da sıklıkla gündeme gelebildiği düşünüldüğünde gider pusulası ile hizmet alımı ciddi anlamda riskli görünmektedir.

Gider pusulası ile hizmet alındığının tespit edilmesi durumunda, işverenin karşılaşılabileceği cezai riskler aşağıdaki şekildedir:

- Her bir sigortasız çalıştırılan kişi için asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası (2018 yılı için 4.059 TL) uygulanır.
- Aylık prim ve hizmet beyannamesinin verilmemesi ile ilgili olarak aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası (2018 yılı için 4.059 TL) uygulanır.
- Gider pusulasında belirtilen bedel üzerinden sigorta primi ve gecikme zammı uygulanır.
- Mahkeme kararıyla veya yapılan denetimlerde çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmediği veya bildirilen sigortalıyı fiilen çalıştırmadığı tespit edilen işverenler, ilk tespit için bir ay süreyle, ilk tespit tarihinden itibaren üç yıl içinde tekrar eden her bir tespit için ise bir yıl süreyle 5510 sayılı Kanun'dan gelen %5'lik indirimden faydalanamayacaklardır.

Örnek:

İşveren (A)'nın 2018 Ocak ve Şubat aylarında sigorta girişi yapılmadan brüt 2.029,50 TL ücret karşılığında gider pusulası ile bir kişiden hizmet aldığı tespit edilmiştir. İşveren (A) için muhtemel risk aşağıdaki gibidir:

- 5510 sayılı Kanun yönünden adına gider pusulası düzenlenen kişi için vaktinde verilmeyen işe giriş bildirgesine ilişkin ceza tutarı $2.029,50 \times 2 = 4.059$ TL
- Aylık prim ve hizmet belgesine ilişkin ceza tutarı $4.059 \text{ TL} \times 2 \text{ ay} = 8.118 \text{ TL}$
- Ocak, Şubat dönemleri prime esas kazanca ilişkin sigorta primi $(2.029,50 \times 2 \text{ ay}) \times \%37,5 = 1.522,13 \text{ TL}$ (gecikme zammı hariç)
- 5 puanlık teşvike ilişkin en az 1 ay yasaklı kalınacak tutar $(2.029,50 \times 2 \text{ ay}) \times \%5 = 202,95 \text{ TL}$
- 4857 Kanun'un 102/b hükmü uyarınca, ücret hesap pusulası düzenlemekten $693 \times 2 \text{ ay} = 1.386 \text{ TL}$

- 4857 Kanun'un 104. maddesi uyarınca, özlük dosyası düzenlemekten 1.853 TL

Bu durumda, ödenecek prim hariç iki aylık toplam maliyet: 15.618,95 TL'dir.

II. VERGİ KANUNUNLARI ÇERÇEVESİNDE GİDER PUSULASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nın "Gider Pusulası" başlıklı 234. maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Uygulamada mükellefler kendilerine karşı "süreklilik" ve "bağlılık" içeren işlerde dahi (hizmeti sunan taraf ısrarla vergi mükellefiyeti tesis ettirmediği için) sadece vergisel yönden doğabilecek sakıncaları önlemek amacıyla gider pusulası kullanmayı çözüm olarak düşünmektedirler. Mali İdare, aynı yıl içinde bir işlemin birden fazla defa tekrarlanmasını ya da birbirini izleyen yıllarda tekrarlanmasını "süreklilik" arz eden işlem olarak değerlendirebilmektedir.

Süreklilik unsurunun sadece ayın tamamında iş yerinde iş sözleşmesine bağlı olarak sigortalı olarak çalışan kişiler açısından geçerli olduğu gibi hatalı bir düşünce vardır. Oysa süreklilik kavramı birbirini tekrarlayan işlemler, edimler olarak değerlendirilmelidir ve süreklilik herhangi bir zaman dilimi içinde geçerli olmak üzere "tam" veya "kısmi" süreklilik şeklinde gerçekleşebilir. Burada işçi – işveren ilişkisinin kurulması için yazılı bir hizmet sözleşmesinin olması şart değildir. Önemli olan işlemin özü gereği işçi – işveren ilişkisinin olup olmadığı, yapılan işin bağımsız nitelikli bir serbest meslek faaliyeti değil işverenin emir ve talimatları altında yapılan bir iş olmasıdır.

Maliye, özgellerinde süreklilik arz etmeyen işlemlerde tevsikin gider pusulası ile yapılması; hizmet ya da mal alınan kişi esnaf muaflığı kapsamındaysa vergi tevkifatı yapılması, değilse vergi tevkifatına gerek olmadığı yönünde görüşler vermiştir.

Maliye Bakanlığı gider pusulasının uygulama alanını 221, 224 ve 230 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 54 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği ile genişletmiştir.

Maliye Bakanlığı, 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanlara yapılan ödemelerin de gider pusulası ile belgelendirilmesini uygun bulmuştur. 224 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan faaliyetlerde bulunup eserlerini aynı Kanun'un 94. maddesinde sayılan kişi veya kurumlara teslim edenlerin defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu dışında bırakılmaları nedeniyle bu kişilere ödeme yapanların giderlerini tevsik etmek için gider pusulası düzenlemeleri gerekli görülmüştür. 230 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerden satın alınan sabit kıymetlerin (taşıt satışları noter satış sözleşmesi ile belgelendirilebilecektir) gider pusulası ile tevsik edilmesinin mümkün olacağı belirtilmiştir. 54 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde de nihai tüketicilere satılan malların tüketici tarafından iade edilmesi halinde iade mallar için gider pusulası düzenleneceği, tüketici tarafından iade edilen mala ait fatura ya da benzeri evrakın geri alınarak gider pusulası ekine konacağı, gider pusulasında satış bedeli ile KDV'nin ayrı ayrı gösterileceği bu KDV'nin indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir.

Güncel mevzuatımıza göre, gider pusulasının kullanım alanlarına ilişkin düzenlemeler (kanun maddesi ve genel tebliğler) yukarıdaki gibidir. Konunun yorumlanması ve açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olabilmesi için örnek özgelere aşağıda yer verilmiştir.

**1) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
24.02.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/
KDV:02-241/771 Sayılı Özgelgesi**

“Şirketinize yapılan soru kitapçığı teslimlerinin, söz konusu eğitimciler tarafından devamlılık arzedecek şekilde mutad meslek haline getirilmemesi, başka bir ifadeyle aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla soru kitapçığı teslimi yapılmamış olması şartıyla, bu faaliyetin arızı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve söz konusu soru kitapçıklarının karşılığında telif ücreti olarak gider pusulası düzenleyerek ...gelir vergisi stopajı ve ... KDV tevkifatı yaparak net bedeli kendilerine ödeme yapmanız gerekeceği tabiidir.”

**2) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
04.03.2013 Tarih ve 11395140-105[227-2012/
VUK-1]-300 Sayılı Özgelgesi**

“Şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişiler ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet akdi olması veya bu kişilerin şirketinize bağlı ve şirketiniz emir ve talimatları doğrultusunda çalışması durumunda yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirilecek olup, bu ödemeler için ücret bordrosu düzenlenmesi gerekecektir. Söz konusu faaliyetin kazanç sağlama amacıyla ve devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması veya şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması hallerinde ise söz konusu şahıslar adına şirketinizce gider pusulası düzenlenmesi gerekecektir. Şirketinizin internet üzerinden yaptığı satışlara aracılık eden kişilerin faaliyetlerini ticari organizasyon içerisinde ve devamlılık arz edecek şekilde yürütmeleri halinde bu hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Şirketinize söz konusu hizmetlerin devamlılık arz etmeyecek şekilde arızı olarak verilmesi halinde bu hizmetler KDV ye tabi tutulmayacaktır. Faaliyetin, şirketinize bağlılık arz etmeksizin, bir işyeri açılmadan sürekli olarak ve herhangi bir organizasyona bağlı olmadan yapılması halinde, bu işin esnaf muaflığı kapsamında verilen bir hizmet olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 94/13-d maddesi gereğince ... gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.”

**3) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
17.08.2012 Tarih ve B.07.1.G
İB.4.34.19.02-019.01-2656 Sayılı Özelgesi**

“Şirketiniz ile söz konusu eğitmen ya da danışmanlar arasında sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda ödenen danışmanlık ücretlerinin ücret olarak değerlendirilip bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, eğitmen ya da danışmanların şirketinizin emir ve talimatı altında çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ancak, eğitmen ya da danışmanlar ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmaması ve bir organizasyon kurmayıp kendi sorumluluğu altında söz konusu faaliyetlerin ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasına dayanarak birden fazla gerçekleştirilmesi halinde, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek vergilendirileceği tabiidir.”

**4) Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
12.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-
GVK-2011/13-135 Sayılı Özelgesi**

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi mükellefi olan Şirketinizin savunma sanayi alanında faaliyette bulunduğu belirtilerek, dönem dönem artan nitelikli personel ihtiyacını şirket dışından ve herhangi bir şekilde vergi mükellefi olmayan (askeri kadrolarda çalışan veya emekli olmuş, esnaf muaflığı belgesi olmayan) kişilerle karşılanması durumunda gelir vergisi tevkifatının yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir. Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından yaptırılan işlerin, bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak işçi - işveren ilişkisi doğuracak şekilde yaptırılması durumunda, yapılan ödemelerin ücret kabul edilerek Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu işin esnaf muaflığı kapsamında bulunan kişilere yaptırılması halinde ise, bu kapsamda yapılan ödemeler üzerinden aynı Kanunun 94/13-d maddesi uyarınca ... gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak söz konusu işin, esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi

mükellefi olmayan kişilere yaptırılması halinde yapacağınız ödeme için gider pusulası düzenlenmesi gerekmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan hizmet alımları için tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmadığından, gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, esnaf muaflığı belgesi alınması zorunluluğu 4444 sayılı Kanunun 14/A-1 inci maddesi ile kaldırıldığından vergiden muaf esnafa ilişkin şartları taşıyanlardan anılan belge aranılmaması gerekir.”

**5) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
22.04.2009 Tarih ve 176200-ÖZ/1266- 3676 Sayılı
Özelgesi**

“Esnaf muaflığından yararlanmayan ve vergi mükellefiyeti olmayan şahıstan gider pusulası düzenleyerek alınacak yazar kasa için yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmemektedir.”

**6) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
15.07.2011 Tarih ve B.07.1.G
İB.4.34.19.02-019.01-987 Sayılı Özelgesi**

“Alınan bu hizmet serbest meslek mahiyetinde olduğundan ... vergi tevkifatı yapılması gerekir. Turist rehberliği işi süreklilik arz edecek şekilde mutad meslek olarak yapılıyorsa ilgili kişinin serbest meslek mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekir.”

**7) Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın
14.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-
GVK-2011/1-83 Sayılı Özelgesi**

“İlgide kayıtlı özelge talebiniz ile, işyerinizi herhangi bir şirkete veya şahsa bağlı olmayan ev hanımına haftada bir temizlediğinizi belirterek, bu hizmet için düzenlediğiniz gider pusulasında vergi tevkifatı yapıp yapmayacağınız hususunda bilgi istenilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Vergiden Muaf Esnaf” başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında, ticaret ve sanat erbabından maddede yazılı şekil ve suretle çalışanların gelir vergisinden muaf olduğu, söz konusu fıkranın 2

numaralı bendinde, bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabının muafiyetten faydalanacağı, anılan maddenin ikinci fıkrasında; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanların esnaf muafılığından faydalanamayacağı, aynı maddenin son fıkrasında ise; bu muafılığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulünün olmadığı belirtilmiştir. Madde hükmünden, bu maddede sayılan ve buna benzer işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde yapan, başka bir deyişle bu mükelleflerin ücretlisi konumuna girmeden, taahhütte bulunmadan günübirlik veya kısa süreli hizmet verme şeklinde yapan kişilerin esnaf muafılığından yararlanacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, zaman zaman işyerinizin temizlik işlerini yapan kişinin bu şartlar dahilinde esnaf muafılığından yararlanacağı tabiidir. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapacağı sayılarak, aynı fıkranın 13/d bendinde ise esnaf muafılığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, zaman zaman işyerinizin temizlik işlerini yapan kişilere yapacağınız ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/13-d maddesine göre vergi tevkifatı yapılması gerekir.”

**8) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın
28.07.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK
94-1133 Sayılı Özelgesi**

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, apartman yönetimi olarak, vergiden muaf esnaf olan kişilere yaptırılan badana, küçük tamir ve tadilat işleri ile apartman merdivenlerinin temizlikçi bir kadına temizletilmesi halinde, bu kişilere söz konusu işler karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep

edilmektedir. Merdiven temizlik işi yaptırılması karşılığı ödenen bedel ücret olarak değerlendirilecek, ancak sitenizde işyeri bulunmaması kaydıyla ödenen ücret Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 6 ncı bendine göre gelir vergisinden istisna olduğundan tevkifat yapılmayacaktır. Yaptırılacak badana, küçük tamir ve tadilat işlerinin esnaf muafılığından yararlananlarca (bir işyerine sahip olmaksızın gezici olarak işyapanlar) yapılması halinde, söz konusu ödemelerin gider pusulası düzenlenerek belgelendirilmesi ve üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94-13/d maddesi uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı hesaplanması gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu işleri yapan kişilerin gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunması (gerçek usulde veya basit usulde) halinde tarafınızca yapılacak ödemeler karşılığı ilgili kişilerin fatura düzenlemesi gerekmektedir.”

SONUÇ

İşin özünde bağlılık ve süreklilik gösteren bir iş ilişkisi varsa ödemelerin, ücret kapsamında değerlendirilmesi ve bordroya dayandırılarak yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde durumun gerek Maliye gerekse SGK tarafından tespiti veya hizmet veren kişinin şikayeti hâlinde geriye dönük tescil ve cezai işlemler uygulanabilecektir.

GELİR VERGİSİ TEVKİFATINDA TİCARET BORSALARININ MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Ercan ERKİLETLİOĞLU

Gümrük ve Ticaret Uzmanı, Bağımsız Denetçi

ÖZET

Bu çalışmamızda ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedellerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı konusu ile bu konuda ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğunun kapsamı, ticaret borsalarının tabi olduğu mevzuat hükümleri de dikkate alınmak suretiyle ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluğu, Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı, 164 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 185 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.

GİRİŞ

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden, ticaret borsaları, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ticaret borsalarının kotasyonuna dâhil maddelerin ticaretiyle iştigal edenler bulundukları yerdeki ticaret borsasına kaydolmak, alım satımlarını borsada yapmak ve borsaya tescil ettirmek zorunda olduklarından zirai kazançlardan kaynaklı verginin tahsili noktasında vergi sorumlularının yanı sıra vergi ziyânı önlemek amacıyla ticaret borsaları da müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Ancak ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğunun kapsamı tâbi oldukları Kanun ve yönetmelik hükümleri dikkate alınmaksızın geniş değerlendirilebilmekte ve uygulanabilmektedir. Bu bakımdan çalışmamızda ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğunun kapsamı ve şartları, tâbi oldukları mevzuat ile vergi mevzuatı ve konuya dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun kararı birlikte değerlendirilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

I. TİCARET BORSALARI VE TESCİL YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ticaret borsaları, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu¹ ("5174 sayılı Kanun")'nda yazılı esaslar çerçevesinde kotasyonlarına dâhil maddelerin borsada alım satımlarını tanzim ve tescil etmek, borsada oluşan fiyatlarını tespit ve ilân etmek amacıyla kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip kurumlardır. 5174 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi uyarınca ticaret borsası kotasyonuna dâhil maddelerin alım veya satımı ile uğraşanlar, bulundukları yerin borsasına kaydolmak zorundadırlar.

Kanun, ticaret borsalarının kuruluş amacının gerçekleştirilmesini teminen borsanın çalışma alanı içerisinde, kotasyona dâhil maddelerin, toptan alım satım miktarı olarak belirlenen miktarın üzerindeki alım satımlarının, borsa meclislerince kararlaştırılan istisnalar dışında, borsa yeri dışında yapılmasını yasaklamıştır (5174 sayılı Kanun md.45/3). Böylelikle kotasyona dâhil maddelerin ticaretinin borsa yerlerinde yapılması ve kotasyona dâhil maddelerin fiyatlarının tarafların bulunduğu bu ortamlarda belirlenmesi amaçlanmıştır.

Öte yandan borsaya tâbi maddelerin borsa yerinde, istisna kapsamında borsa yeri dışında veya elektronik ticaret yoluyla, belirlenen toptan alım satım miktarları üzerinde yapılan alım satım işlemlerinin borsalara tescili zorunludur. Borsaya tâbi olmamakla birlikte yeterli arz ve talebi

¹ 01/06/2004 tarihli ve 25479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunan, misli nitelikte tarımsal ürünlerin alım satım işlemleri, alıcı veya satıcının talebine bağlı olarak borsaya tescil edilebilmektedir.

Borsa yerinde yapılan alım satım işlemlerinin aynı gün; istisnai olarak borsa yeri dışında alınıp satılmasına müsaade edilen maddelere ait alım satım işlemlerinin ise en geç otuz gün içinde tescil ettirilmesi gerekmektedir. Geçerli bir neden olmaksızın belirtilen sürelerde tescil zorunluluğunun yerine getirilmemesi durumunda, tescil ücreti yüzde elli fazlasıyla tahsil olunmaktadır. (5174 sayılı Kanun md. 46).

Ticaret borsalarının kotasyon listelerinde genellikle piyasa fiyatı oluşumuna ihtiyaç duyulan tarımsal ürünler ile canlı veya kesilmiş hayvanlar yer almaktadır. Bugün Ülkemizde 113 ticaret borsası bulunmakta olup, her birinin kendine özgü kotasyon listesi vardır. 5174 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi ve Ticaret Borsalarına Tabi Maddeler ve Bu Maddelerin Alım veya Satımlarının Tescili Hakkında Yönetmelik'in² 5'inci maddesi uyarınca bir ürünün ticaret borsası kotasyon listesine dâhil edilebilmesi için; borsa çalışma alanında yeterli arz ve talebinin bulunması, arz ve talebinin değişken olması, rekabet konusu bulunması, dayanıklı ve stoklanabilir nitelikte misli mallardan³ olması, standardizasyonunun yapılmış bulunması, standardizasyonu yapılmamış ise tiplere ayrılması, numuneyle temsilinin mümkün olması, teamülen toptancı hal ve mevzuuna giren yaş meyve ve sebzelerden olmaması gerekmektedir. Tipi tespit edilmemiş olan mallarla misliyyattan olup yerel ihtiyaçları karşılayan maddeler ile canlı veya kesilmiş hayvanlar da borsaya tâbi maddeler arasına alınabilmektedir.

Hangi malların borsada alım ve satımının zorunlu olduğu ve bunların toptan satış kabul edilen en az miktarları, ilgili borsa meclisinin teklifi ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin uygun görüşü üzerine Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenmektedir. Bakanlık, değişen piyasa şartlarında, borsada yeterli

arz ve talebi bulunmayan veya ticarî teamüllere göre borsalarda alım satıma konu olmayan mallar ile sanayi tesislerinde işlem görerek mamul haline gelmiş nihai ürünleri, genel olarak veya borsalar itibarıyla borsaya tâbi maddeler arasından çıkarabilmekte, ticaret borsalarının kotasyonunda yer alacak veya almayacak ürünleri ve borsaya tâbi maddelerin en az alım satım miktarlarını yeniden belirleyebilmektedir.

II.ZİRAİ ÜRÜNLERDE GELİR VERGİSİ TEVKİFATI VE ÖDEME ZAMANI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁴ ("GVK")'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesi uyarınca; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddenin bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Aynı maddenin (11) numaralı bendinde vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi, kurum ve kuruluşlarca çiftçilerden satın alınan zirai ürünler karşılığında yapılan ödemelerden %25 oranında vergi tevkifatı yapılacağı ve altıncı fıkrasında anılan bent gereğince yapılacak tevkifat oranının, zirai mahsulün ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine göre farklı oranlarda belirlenmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bu yetkiye istinaden 31.12.1993 tarih ve 21805 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere, hayvanlar ve

² 08/01/2005 tarihli ve 25694 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Ölçülebilen, sayılabilen, tartılabilen ve emsali piyasada çokça bulunan mal.

⁴ 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bunların ürün bedelleri ile kara ve su avcılığı ürün bedelleri üzerinden % 2, diğer zirai ürün bedelleri üzerinden de % 4 oranında tevkifat yapılacağı belirlenmiştir.

GVK'nın 96'ncı maddesinde, vergi tevkifatının 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, 98'inci maddesinde ise 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları ve 119'uncu maddesi uyarınca da beyanname verilen ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

III. TİCARET BORSALARINDA TESCİL ETTİRİLEREK SATIN ALINAN ZİRAİ ÜRÜN BEDELLERİNDEN YAPILACAK GELİR VERGİSİ TEVKİFATI VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

193 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere, ticaret borsalarında tescil ettirilerek yapılan alım-satım işlemlerinde hayvanlar ve bunların ürün bedelleri ile kara ve su avcılığı ürün bedelleri üzerinden %1, diğer zirai ürün bedelleri üzerinden %2 oranında tevkifat yapılacağı belirlenmiştir. Böylelikle ticaret borsalarında tescil ettirmek suretiyle gerçekleşen alım satım işlemlerinde indirimli tevkifat uygulanması nedeniyle yarı yarıya vergi avantajı sağlanmış olmaktadır. Konuya ilişkin detaylı açıklamalar 175 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁵ yapılmıştır.

Ticaret borsalarının kotasyon listesinde yer alan ürünlerden hangilerinin alım bedelleri üzerinden

tevkifat yapılacağı, hangilerinin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı hususu ise 185 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği⁶ ekinde yer alan listede ürün bazında "tevkifata tabi" veya "tevkifata tabi değil" şeklinde ayrıştırılmıştır.

185 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca zirai ürün alım satımı yapan mükelleflerin indirimli tevkifat oranından yararlanabilmesi için, zirai ürünün (işlenmiş olanlar dâhil) borsa kotasyon listesine dâhil olup olmadığına bakılmaksızın ticaret borsalarında tescil ettirilerek alım satımının yaptırılması yeterli olmaktadır. Diğer bir anlatımla kotasyon listesinde olmayan ancak, borsada tescil edilen zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden de indirimli tevkifat yapılabilmektedir. Zira 5174 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, borsa kotasyon listesine dâhil olmamakla birlikte yeterli arz ve talebi bulunan misli nitelikte tarımsal ürünlerin alım satım işlemleri, alıcı veya satıcının talebine bağlı olarak borsaya tescil edilebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁷ ("VUK")'nın 11'inci maddesi, tevkif yoluyla ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esasını getirmiştir. Söz konusu maddede, mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, bu kişilerle birlikte verginin ödenmemesinden, alım satıma taraf olanların tümünün müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu kapsamda, mezkûr maddenin beşinci fıkrası ile Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dâhil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden zirai ürünlerin alımında yapılacak gelir vergisi tevkifatı ve müteselsil

⁵ 19/02/1994 tarihli ve 21854 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 13/07/1995 tarihli ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 10/01/1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sorumluluk konusu 164 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁸ düzenlenmiş olup, gerekli açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden, ticaret borsaları, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Ticaret borsalarında işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması hâlinde, borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için, satın alanların ve ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak; söz konusu zirai ürünlerle ilgili olarak daha önce çiftçiden satın alınması esnasında gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması hâlinde, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi, gecikme faizi ve gecikme zammından tescil işlemini yapan borsalar ile vergisi tevkif yoluyla ödenmeyen zirai ürünü borsaya getirenler müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

185 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre tevkifata tabi olmayan ürünlerin satın alınması işleminin ticaret borsalarınca tescilinde, çiftçiler dışındaki kimselerden satın alınması hâlinde gelir vergisi tevkifatının aranılmaması, çiftçilerden satın alınması hâlinde gelir vergisi tevkifatının aranılması gerekmekte olup, tevkifatın yapılmış olduğu belgelendirilmeden tescil yapılması hâlinde tevkif edilerek ödenmesi gereken vergiden borsalar ve yöneticileri müteselsilen sorumlu olmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, alım bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağı belirtilen ürünlerin, küçük çiftçi muaflığından yararlanan veya götürü gider usulüne göre vergilendirilen çiftçilerden müstahsil makbuzu düzenlemek, gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerden de fatura düzenlettirmek suretiyle satın alınması hâlinde, bu ürünlerin bedelleri üzerinden de vergi tevkifatı yapılması ve tescil aşamasında borsalarca tevkifatın belgelendirilmesinin istenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 164 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ticaret borsaları ve borsa yöneticileri alım, satımını tescil ettikleri zirai ürünler üzerinden yapılması gereken vergi tevkifatını sağlamaya yönelik her türlü tedbiri almaya yetkili kılındıkları gibi, ticaret borsaları, borsada işlem gören ürünlerin alış ve satışlarını kişi bazında (cari hesaplarda) izlemek ve Maliye Bakanlığı'na bilgi vermekle de yükümlü kılınmışlardır.

IV. DEĞERLENDİRME

5174 sayılı Kanun ile tarımsal ürün ticareti kapsamında ticaret borsalarına önemli görevler verilmiştir. Ticaret borsalarının kotasyonuna dâhil maddelerin ticaretiyle iştigal edenler bulundukları yerdeki ticaret borsasına kaydolmak, alım satımlarını borsada yapmak ve borsaya tescil ettirmek zorunda olduklarından zirai kazançlardan kaynaklı verginin tahsili noktasında vergi sorumlularının yanı sıra vergi ziyanı önlemek amacıyla ticaret borsaları da müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Ticaret borsalarının müteselsil sorumluluklarının hangi halde gündeme gelebileceğinin daha net anlaşılabilmesi bakımından 5174 sayılı Kanun ile GVK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Her şeyden önce ticaret borsalarının tevkif edilen gelir vergisinden müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için alım satım işleminin ticaret borsasında tescil edilmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde sorumluluk söz konusu olmayacaktır.

5174 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesi uyarınca borsa yerinde yapılan alım satım işlemlerinin aynı gün, istisnai olarak borsa yeri dışında alınıp satılmasına müsaade edilen maddelere ait alım satım işlemlerinin ise en geç otuz gün içinde tescil ettirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi, kurum ve kuruluşların çiftçilerden satın alınan zirai ürünler karşılığında bir ay boyunca yapılan ödemelerden tevkif etmeleri gereken gelir vergisini aynı Kanun'un

⁸ 15/09/1990 tarihli ve 20636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

98'inci maddesi uyarınca ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları, 119 uncu maddesi uyarınca da beyanname verilen ayın yirmialtınıcı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ticaret borsalarında tescil edilmek suretiyle yapılan alım satım işlemleri nedeniyle oluşan ve tescil işlemi nedeniyle vergi sorumluları ile birlikte ticaret borsalarının da müteselsilen sorumlu tutulduğu gelir vergisinin bildirim ve ödeme zamanı, alım satımın yapıldığı ayı takip eden ayın en geç sırasıyla 23'üncü ve 26'ncı günlerinin akşamıdır.

Görüldüğü üzere alım satım işleminin tescil süresi ile alım satımdan kaynaklı tevkif edilmesi gereken gelir vergisinin beyan ve ödeme süreleri uyumlu değildir. Dolayısıyla tescil işlemi gerçekleştirilirken tevkif edilen verginin bildirim ve/veya ödeme süresi dolmamış olduğundan bildirim ve/veya ödeme henüz yapılmamış olmaktadır. Bu itibarla ticaret borsalarının yükümlülüğü alım satım işlemini tescil etmeden önce gelir vergisi tevkifatının yapıp yapılmadığını kontrol etmek ve tevkifat yapılmamış ise yapılmasını sağlamaktan ibaret olacaktır. Bu yükümlülük yerine getirilmeden tescil işleminin yapılması halinde ticaret borsaları da tevkif edilerek ödenmesi gereken vergiden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır.

Ticaret borsalarına getirilen bu yükümlülük karşısında 164 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ticaret borsaları ve borsa yöneticileri alım, satımını tescil ettikleri zirai ürünler üzerinden yapılması gereken vergi tevkifatını sağlamaya yönelik her türlü tedbiri almaya yetkili kılındıkları gibi, ticaret borsaları, borsada işlem gören ürünlerin alış ve satışlarını kişi bazında (cari hesaplarda) izlemek ve Maliye Bakanlığı'na bilgi vermekle de yükümlü tutulmuştur. Görüldüğü üzere ticaret borsalarına getirilen yükümlülük karşısında verilen yetki, tevkifatın yapılmasını sağlamaya yönelik olmasından ibaret olup, tevkif edilen verginin beyan edilmesini ve ödenmesini sağlamaya yönelik bir yetki değildir. Nitekim borsalara tescil edilmiş alış satışların kişi bazında izlenmesi ve Maliye

Bakanlığına bilgi verilmesi yükümlülüğünün getirilmiş olması da borsalara verilen bu yetkiyi tamamlayıcı niteliktedir.

Ticaret Borsalarına Tabi Maddeler ve Bu Maddelerin Alım veya Satımlarının Tescili Hakkında Yönetmelik'in 16 ve 17'nci maddeleri uyarınca ticaret borsalarında tescil işlemleri alım satım işlemine taraf olanlarca doldurularak borsaya ibraz edilen alım satım beyannamelerine istinaden yapılmaktadır. Anılan Yönetmelik'in 16'ncı maddesi uyarınca içeriği Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından belirlenen alım satım beyannamelerinde⁹, Maliye Bakanlığı tarafından getirilen yükümlülük ve verilen yetki de dikkate alınarak, alım satım işlemine dair müstahsil makbuzu veya faturanın tarih ve numarası ile gelir vergisi tevkifat (stopaj) tutarının da gösterilmesi zorunluluğu öngörülmüştür. Zira VUK'un "Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar" başlıklı ikinci bölümünde düzenlenen fatura ve müstahsil makbuzuna ilişkin hükümler uyarınca yapılan alım satım işlemleri fatura veya müstahsil makbuzu ile belgelendirilebilmektedir. Böylece ticaret borsaları alım satım beyannameleri üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılmış olduğunu gördükten sonra tescil işlemini gerçekleştirmektedir.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, ticaret borsalarına müteselsil sorumluluk getiren 164 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk" başlığını taşıyan 4'üncü bölümünün iptali istemiyle Ankara Ticaret Borsası tarafından açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi'nin Tebliğ'in dava konusu bölümünün iptali yönünde verdiği 25.12.1995 günlü ve E:1991/752, K:1995/5799 sayılı kararının temyiz edilmesi üzerine verdiği 24.10.1997 günlü ve E:1996/144, K:1997/453 sayılı kararı da bu yöndedir.

Mezkur kararda; VUK ve GVK'nın müstahsil makbuzu düzenlemesi, zirai ürün bedellerinden vergi tevkifatı ile beyanı ve ödemesine ilişkin

⁹ <https://www.tobb.org.tr/HukukMusavirligi/Sayfalar/OdaBorsalardaKullanilacakDefterBelgeler.php> (Erişim-11/01/2018)

düzenlemeleri karşısında 164 sayılı Genel Tebliğ'in 4'üncü bölümünün ilk paragrafının, VUK'un 11'inci maddesinin altıncı fıkrasında da öngörülen yetkiye dayanarak, böyle bir alım-satımın ticaret borsasında tescili sırasında müstahsil fişinin usulüne uygun düzenlenmiş ve GVK'nın yukarıda değinilen kuralları gereğince gelir vergisi kesintisinin yapılmış olmasının borsa yetkililerince aranmasını öngördüğü, bu araştırma ve gereğin yerine getirilmemesine karşın tescilin yapılmış olması halinde, borsaları da alıcı tüccarla birlikte müteselsilen sorumlu tutan bir düzenleme getirdiği, VUK'un 235'inci ve GVK'nın 94'üncü maddelerine göre çiftçiden tarım ürünü satın alan tüccarın; henüz beyanname verme süresi dolmamışken yapılan tescil sırasında, borsa ve yetkililerinin beyannamenin düzenlenmiş ve ilgili vergi dairesine verilmiş ya da tahakkukun yapılmış olmasını aramaları düşünülemeyeceğinden, Tebliğ'in bu paragrafında öngörülen sorumluluğu tevkifatın yapılmasıyla sınırlı kabul etmek gerektiği,

Dördüncü bölümün ikinci paragrafında öngörülen sorumluluğun ise; ayrı ayrı incelenmesi gerektiği, bu paragrafta öngörülen müteselsil sorumluluğun önkoşulu olarak, borsada tescil edilen bir alım-satıma konu tarım ürününün evvelce çiftçiden satın alınması sırasında vergi tevkifatının yapılmış olması gerektiği, dolayısıyla bu paragrafta yer alan düzenleme ile de sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapma ödevini yerine getirmemiş olan satıcıların tescil istemlerinin kabul edilmemesinin amaçlandığı, çiftçiden alınması sırasında bedelinden vergi tevkifatı yapılmamış tarım ürününün borsada tescil edilerek satılmasını önlemek isteyen bu düzenlemenin, VUK'un 11'inci maddesinin altıncı fıkrasına aykırı düşmediği sonucuna varıldığı, ticaret borsalarının, tarım ürünü bedelinden kesilmeyen ve bunun sonucu olarak beyan dışı kalan ve ödenmeyen gelir (stopaj) vergisi ile bu vergiye ait gecikme faizi ve zammından satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmalarında yasaya aykırı bir yön görülmediği, borsada tescilin; çiftçiden yapılan tarım ürünü alışları sırasında alıcılar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla yapılması gereken vergi tevkifatının belgelenmesinden sonra gerçekleştirilmesi yükümlülüğü getirerek, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen ticaret borsası ve

yöneticilerini asıl sorumlularla birlikte müteselsilen sorumlu tutan dava konusu düzenlemeyi tümüyle iptal eden kararın hukuka uygun görülmediği belirtilerek Danıştay Dördüncü Dairesinin anılan kararı bozulmuştur.

SONUÇ

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğu, yalnızca, vergi tevkifatının alıcılar tarafından yapıldığının belgelendirilmesini istemeden zirai ürün alım satımını tescil etmeleri durumunda olacaktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bir önceki bölümde yer verilen Kararında belirtildiği gibi "henüz beyanname verme süresi dolmamışken yapılan tescil sırasında, borsa ve yetkililerinin beyannamenin düzenlenmiş ve ilgili vergi dairesine verilmiş ya da tahakkukun yapılmış olmasını aramaları düşünülemeyeceğinden" tescil işlemi sırasında tevkif edildiği görülen verginin tescil işlemi sonrasında beyan edilmemesi veya beyan edilmiş olmasına rağmen ödenmemesi durumunda ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğu olmayacaktır.

164 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin ticaret borsalarının müteselsil sorumluluğunun düzenlendiği "Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk" başlığını taşıyan 4'üncü bölümünün bu çerçevede uygulanması ve Tebliğ'in söz konusu dava sürecine konu edilmediği için değerlendirme dışı kalan ve 4'üncü bölümü ile çelişen "Gelir Vergisi Tevkifatının Yapılmayacağı Durumlar ve Müteselsil Sorumluluktan Kurtulma" başlıklı 10'uncu bölümünün ikinci fıkrasındaki; "Öte yandan, borsada tescil ettirilerek çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının beyan edilerek ödenmemesi hâlinde, bu vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından çiftçiden ürünü satın alanla birlikte borsa ve yöneticileri de sorumludur." hükmünün 4. bölüm ile uyumlaştırılması tereddütlerin giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından uygun olacaktır.

ANA HATLARIYLA ADİ ORTAKLIĞIN HUKUKİ DURUMU

Onur Yalçın

Ortak, Dava ve Uyuşmazlık Çözümü, Avukat

ÖZET

Adi ortaklık, Ticaret Kanunu'nda düzenlenen sermaye şirketleri açısından zorunlu kılınan asgari sermaye, tescil ve benzeri kuruluş prosedürlerine tabi olmaması sebebiyle ticaret hayatında yoğun olarak tercih edilen bir sözleşme ilişkisi ve ortaklık yapılanmasıdır. Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklığın, ortaklardan bağımsız olarak hak iktisap etmesi, borç altına girmesi ve bir hukuki işlemin tarafı olması mümkün değildir. Bu doğrultuda, adi ortaklık malvarlığı üzerinde tüm ortaklar elbirliği mülkiyet esaslarına göre hak sahibidirler.

Anahtar kelimeler: Adi ortaklık, Tüzel Kişilik, Hak Ehliyeti, Elbirliği Mülkiyeti.

GİRİŞ

Borçlar Kanunu'nda iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanan adi ortaklık; amaç bakımından bir sınırlamaya bağlı olmadan, belirli şekil kurallarına uymak, kanunen belirlenmiş asgari bir sermayeyi denkleştirmek ve yasal prosedürü izlemek zorunda kalmadan basit bir işlemle ve az bir masrafla oluşturulabilen; bu yönüyle de ticaret hayatında ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap veren bir ortaklık türüdür. Bu çerçevede, adi ortaklık bir ticaret şirketi olarak nitelendirilmez ve bu ayrımın bir sonucu olarak, adi ortaklık Türk Ticaret Kanunu hükümlerine de tabi değildir.

Adi ortaklık, gerek ekonomik, gerekse hukuki anlamda ticaret hayatında ve uygulamada önemli bir fonksiyon icra etmektedir. Herhangi bir yasal prosedüre bağlı olmadan kurulabilmesi ve ticaret şirketlerine kıyasla ortaklara tanınan hareket alanı, adi ortaklığı oldukça yaygın biçimde tercih edilen bir iş ve ortaklık modeli haline getirmiştir. Özellikle, büyük projelerin finansmanı ve yürütülmesi için gereken işbirliği ihtiyacının bir görünümü olarak yakın dönemde ortaya çıkan ve sayıları giderek artan konsorsiyum ve joint venture gibi yapılanmalar ile; kartel gibi birliktelikler sebebiyle karşılaşılan hukuki sorun ve uyuşmazlıkların esas olarak adi

ortaklık hükümleri çerçevesinde ele alınmak suretiyle çözümlenmesi, adi ortaklık sözleşmesinin önem ve işlevselliğini daha da artırmıştır.

I. ADİ ORTAKLIĞIN TÜZEL KİŞİLİĞE SAHİP OLMAMASININ HUKUKİ İŞLEMLER VE ADİ ORTAKLIĞIN MALVARLIĞI AÇISINDAN DOĞURDUĞU SONUÇLAR

Adi ortaklığın kurulmasıyla, ortaya çıkan “kişi birliği”nin, bu birliği oluşturan kişilerden bağımsız bir varlık olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile ilgili olarak, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin bulunmadığı, ortaya çıkan kişi birliğinin onu oluşturan şahıslardan bağımsız bir hak süjesi teşkil etmediği ve sonuçta adi ortaklığın hak ehliyetine sahip olmadığı Yargıtay kararları ve bilimsel görüşlerde oy birliği ile kabul edilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak, ortaklık faaliyetleri kapsamındaki bir hukuki işlemde (satım, kira vs.) ortaklık taraf olarak yer alamaz, işlemin tarafı ortakların tümüdür.

Buna paralel olarak, ortaklık faaliyetlerinden elde edilen değerlerden oluşan ortaklık malvarlığı üzerinde ortaklığın kendisi değil; elbirliğiyle mülkiyet esasları çerçevesinde tüm ortaklar hak sahibidirler. Nitekim, Borçlar Kanunu'nda da bu husus: “Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve aynı haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumun bir gereği olarak, örneğin, ortaklık

malvarlığına dahil bir taşınmazın tapu sicilinde ortaklık adına tescili mümkün değildir. Tescil, adi ortaklık ilişkisine de işaret edilmek suretiyle bütün ortaklar adına yapılır. Tapu Sicili Tüzüğü'nün 28. maddesinin 5. fıkrasında bu husus: "Elbirliği mülkiyette elbirliğini doğuran neden, malik adlarının ortak paranteze alınmasından sonra belirtilir." şeklinde ifade olunmuştur.

Adi ortaklığın ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmamasının diğer sonuçları ise;

- Ortaklık işlemlerinden doğan borçların da ortaklığın değil; ortakların borcu olması,
- Adi ortaklığın hukuki anlamda bağımsız bir ikâmetgâhının olamayacağı,
- Adi ortaklığın hukuken korunan bir ticaret unvanı edinemeyeceği ve
- Adi ortaklığın davacı veya davalı olarak bir yargılamada taraf olamayacağı şeklinde özetlenebilir.

II.ADİ ORTAKLIĞIN TÜZEL KİŞİLİĞE SAHİP OLMAMASININ, ADİ ORTAKLIK ORTAĞI TİCARET ŞİRKETLERİNİN İŞLETTİKLERİ TİCARİ İŞLETMELER BAKIMINDAN TABİ OLDUĞU ÖZEL DURUM

Adi ortaklığın tüzel kişiliğe sahip olmamasının bir diğer görünümü, adi ortaklığın ticaret sicili nezdinde tescil edilebilmesine hukuken imkân bulunmamasıdır. Ancak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2009 yılında yayınlanan "Ticaret Şirketlerinin Tüzel Kişiliği Bulunmayan Bir Ortaklık Yapısı İle İşlettikleri Ticari İşletmelerin Ticaret Sicillerine Tescili Hakkında Tebliğ" uyarınca, tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerinin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kâr elde etmek için kurdukları ve müştereken

yönettikleri tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklar aracılığıyla işletilen ticari işletmelerin, talep hâlinde, ticaret sicili nezdinde tescil edilmeleri mümkün kılınmıştır. Bunun için, ortaklığa ilişkin sözleşmenin yazılı olarak hazırlanması ve notere onaylatılması ve bu sözleşmede, ortaklığın taraflarının bilgileri ile; Tebliğ'de belirtilen diğer hususların açıkça gösterilmesi aranmaktadır. Söz konusu tescil de, aradaki adi ortaklık ilişkisi belirtilmek suretiyle ortaklardan tümünün ticaret unvanları birlikte yazılmak suretiyle gerçekleştirilebilir.

SONUÇ

Ekonomik ilişkilerin karmaşık bir hâl alması, teknik alanda yaşanan gelişmeler ve büyük projelerin hayata geçirilmesi amacıyla salt söz konusu projenin tamamlanmasına kadar geçecek sürede işbirliği yapılması ihtiyacı, adi ortaklık olarak isimlendirilen ortaklık modelinin önemini artırmış ve adi ortaklık biçiminde yapılan iş modelleri sıklıkla karşılaşılan ortaklık türü olarak ticaret hayatındaki yerini almıştır. Bu kapsamda, adi ortaklığın tüzel kişiliği yoktur ve adi ortaklık çatısı altında ortaya çıkan kişi birliği, onu oluşturan şahıslardan bağımsız bir hak süjesi teşkil etmez ve sonuçta adi ortaklığın hak ehliyeti de bulunmamaktadır. Bunun neticesinde adi ortaklık, ortaklık faaliyetleri kapsamında girilen satım, kira, eser ve benzeri bir sözleşme ilişkisinde taraf olarak yer alamaz, bu noktada söz konusu hukuki işlemin tarafı, adi ortaklığı oluşturan ortakların tümüdür. Adi ortaklığın tüzel kişiliğe sahip bulunmamasının bir diğer görünümü, adi ortaklık malvarlığının tabi olduğu mülkiyet rejiminde kendisini gösterir. Buna göre, ortaklık faaliyetlerinden elde edilen değerlerden oluşan ortaklık malvarlığı üzerinde ortaklığın kendisi değil; elbirliğiyle mülkiyet esasları çerçevesinde tüm ortaklar hak sahibidirler.

6698 SAYILI KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU ÇERÇEVESİNDE “KİŞİSEL VERİ” KAVRAMI

Hatice ZÜMBÜL

Avukat

ÖZET

Avrupa’da 1970’li yılların başından itibaren birçok ulusal ve uluslararası düzenlemeye konu olan, Kişisel Verilerin Korunması Hukuku; Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası düzenlemelerin dışında, ilk defa, 7 Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe giren 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile Türk hukukunda kanuni bir enstrümanla düzenlemeye kavuşturulmuştur. “Kişisel veri”, genel olarak kabul gördüğü şekliyle, “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak tanımlanmakla beraber, somut durum çeşitliliğinde, verinin “kişisel veri” niteliğinde olup olmadığının tespitinde zaman zaman zorluklarla karşılaşılabilir. Bir verinin ancak “kişisel veri” olarak nitelendirilmesi halinde, Kişisel Verilerin Korunması Hukuku mevzuatı temelinde korumadan yararlanılabilecek olmasından (yahut tersi durumda – veri sorumluları bakımından- temel ilke ve yükümlülüklerle tâbi durumda kalınacak olmasından) dolayı, en başta, ilgili verinin “kişisel veri” niteliğinde olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Anahtar kelimeler: Kişisel Veri, Gerçek Kişi, Avrupa Adalet Divanı, Veri Sorumlusu, Belirlenebilir Olma.

GİRİŞ

6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu’nun (“KVVK”) 7 Nisan 2016’da yürürlüğe girmesiyle beraber, kişisel verilerin korunması konusu, Türk hukukunda, kanun ile düzenlenerek, sistematize hâle getirilmiştir. Kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini koruma amacı taşıyan bu kanuni düzenleme ile, kişisel verileri işleyen ve “veri işleyen” ve/veya “veri sorumlusu” sıfatını haiz olan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile işleme faaliyetinde uymaları gereken usul ve esaslar düzenlenirken, kişisel verilerin işlenmesinde uyulması gereken temel ilkeler, işleme şartları ve istisnaları, veri süjesinin hakları, veri sorumluları sicili, Kişisel Verileri Koruma Kurumunun yapısı ve işleyişi, idari para cezaları ve hukuki sorumluluk ile cezai sorumluluk konuları hükme bağlanmıştır.

KVKK’nın yürürlüğe girmesinden sonra, Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından çıkarılan, (i)

Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik, (ii) Kişisel Verileri Koruma Kurulu Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik, (iii) Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik ve (iv) Kişisel Verileri Koruma Uzmanlığı Yönetmeliği ile Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından yayınlanan ilke kararlar ve rehberler doğrultusunda, KVKK’nın uygulanırlığı büyük bir ölçüde somutlaştırılmıştır.

Bu çerçevede, “veri sorumlusu” sıfatını haiz kişilerin, ilgili mevzuata uyum sürecinde ve sonraki dönemde mevzuata uygun hareket edebilmek adına üzerinde durulması gereken en temel kavram şüphesiz “kişisel veri” kavramıdır.

Kişisel veri, ulusal, bölgesel ve uluslararası birçok düzenlemede, yeknesak olarak, kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi olarak tanımlanmakta ve bu şekilde kabul edilmektedir. Hukuki düzenlemeler ve yargı kararları ışığında, kişisel veri, örnek olarak, şu şekilde sayılabilecektir: kişinin adı, soyadı, doğum tarihi, uyuğu, mesleği, görüntüsü, sesi, vergi numarası, mail adresi, telefon numarası, genetik bilgileri, biyometrik verileri, sosyal güvenlik numarası, bilgisayarının ip adresi vb.

I. KİŞİSEL VERİ KAVRAMI

Kişisel veri kavramı¹, KVKK'nın "Tanımlar" başlıklı m.3/f.1 (ç) hükmünde; "Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi" olarak tanımlanmaktadır².

Bu tanım çerçevesinde "kişisel veri" kavramının unsurları; (i) gerçek kişi, (ii) kimliği belirli veya belirlenebilir kişiyle ilgili olma ve (iii) her türlü bilgi olarak sayılabilir.

1) Gerçek Kişiy Ait Bilgiler

Veri koruma hakkının, özel yaşamın gizliliği hakkı temelinde ortaya çıkan ve gelişen niteliği doğrultusunda, bu koruma sadece gerçek kişilere hasredilmiş olup, tüzel kişilere³ ilişkin bilgiler bu Kanun kapsamında kişisel veri olarak kabul edilmeyecek ve bu kapsamda koruma görmeyeceklerdir.

Kural bu olmakla beraber, bazen gerçek kişi adından türeyen tüzel kişi isimleri söz konusu olduğunda ya da gerçek kişi tacirlere ait ticari işletmeler söz konusu olduğunda ya da şirket e-mailinin normal olarak belli bir çalışan tarafından kullanıldığı hallerde bu verilerin kişisel veri niteliğinde olup olmadığı hususu tartışılabilir. Bu noktada, "kapsam", "amaç" ve/veya "sonuç"

kriterleri temel alınarak, her bir somut durumun özelinde değerlendirilmesi gerekecek ve bunların KVKK kapsamında koruma göreceği sonucuna varılabilecektir⁴.

Gerçek kişilerde, kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlamaktadır (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu m.28). Bu çerçevede açıklığa kavuşturulması gereken mesele ise doğmamış çocuklara ilişkin veriler ile ölmüş kişilere ilişkin verilerin, kişisel veri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususudur.

Ölmüş insanlara ilişkin bilgiler, Medeni Hukuk'ta ölümle birlikte hak ehliyetinin yitirilmiş olması sebebiyle, kural olarak, kişisel veri olarak nitelendirilemezler⁵. Ancak bazı durumlarda dolaylı da olsa ölmüş insanlara ilişkin bilgilerin bu çerçevede koruma görmesi gündeme gelebilecektir⁶.

Ölmüş insanlara ilişkin veriler, bazen yaşayan insanlara ilişkin bilgilere işaret edebilir. Örneğin; hemofili hastalığından ölmüş birine ilişkin bu bilgi, genetik olarak, çocuklarının da aynı hastalığı taşımakta olduğunu göstermektedir. Bu noktada, ölmüş kişiye ilişkin bu veri, diğer kişiyle ilgili olması bağlamında, kişisel veri olarak değerlendirilecek ve dolaylı olarak KVKK kapsamındaki korumadan yararlanacaktır⁷.

¹ Çalışma içeriğinde ayrı bir başlık açılmayacak olması sebebiyle, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 6. maddesinde, "Kişilerin ırkı, etnik kökeni, siyasi düşüncesi, felsefi inancı, dini, mezhebi veya diğer inançları, kılık ve kıyafeti, dernek, vakıf ya da sendika üyeliği, sağlığı, cinsel hayatı, ceza mahkûmiyeti ve güvenlik tedbirleriyle ilgili verileri ile biyometrik ve genetik verileri" olarak tanımlanan "özel nitelikli kişisel veri" kavramının detaylarına işbu çalışmada yer verilmeyecektir.

² Avrupa Birliği'nin mehzaz 95/46/EC sayılı Veri Koruma Direktifi'nin "Tanımlar" başlıklı m.2(a) hükmünde de kişisel veri ("personal data"); belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye (veri süjesine) ilişkin her türlü bilgi olarak ifade edilmekte, devamında, "belirlenebilir kişi ("identifiable person")", özellikle bir kimlik numarasına ya da kişinin fiziksel, psikolojik, mental, ekonomik, kültürel ya da sosyal kimliği özelinde bir ya da daha fazla etkene ilişkin olarak kısmen ya da tamamen belirlenebilirliği olarak tanımlanmaktadır.

³ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı" başlıklı 8. maddesi bağlamında, tüzel kişiler de koruma görmektedir.

Ayrıntılı bilgi için Bkz. Handbook on European Data Protection Law, European Union Agency for Fundamental Rights, 2014, s.37.; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_TUR.pdf; 25 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girecek olan AB Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün ("GDPR"), "Giriş" kısmının 14. paragrafında, 95/46/EC sayılı Veri Koruma Direktifi'nden farklı olarak, Tüzük'ün tüzel kişilere ait verilerin işlenmesinde uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir.

⁴ Article 29 Working Party, Opinion 4/2007 on the concept of personal data, Adopted on 20th June, 01248/07/EN WP 136, s. 23-24, http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2007/wp136_en.pdf

⁵ AB Genel Veri Koruma Tüzüğü'nün ("GDPR"), "Giriş" kısmının 27. paragrafında ise üye devletlere bu hususta bir serbestlik tanınmış ve ölmüş kişilere ait verilerin kişisel veri korumasından yararlanmasına olanak veren düzenlemelerin yapılabileceği öngörülmüştür.

⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Article 29 Working Party, Opinion 4/2007 on the concept of personal data, s. 22.

⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Article 29 Working Party, Opinion 4/2007 on the concept of personal data, s. 22.

Yine ölmüş insanlara ilişkin verilerin, kişisel veri niteliğinde olup olmamasından bağımsız olarak, Hasta Hakları Yönetmeliği⁸ doğrultusunda hasta mahremiyeti ve hekimin sır saklama yükümlülüğü çerçevesinde gizli tutulması gündeme gelecektir⁹.

Kişinin hatırasına saygı¹⁰ yükümlülüğü çerçevesinde de yine ölmüş kişilere ilişkin bilgilerin işlenmesinde hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşılması söz konusu olabilecektir.

Bilindiği üzere, Medeni Hukuk'ta kişilik doğum ile başlar ve ölüm ile sona erer. Kişi doğum ile hak ehliyetini elde eder ve hukuki anlamda kişiliği başlar. Bu çerçevede doğmamış çocuğa ait, genetik bilgiler, ultrason görüntüsü gibi bilgilerin kişisel veri niteliğinde olup olmadığına ilişkin olarak, Miras Hukuku'nda getirilen çözüme paralel şekilde, doğumla birlikte (hak ehliyetinin kazanılmasıyla) çocuğun bu veriler üzerinde hak sahibi olacağı ve bunların kişisel veri olarak nitelendirileceği, doğuma kadar ise bu verilerin yine kişisel veri olarak nitelendirilmesi ve bunların kullanımına ilişkin rızanın ebeveynler tarafından verilmesi şeklinde bir çözüm tarzının benimsenmesinin isabetli olacağı sonucuna ulaşılabilir.

2) Belirli veya Belirlenebilir Olma

Bir verinin, KVKK çerçevesinde korunabilmesi için bu verinin gerçek kişiye ait olması şartı aranmakla beraber, bu verinin kimliği belirli veya belirlenebilir bir kişiyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkilendirilebiliyor olması gerekmektedir¹¹.

Bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemeyen, sadece

nesnelere ilişkin ve/veya tüzel kişilere ilişkin bilgiler, doğrudan ya da dolaylı olarak belirli bir gerçek kişiyle ilişkilendirilemedikçe kişisel veri olarak kabul edilmeyecek ve KVKK kapsamında koruma görmeyecektir¹².

Kişinin belirlenebilirliği somut durumun özelliklerine göre farklılıklar gösterebilir. Kişi, adı ve soyadıyla ve/veya kimlik/pasaport numarasıyla doğrudan belirlenebilir olduğu gibi, içinde bulunduğu somut durumun özelliklerine göre bu kişiye ilişkin meslek bilgisi, yaş bilgisi, göz rengi verisi, boyu, ağırlığı ve sair bilgiler veya bu bilgilerin kombinasyonu da bu kişinin belirlenebilir olmasını mümkün kılan veriler olabilir¹³.

3) Her Türlü Bilgi

“Her türlü bilgi” kavramı, lafzından da anlaşılacağı üzere, geniş yorumlanmaya müsait bir ifadedir. Bir verinin kişisel veri olarak nitelendirilip nitelendirilmemesi noktasında, bu verinin hangi formda olduğunun herhangi bir önemi bulunmadığı gibi veri içeren ifadenin nesnelliği/özneliği ve/veya doğruluğu/yanlışlığı ve/veya gizliliği de önem arz etmemektedir.

Verinin niteliği de “kişisel veri” tanımlamasında herhangi bir fark oluşturmamaktadır. KVKK'nın 3. maddesinin gerekçesinde, sadece bireyin adı, soyadı, doğum tarihi ve doğum yeri gibi onun kesin teşhisini sağlayan bilgilerin değil, aynı zamanda kişinin fiziki, ailevi, ekonomik, sosyal ve sair özelliklerine ilişkin bilgilerin de kişisel veri olarak kabul edileceği açıkça belirtilmiştir¹⁴.

⁸ Hasta Hakları Yönetmeliği

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4847&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=hasta%20haklar%C4%B1>

⁹ Ayrıca Bkz. 20 Ekim 2016 tarihli ve 29863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, “Kişisel Sağlık Verilerinin İşlenmesi ve Mahremiyetinin Sağlanması Hakkında Yönetmelik” <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161020-1.htm>

¹⁰ “Kişinin hatırasına hakaret suçu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m. 130/f.1'de “Bir kimsenin öldükten sonra hatırasına en az üç kişiyle ihtilat ederek hakaret eden kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Ceza, hakaretin alenen işlenmesi halinde, altıda biri oranında artırılır.”

¹¹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. Handbook on European Data Protection Law, European Union Agency for Fundamental Rights, 2014, s.39 vd.

¹² Ayrıntılı bilgi için Bkz. Article 29 Working Party, Opinion 4/2007 on the concept of personal data, Adopted on 20th June, 01248/07/EN WP 136, s.8-12, http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2007/wp136_en.pdf

¹³ Article 29 Working Party, Opinion 4/2007 on the concept of personal data, Adopted on 20th June, 01248/07/EN WP 136, s.13, http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2007/wp136_en.pdf

¹⁴ KVKK Genel Gerekçe, <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0541.pdf>

II.KİŞİSEL VERİ KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİNDE AVRUPA ADALET DİVANİ'NINGÜNCEL KARARLARI

1) Dinamik IP Adreslerinin Kişisel Veri Olarak Korunması

Avrupa Adalet Divanı, 19 Ekim 2016 tarihli Patrick Breyer v. Almanya Kararı'nda¹⁵, veri sorumlusunun IP adresini sahibi olduğu kişi ile ilişkilendirebilecek araçlara sahip olmadığı hallerde bile dinamik IP adreslerinin kişisel veri olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Alman Federal Yüksek Mahkemesi (Bundesgerichtshof), davacı Breyer'in Almanya Adalet ve Tüketicinin Korunması Bakanlığının (Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz) websitesini ziyaretine ilişkin olarak IP adresinin kaydının silinmesi talebine binaen önüne gelen davada, website sahibinin/işleten, ziyaretçinin belirlenebilirliği noktasında üçüncü kişinin (somut durumda internet servis sağlayıcısının) elindeki ek veriye ihtiyaç duyması halinde IP adreslerinin kişisel veri olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği hususunda Avrupa Adalet Divanının görüşüne başvurmuştur.

Avrupa Adalet Divanı, Kararı'nda, website sahibinin (somut durumda Almanya Adalet ve Tüketicinin Korunması Bakanlığının) elindeki dinamik IP adresi verisinin kişisel veri olduğunu ifade etmiştir. Bir verinin kişisel veri olarak değerlendirilebilmesi için doğrudan ya da dolaylı olarak bir kişiyle ilişkilendirilebilmesi gerekliliğine işaret eden Mahkeme, website operatörünün elindeki IP adresinin mutlak olarak kişisel veri olarak değerlendirilemeyeceğini belirterek, her bir somut durumun kendi içerisinde değerlendirilmesi gerekliliğine, bu çerçevede dinamik IP adresi ile kişisel veri sahibinin belirlenebilmesi bağlamında internet servis sağlayıcısı tarafından tutulan ilave bilgilerin birleştirilebilmesi imkânının dikkate alınması hususuna önem atfetmiştir.

2) Sınav Kağıdının Kişisel Veri Olarak Korunması

Avrupa Adalet Divanı, 20 Aralık 2017 tarihli Peter Nowak v. Data Protection Commissioner Kararı'nda¹⁶, mesleki bir sınavda sınav kağıdına yazılan cevaplar kişisel veri olarak değerlendirilmiş ve kişisel verilerin korunması mevzuatı çerçevesinde kişisel veri sahibinin talebinin yerine getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Divan, sınav kağıdının kişisel veri sayılabilmesi için dava konusu somut durumda mevcut olan iki olgu üzerinden inceleme yapmıştır. Bunlardan ilki, sınav kağıdının üzerinde yer alan kişinin adı ve kimlik bilgileri iken, ikincisi sınav kağıdına yazılan cevaplar ve sınavı değerlendiren kişinin yorumlarıdır.

Divan, Direktif metninde geçen "her türlü veri" ibaresinden yola çıkarak, sınav kağıdında yazılı olan ve gerçek kişiyle bağdaştırılabilecek olan verilerin kişisel veri olarak değerlendirilmesi gerektiği kabulünden hareketle, sınav kağıdında yer alan cevapları ve sınavı değerlendiren kişinin yorumlarını bu kapsamda değerlendirmiştir. Zira, Direktif'teki amaç, kişisel veri kavramını geniş bir perspektifte değerlendirmek olduğundan, sadece genel nitelikli kişisel veri veya özel nitelikli kişisel veriler değil; kişisel veri olma potansiyeli olan objektif ve sübjektif her türlü bilgi kişisel veri kapsamı dahilindedir. Bu nedenle, kişilerin sınav kağıdına yazmış oldukları cevaplar, kendileriyle ilgili bilgi ihtiva ettiği ve kendileriyle ilişkilendirilebildiği ölçüde kişisel veri olarak nitelendirilmelidir.

Sınavı inceleyen kişinin sorulara verilen cevaplara ilişkin yorumları da kişisel veri kapsamında değerlendirilecek olmakla beraber, sınava giren kişinin, Kişisel Verilerin Korunması Hukuku temelinde, sınav kağıdında yer alan kendisine ilişkin bilgilere ulaşması ve düzeltilmesini isteme hakkına engel teşkil etmemelidir. Zira, sınava giren kişinin, söz konusu sınav kağıdında

¹⁵ Karar metni için Bkz. http://www.alstonprivacy.com/wp-content/uploads/2016/10/ECJ_Breyer_Judgment.pdf

¹⁶ Karar metni için Bkz.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198059&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=45295>

kendisi ile ilgili yanlış bilgi teşkil eden hususların düzeltilmesinde hukuki menfaati bulunmaktadır.

SONUÇ

Çalışmamızın en başında da ifade edildiği üzere, Kişisel Verilerin Korunması Hukuku mevzuatı temelinde hak ve sorumlulukların belirlenebilmesi, talepte bulunulabilmesi ve mevzuata uyum çalışmalarının yerine getirilebilmesi bakımından, en başta yapılması gereken, verinin “kişisel veri” niteliğinde olup olmadığının tespit edilmesidir.

Kişisel veriler üzerindeki hakkın, özel yaşamın gizliliği hakkı temelinde ortaya çıktığı ve geliştiği dikkate alındığında, her ne kadar İtalya, Avusturya, Danimarka gibi bazı Avrupa ülkelerinde tüzel kişilere ait veriler, kişisel verilerin korunması mevzuatı kapsamında değerlendirilse de, gerek 25

Mayıs 2018 tarihinde Avrupa Birliği’nde yürürlüğe girecek olan Genel Veri Koruma Tüzüğü gerekse 7 Nisan 2016’da Türkiye’de yürürlüğe giren KVKK çerçevesinde, bu koruma sadece gerçek kişilere hasredilmiş olup, tüzel kişilere¹⁷ ilişkin bilgiler bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Bu bağlamda, gerçek kişiyle ilişkilendirilebilen her türlü bilgi; - sınırlı sayıda (numerus clausus) olmamak üzere-, vergi numarası, görüntüsü, sesi, fiziki özellikleri, genetik bilgileri, bilgisayar IP adresi, sınav kağıdındaki cevapları, sosyal medya sitelerindeki paylaşımları, somut durumun özelliklerine göre değerlendirilerek, “kişisel veri” olarak nitelendirilebilecek ve KVKK ve ilgili yasal mevzuat kapsamında öngörülen ilke ve yükümlülüklerle uyulması gerekliliği ile bu mevzuat temelindeki haklardan yararlanılması imkanına sahip olunması gündeme gelecektir.

¹⁷ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin “Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı” başlıklı 8. maddesi bağlamında, tüzel kişiler de koruma görmektedir.

ANONİM ŞİRKETLERDE AZLIK PAYLARINA TANINAN HAKLAR

Selman BALTACI

Avukat

ÖZET

Anonim ortaklıklarda “Azlık Hakları” çoğunluğun iradesine karşı korunmak istenen “Azlığın” kimi yöntemlerle güçlendirilmesi ve haklarını koruyabilmesinin temin altına alınabilmesi için düzenlenmektedir. Azlık hakları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nda (SPK) düzenlenmiş olup, Yargıtay kararları ve doktrin görüşleri doğrultusunda yorumlanmaktadır. Azlık hakları, yabancı hukuk sistemlerinde de yer almaktadır ve anonim ortaklıklarda işleyişin hak kaybı ortaya çıkmadan sağlanabilmesi hususunda önemli bir yer tutmaktadır.

Çalışmamızda, “Azlık Paylarının” tanımı ve koşulları, mevzuatta öngörülmüş olan azlık hakları hükümleri, azlık haklarının neler olduğu ve bu bilgiler doğrultusunda ortaya çıkan sonuç değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Azlık Hakları, Türk Ticaret Kanunu, Azlık – Çoğunluk Payları, Anonim Ortaklık.

GİRİŞ

Ekonomi ve sermaye piyasalarının küreselleşmesinin bir sonucu olarak, artık küçük tasarruflar da menkul kıymetler ile değerlendirilmekte ve bu bağlamda çoğunluk payları ile azlık payları arasında kimi zaman çıkar çatışması ortaya çıkmaktadır. Sermaye ve oy üstünlüğünü elinde bulunduran çoğunluğun azlık aleyhinde ve hakkaniyete aykırı tasarruflarda bulunması, azlığın ise bu durum karşısında herhangi bir çıkar yol bulamaması birçok sorunu beraberinde getirecektir. Bunun engellenmesi amacıyla kanun koyucu, azlık paylarına özel bazı hak ve imkânlar tanımış ve anonim ortaklığın işleyişi içinde kendilerini koruma imkânı vermiştir.

Azlık paylarının korunması, sahibi bulunduğu küçük tasarrufları menkul kıymetler aracılığıyla değerlendirmek isteyen ve dolaylı olarak ülke ekonomisine büyük katkılar sağlayan yatırımcıların

güvenini sağlamaya ve ülke ekonomisinin güçlenmesine yardımcı olmaktadır. Bu koruma ile çoğunluğu elinde bulunduran ve güçlü konumda olan pay sahiplerinin de keyfi ve hukuksuz işlemlerinin önüne geçilmektedir.

I. AZLIK PAYLARI TANIMI VE UNSURLARI

1. Azlık Kavramı

TTK’da, azlık kavramı üzerine net bir tanım verilmemişse de bu konuyu düzenlemiş olan madde metinlerinden yorum yapılarak bir tanım oluşturmak mümkündür. Bu bağlamda azlık, halka açık olmayan anonim ortaklıklarda sermayenin en az onda birini, halka açık anonim ortaklıklarda da sermayenin en az yirmide birini karşılamaktadır¹.

Bu halde, anonim ortaklığın türüne göre sermayenin onda birine veya yirmide birine tekabül eden pay sahipleri, “azlık” kavramını karşılamakta olup, kanunlar çerçevesinde ve/veya esas sözleşme ile azlık paylarına tanınmış olan haklardan yararlanabilecektir.

¹ “Sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri, yönetim kurulundan, yazılı olarak gerektirici sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını veya genel kurul zaten toplanacak ise, karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymasını isteyebilirler. Esas sözleşmeyle, çağrı hakkı daha az sayıda paya sahip pay sahiplerine tanınabilir.”

2. Yabancı Hukuk Sistemlerinde Uygulama

Azlık hakları, özellikle Kıta Avrupası hukuk sisteminde önemli bir yer tutmakta olup, bu haklar “koruyucu haklar” başlığı altında değerlendirilmiştir. Avrupa Birliği Direktifleri ile de genişletilmesi öngörülen azlık haklarının daha özenli ve daha koruyucu hale getirilmesi için, özellikle İngiltere’de ciddi bir çaba gösterilmektedir. Öyle ki, gerek Common Law (Ortak Hukuk) gerekse Company Law (Şirket Hukuku) hükümlerinde azlığın çoğunluğun tasarruf ve işlemlerine karşı korunması amaçlanmıştır.

Bu bağlamda, İngiltere ve Almanya’da azlık paylarına genel kurulu toplantıya çağırma hakkı, gündeme madde ekletme hakkı, denetçi isteme hakkı ve bilgi alma hakkı gibi haklar tanınmıştır².

Avrupa Birliği Direktifleri ile azlık paylarına tanınan hakların genişletilmesindeki amaç, şirket içi yolsuzluklara son verilmesi ve ekonominin daha istikrarlı hâle getirilmesinin yanı sıra, düşük bütçeli yatırımcıların da güvenliğinin sağlanmasıdır.

Azlık hakları Ülkemizde de düzenlenmiş olup, genel olarak Avrupa ülkelerinde yer alan hukuk sistemlerinden yola çıkılarak oluşturulduğu söylenebilir.

II. TTK’DA AZLIK HAKLARI

TTK ile, önceki kanunda yer alan azlık haklarına ek olarak başkaca kanuni azlık hakları da düzenlenmiş ve mevcut olan azlık haklarının bazılarında da güçlendirme yapılmıştır. Kanun’da yer alan ve “kanuni azlık hakları” olarak adlandırılan azlık haklarına ek olarak esas sözleşme ile de azlık payları lehine hak öngörülmesi mümkündür³. Kanun’da, bazı konularda azlık hakkı tanınması serbest hale getirilmiş ve esas sözleşme ile

düzenlenebileceği belirtilmiştir⁴.

Kanun’da böyle bir ayırım ya da sınıflandırma yapılmasa da, azlık hakları doktrinde “olumsuz azlık hakları” ve “olumlu azlık hakları” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu ayırım, kullanılan hakkın, çoğunluğu bir tasarrufu yapmaktan alıkoymasına veya bir tasarrufu yapmaya zorlamasına göre gerçekleştirilmiştir. Söz konusu haklar aşağıda detaylı şekilde açıklanmaktadır.

1. Olumlu Azlık Hakları

a) Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı: TTK’nın 437. maddesi uyarınca, her pay sahibi yönetim kurulundan şirketin işleri ile ilgili bilgi alma talebinde bulunabilecektir. Bilgi verilmesi talebi, istenilen bilgi verildiği takdirde şirketin sırlarının açığa çıkacağı ve tehlike oluşturulacağı gerekçesiyle reddedilebilir. Bu durumda, bilgi verilmesi talebi reddedilen pay sahibi on gün içerisinde, ortada kesin bir ret kararı bulunmayıp sürüncemede bırakılmış ise makul bir süre içerisinde şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurabilecektir.

b) Genel Kurulu Toplantıya Çağırma Hakkı: TTK’nın 411. maddesi uyarınca, sermayenin en az onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri, yönetim kurulundan, yazılı şekilde ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını veya zaten genel kurul yapılacak ise, karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymalarını talep edebilir.

c) Özel Denetçi Atanmasını Mahkemeden Talep Etme Hakkı: Pay sahipleri her zaman özel denetçi atanmasını genel kuruldan talep edebilir ancak genel kurulun ret kararına karşı mahkeme yoluna gitme hakkı yalnızca azlık pay hakkı sahiplerine tanınmıştır. Şirket merkezinin

² Azınlık Hakları Konusunda Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler ve Gelişmiş Ülke Uygulamaları, Dr. Hakan Güçlü, sf. 34

³ Ünal Tekinalp, Kuramdan Kurala Serisi 4, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, sf.330, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.

⁴ “Esas sözleşmede öngörülmek şartı ile, belirli pay gruplarına, özellik ve nitelikleriyle belirli bir grup oluşturan pay sahiplerine ve azlığa yönetim kurulunda temsil edilme hakkı tanınabilir. Bu amaçla, yönetim kurulu üyelerinin, belirli bir grup oluşturan pay sahipleri, belirli pay grupları ve azlık arasından seçileceği esas sözleşmede öngörülebileceği gibi, esas sözleşmede yönetim kurulu üyeliği için aday önerme hakkı da tanınabilir.” (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 360)

bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanması talep edilebilecektir.

d) Nama Yazılı Pay Senedi Basılmasını Talep Etme Hakkı: TTK m.486/f.3’de azlık hak sahiplerinin istemde bulunması hâlinde nama yazılı pay senedi bastırılıp, tüm nama yazılı pay senedi sahiplerine dağıtılacağı öngörülmüştür.

2. Olumsuz Azlık Hakları

a) Genel Kurul Toplantısının Ertelenmesini İsteme Hakkı: TTK m.420’ye göre, finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular, azlık pay sahiplerinin istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır. Bu hak, azlık pay sahiplerine, genel kurula önemli bir müdahale etme gücü vermesi dolayısıyla dikkat çekicidir.

b) Haklı Sebep Fesih Davası Açma Hakkı: Azlık hak sahiplerine tanınmış en önemli haklardan biri de şirketin haklı sebeple feshini talep etme hakkıdır. TTK m.531’e göre, haklı sebeplerin varlığında, azlık, mahkemedен şirketin feshine karar verilmesini talep edebilir. Ancak mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen başka bir çözüme karar verebilir.

c) Kurucuların, Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Denetçilerin İbra Edilmesini Engelleme Hakkı: Kural olarak ibra edilmiş yönetim kurulu üyeleri aleyhine m.553’e göre sorumluluk davası açılmaz. Bunun bir istisnası, TTK m.559’da düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamaz. Dolayısıyla, kuruluştan ve sermaye artırımından doğan sorumluluk dört yıl

geçmedikçe ortadan kaldırılamaz. Dördüncü yılın sonunda bu kişiler kural olarak genel kurulda ibra edilerek sorumluluktan kurtulabilirler. Ancak, Kanun burada azlık pay sahiplerine önemli bir hak tanımıştır. Buna göre, kuruluş veya sermaye artırımından dört yıl geçmiş olsa dahi, azlık pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra genel kurulca onaylanmaz.

SONUÇ

Yukarıda da bahsedildiği ve Kanun’un lafzından da anlaşılacağı üzere azlık hakları görece daha güçsüz konumda bulunan pay sahiplerinin de korunabilmesi ve güvenle yatırım yapabilmeleri amacıyla düzenlenmiştir. Tahmin edileceği üzere, azlığı tamamen çoğunluk pay sahiplerinin inisiyatifine bırakmak birçok hak kaybına yol açabilecek ve sermaye ortaklıklarının işlevini büyük ölçüde yaralayacaktır.

Azlık haklarına ilişkin nisapların esas sözleşme ile değiştirilebileceği öngörülmele birlikte, bu değiştirmenin hangi taraf lehine yapılacağı Kanun’un amacı yorumlanarak belirlenebilir. Bu hususta doktrin görüşleri, Kanun’da yer alan nisapların azlık aleyhine değiştirilemeyeceği, böyle bir değişikliğin Kanun’un amacı ile ters düşeceği ve hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurabileceği yönündedir. Kanun’un öngördüğü oranlar, azlığın korunması için öngörülen asgari sınırlar olduğu için, bu oranların ağırlaştırılamaması, yani örneğin gerek TTK’daki onda birlik (halka açık anonim şirketler açısından yirmide birlik) oranının, gerek SPK’daki yüzde beşlik oranın artırılabilmesi, ancak azaltılabilmesi mümkün olmalıdır⁵.

Önümüzdeki süreçte, sermaye ortaklıklarının daha fazla küreselleşmesi ve yatırımcıların bilinçlenmesi neticesinde, düşük tasarruflu yatırımcı sayısının artacağı öngörülebilir. Bu halde yukarıda bahsedilen azlık haklarına ilişkin korumanın artması ve belki de daha keskin hale getirilmesi de mümkündür.

⁵ Bkz. Arslanlı, Domaniç, İmregün, Tekil.

REKABETİN UYUMLU EYLEMLER YOLUYLA İHLALİ

Selmin Burcu Öztekin

Avukat

ÖZET

Rekabet kavramı, piyasa ekonomisi sisteminin temeli olarak ifade edilmekte olup, sistemin etkin bir şekilde işlemesi ancak piyasalarda rekabet ortamının yaratılması ve bunun korunması ile mümkündür. Bu amaçla Rekabetin Korunması Kanunu da piyasadaki rekabeti korumaya ilişkin düzenlemeler içerir. Türk Hukuku'nda henüz yeni bir alan olan Rekabet Hukuku hakkındaki ilk düzenlemeler, Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra Türk Hukuku bakımından tartışılmıştır. Bu açıdan özellikle teknoloji alanındaki ilerlemeler, gizlilik veya örtülülük yöntemleriyle gerçekleştirilen rekabeti bozucu işbirliklerini içeren uyumlu eylemleri teşvik etmekte ve uyumlu eylemlere yeni boyutlar kazandırmaktadır. Uygulamada teşebbüslerin pazardaki davranışlara ilişkin kararları birbirleriyle uyumlu davranış içerisinde ve rekabeti sınırlandırıcı şekilde almaları son zamanlarda Rekabet Kurumunun bu ihlallere karşı yüksek miktarlarda cezaya hükmetmesi ile sonuçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uyumlu Eylem, Rekabet, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, Oligopol Piyasa, Uyumlu Eylem Karanesi.

GİRİŞ

Ticari faaliyette bulunan kişilerin birbirlerine rakip olsalar dâhi bazı durumlarda işbirliğine gittikleri görülmektedir. Bu işbirlikleri verimliliğin artırılması, yüksek yatırım harcamalarının karşılanması, kriz dönemlerinin atlatılması gibi nedenlerden oluşabilir¹. Bu işbirliklerine karşı piyasadaki serbest rekabet ortamının işleyişinin devamını sağlamak ve sürdürülebilir kılmak amacıyla rekabet düzeninin bozulması sonucunu doğuran durumların çeşitli rekabet otoritelerince gözetilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmış ve bu gereklilik karşısında ABD ve diğer Avrupa Topluluğu ülkelerinde de olduğu gibi Ülkemizde 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 4. maddesi ile rekabeti kısıtlama amacı güden, bu etkiyi doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası uyumlu davranışlar yasaklanmış ve teşebbüsler arası rekabeti sınırlandıran fakat anlaşma niteliğinde olmayan dolaylı ilişkilerin önüne geçilebilme olanağı yaratılmıştır. Anlaşma niteliğine ulaşmayan ve teşebbüs birliği

kararı kavramı dışında kalan, gizli veya örtülü yöntemlerle gerçekleştirilen tüm işbirlikleri uyumlu eylem başlığı altında incelenmeye başlanmış ve teşebbüslerin rekabet kurallarına ilişkin denetiminden kaçmalarının engellenmesine yönelik bir kavram olarak ortaya çıkmıştır.

I. UYUMLU EYLEM KAVRAMI

1. Uyumlu Eylemin Tanımı

Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da uyumlu eylem kavramı, tanımlar bölümünde doğrudan yer almamakla birlikte 4. maddesinde, "belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma veya kısıtlama amacı taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası uyumlu eylemlerin,..." yasaklandığı görülmüştür. İlgili Kanun'da uyumlu eyleme ilişkin bir tanımın yer almamasının nedeni olarak, uyumlu eylemin tanımından ziyade, Rekabet Hukuku'ndaki işlevi ve düzenleme amacının ön planda olması ve uyumlu eylemin anlaşma veya birlik kararı niteliği taşımayan teşebbüs faaliyetleri bakımından bir denetleyici işlevi olması hasebiyle uygulama alanının çok geniş olması ve yapılacak katı bir tanımın, bu

¹ Kerem Cem Sanlı, Yasaklayıcı Hükümler, Lisansüstü Tez, Serisi No:3, Ankara, Rekabet Kurumu Yayını, Ekim 2000, s.73

sınırlayıcı faaliyetlerin denetimini kısıtlayıcı bir etki doğuracağı endişesiyle bir tanımdan kaçınıldığı olarak belirtilmiştir².

2. Uyumlu Eylemin Unsurları

Uyumlu eylem tanımlamasında olduğu gibi uyumlu eylem oluşturan unsurlar da Türk doktrininde farklı şekillerde ifade edilmekle birlikte genel hatları itibarıyla aynı hususlara değinmişlerdir. Genel hatları itibarıyla Rekabet Kurulu Kararları da dikkate alındığında uyumlu eylemin unsurlarını şu şekilde sıralamak yerinde olacaktır:

A. İki veya Daha Fazla Teşebbüsün Varlığı

Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 4/1. maddesine göre, rekabeti bozucu işbirliklerinin teşebbüsler arasında olması gerektiği ifade edilmiştir. Teşebbüs kavramı ise yine Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un tanımlar başlıklı 3. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili düzenlemeye göre, "piyasada mal veya hizmet üreten, pazarlayan, satan gerçek ve tüzel kişilerle bağımsız karar verebilen ve ekonomik bakımdan bir bütün teşkil eden birimleri ifade eder" denilmektedir.

Bu tanım çerçevesinde bir teşebbüsün varlığının saptanmasında iki koşulun gerçekleşmesi gerekmekte olduğu ifade edilir; bunlar ekonomik olarak bağımsız karar verebilen bir bütün oluşturmaları ve hukuki statü ve finansman modeli dikkate alınmaksızın bir ekonomik faaliyeti yerine getirmesidir³.

B. Teşebbüsler Arası Anlaşma Safhasına Varmamış İşbirlikleri

Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da uyumlu eylemin düzenlenme amacı gereği teşebbüsler arası uyumun varlığına ilişkin değerlendirmelerin uyumlu eylem bakımından oldukça esnetildiği görülmektedir.

Teşebbüsler arasındaki irade uyuşmalarının tümü rekabet hukuku açısından bir anlaşma niteliği arz etmektedir, bu bağlamda irade uyuşması aşamasına gelmeyen durumlarda, örneğin tarafların karşılıklı olarak konuşmuş, pazarlık yapmış ve bu pazarlıkta mutabakata varmamış olmaları halinde ya da bilgi değişimler veya kamuya yönelik duyurular vasıtasıyla bir bağlantı halinde olduklarının kabulü gerekmektedir.

Teşebbüslerin aralarındaki bu bağlantı, piyasadaki belirsizliği ortadan kaldırarak istedikleri gibi fiyatlandırma ve diğer pazar faaliyetlerinde bulunma imkânı doğuracak, piyasadaki rekabeti sınırlayacaktır.

Kurulun eski tarihli kararlarında "Teşebbüsler arasında rekabeti sınırlandırma veya kaldırma amacı taşıyan veya bu etkiyi doğuran irade uyuşmasının gerçekleştiğini gösteren delillerin bulunması hâlinde, bu durumda doğrudan teşebbüsler arasında anlaşmanın varlığına dayanarak işlem yapabilecekken anlaşmanın varlığına ilişkin delillere rastlayamadığı takdirde uyumlu eylem olup olmadığını araştıracaktır"⁴ şeklinde değerlendirme yapılırken yeni tarihli kararlarda ise artık bu ayrıma da pratik sonuç açısından gerek kalmadığı ileri sürülmüştür.

Rekabet Kurulu 2007 tarihli bobin kararında⁵ "Bu bölümde ayrıca belirtilmesi gereken durum ise, Rekabet Hukuku'nda, teşebbüslerin hangi eylemlerinin uyumlu eylem hangi eylemlerinin anlaşma olarak nitelendirileceği, bir eylemde bu iki kavram arasındaki zaman sıralamasının belirlenmesinin güç olduğu, bu konuda bir ayırım yapılmasının ise gerekli olup olmadığının tartışmalı olduğu, Avrupa Birliği Komisyonunun da eylemin rekabet ihlâli sayıldığı bir durumda bu eyleme yönelik kesin bir nitelendirme yapmadan eylemi uyumlu eylem ve/veya anlaşma" olarak nitelendirdiği, 4054 sayılı Kanun'un 4. maddesinin gerekçesinde de bu duruma ilişkin açıklama bulunduğu görülmektedir.

² Metin İkizler, *Rekabet Hukukunda Uyumlu Eylemler*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.57

³ Dilek Cengiz, *Türk Rekabet Hukukunda Uyumlu Eylem ve Bu Eylemin Hukuki Sonuçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.68

⁴ Rekabet Kurulu Kararı, Karar No: 00-11/109-54, Karar tarihi: 17.11.2000 S. 24233

⁵ Rekabet Kurulu Kararı, Karar No: 07-56/672-209, Karar Tarihi: 4.7.2007

Bu durumda Rekabet Kurulunun yeni değerlendirmeleri de dikkate alındığında, teşebbüslerin eylemlerinin uyumlu eylem/anlaşma şeklinde kesin bir ayrıma tabi tutulmasının gereksiz olduğu, haklarında soruşturma açılan teşebbüslerin anlaşma ve uyumlu eylemler yolu ile 4. madde çerçevesinde 4054 sayılı Kanun’u ihlâl ettikleri sonucuna ulaşıldığı ve sonuç olarak iki ihlâlde de aynı müeyyidenin uygulanacağını ifade etmektedir. Böylece teşebbüsler arasında anlaşma aşamasına gelmemiş ancak teşebbüsler arasındaki bağlantı sebebiyle piyasadaki rekabeti sınırlamalarının da önü kesilerek sağlıklı bir rekabet ortamı yaratılabilecektir.

C. Teşebbüsler Arasında Gerçekleştirilen Aynı Yönlü Davranışlar

Teşebbüsler arası gerçekleştirilen ve anlaşma veya karar aşamasına gelmemiş eylemler, genel olarak teşebbüslerin birbirleriyle uyumlu davranışları sonucunda ortaya çıkar. Aynı yönlü davranışlar, belirli bir pazarda faaliyet gösteren birbirleriyle rakip olan teşebbüslerin birbiri ile benzer pazar politikaları uygulamaları olarak ifade edilmektedir⁶. Bu noktada sadece aynı yönlü davranışların uyumlu eylem yaratmadığının kabulü gerekir. Zira bu unsur bakımından önem arz eden nokta tarafların rekabeti kısıtlama amaç veya etkisi doğuran danışıklı iradelerinin ortaya konulması olacaktır. Bu durumda teşebbüslerin aynı yönlü davranışlarının kaynağı piyasanın yapısı, ekonomik koşulları, ürün maliyetinin artması, taşıma ücretlerine yapılan zamlar vb. olabileceği gibi bu şekilde ekonomik ve rasyonel başka gerekçelere de dayanabilir⁷.

Bu bağlamda oligopol piyasaları ayrı bir inceleme konusu yapmak gerekmektedir. Alıcı sayısına göre az sayıda satıcının faaliyet gösterdiği

piyasalara oligopol piyasa adı verilmektedir⁸. Az sayıda rakibin bulunduğu piyasalarda doğal olarak bir teşebbüsün pazar politikasındaki değişiklik diğeri üzerinde önemli bir etki doğuracak, bireysel politika değişikliklerinden etkilenme oranındaki yükseklik teşebbüslerin kararlarını bir nevi birbirine bağlı kılarak etkileyecektir. Bunun sonucunda ise piyasada aynı yönlü davranışlar kendiliğinden meydana gelebilecektir. Pazarın az sayıdaki rakipli yapısı gereği uyumlu eylemlerin özellikle oligopol piyasalar bakımından değerlendirilmesi farklılıklar arz edecektir.

Her ne kadar oligopol piyasalarda rekabet edilip edilemeyeceği, teşebbüslerin birbirleriyle aynı yönlü davranışlarının uyumlu eylem olarak nitelendirilerek yasaklanıp yasaklanmayacağına dair doktrinde çeşitli tartışmalar olsa da ağırlıklı görüşe göre, oligopol piyasalarda aynı yönlü davranışların doğal sonuç olarak ele alınması ve oligopol piyasa yapısı nedeniyle bu teşebbüsleri denetim dışına çıkarmak yerinde olmayacaktır. Lakin normal piyasalar bakımından da teşebbüsler aynı yönlü davranışlarını ekonomik ve rasyonel gerekçelere dayandırdıkları takdirde hukuka aykırı olarak rekabeti sınırlandırmadıklarına karar verilmektedir. Bu doğrultuda rekabet etme imkânı olduğu sürece, teşebbüslerin benzer davranışlarda bulunmaları, oligopol nitelikli bir piyasanın söz konusu olduğu hallerde dâhi uyumlu eylem iddiasını bertaraf etmeyecektir⁹.

D. Uyumlu Eylemlerin Rekabeti Sınırlama Amacı Taşınması veya Rekabet Süreci Üzerinde Potansiyel Tehlike Oluşturması

Teşebbüsler arası her aynı yönlü davranış veya uyum, rekabet ihlâli olarak değerlendirilmemiş, bu aynı yönlü davranış veya uyumun rekabeti sınırlama amacı taşınması veya rekabet süreci

⁶ Metin İkizler, *Rekabet Hukukunda Uyumlu Eylemler*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.135

⁷ *Rekabet Kurulu Kararı, Maya Kararı, Karar No:00-24/255-138, Tarihi:29.11.2000, karara göre “ maya üreticilerinin ekmek mayası fiyatlarını birlikte artırdıklarına dair iddianın açıklığa kavuşması için maya üreticilerinin son üç yıllık dönemdeki fiyat artışları, maya üretiminde kullanımlar önemli girdilerdeki maliyet artışları ve maya fiyatlarındaki artışın tıfedeği artışlarla karşılaştırılması” gerektiği belirtilmiştir.*

⁸ Tevfik Pekin, *Ekonomiye Giriş*, Zeus Kitapevi, İzmir, 1987, s.33

⁹ TÜSİAD, *Rekabet Hukukunda Anlaşma, Uyumlu Eylem ve Kararlar*, Yayın No: TÜSİAD T/98-12/244, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık, 1998, s.32

üzerinde potansiyel bir tehlike oluşturmaları gerekli görülmüştür. Zira piyasadaki teşebbüslerin birbirlerine göre aksiyon almaları oldukça olağan bir durum teşkil edeceğinden salt bu durum sebebiyle bir ihlâlin varlığını söylemek düzenlemenin amacı ile bağdaşmayacaktır. Bu bakımdan ilgili Kanun'da yalnızca rekabeti kısıtlama amacı güden, bu etkiyi doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası uyumlu davranışların yasaklandığını söylemek gerekecektir.

II. UYUMLU EYLEMLERDE İSPAT SORUNU

Teşebbüsler arası anlaşma ve teşebbüs birliği kararları ile rekabetin kısıtlanması durumunda, teşebbüsler arasındaki bu somut işbirliği şekilleriyle söz konusu ihlâl ispatlanabilmektedir. Oysa teşebbüsler arası aynı yönlü davranışlar her zaman uyumlu eyleme yol açmadığından, uyumlu eylemin varlığının ispatı bu kadar kolay olmamaktadır. Teşebbüsler arası anlaşmaya varmayan uyumlu eylem niteliğindeki bir ilişki iddiasında bulunan kimsenin veya Kurulun, rekabeti sınırlayıcı faaliyet gösteren teşebbüsler arasındaki işbirliğini ispat edebilmesi, buna dayanak teşkil edecek bilgi ve belgelere ulaşmasının zorluğu karşısında Rekabetin Korunması Hakkında Kanun uyumlu eylem denetimine dair işlevini etkili kılabilmek adına çeşitli ispat kolaylıklarını da beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemelerden ilki ispat yükünün genel kuralın dışına çıkarılması, ikincisi ise uyumlu eylem karinesi düzenlemesidir.

Rekabet Kanunu da uyumlu eylemlerin ispatı konusundaki zorlukları göz önünde bulundurarak uyumlu eylemlerin rekabeti kısıtlayıcı etkilerinin denetim ihtiyacının koruduğu düzen doğrultusunda “bir anlaşmanın varlığının ispatlanamadığı durumlarda piyasadaki fiyat değişimlerinin veya arz ve talep dengesinin ya da teşebbüslerin faaliyet bölgelerinin, rekabetin engellendiği, bozulduğu veya

kısıtlandığı piyasalardakine benzerlik göstermesi, teşebbüslerin uyumlu eylem içinde olduklarına karine teşkil eder.” düzenlemesi ile uyumlu eylem karinesini düzenlemiş olup, ispat yüküne ilişkin Türk Medeni Kanunu’nun 6. maddesindeki genel ispat kuralını bir ölçüde tersine çevirmiştir.

Bu bağlamda Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’un 4/2-3 maddesi uyarınca esasen rekabeti sınırlayıcı bir anlaşmanın varlığının ispatlanamadığı durumlarda piyasadaki fiyat değişimlerinin veya arz ve talep dengesinin ya da teşebbüslerin faaliyet bölgelerinin, rekabetin engellendiği, bozulduğu veya kısıtlandığı piyasalardakine benzerlik göstermesi, teşebbüslerin uyumlu eylem içinde olduklarına karine teşkil edecektir.

Uyumlu eylem karinesi, kesin bir karine olmadığından aksinin ispatlanması mümkündür. Bu bakımdan ekonomik ve rasyonel gerçeklere dayanmak koşuluyla taraflardan her biri uyumlu eylemde bulunmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulabilir. Rekabet Kurulu çeşitli kararlarında da bu hususa değinmiş, uyumlu eylem karinesinin ekonomik ve rasyonel gerekçelerle açıklanması hâlinde karinenin tersine çevrilebileceğini ifade etmiştir. Bu durumda uyumlu eylem iddiasıyla karşılaşan teşebbüsler, aynı yönlü davranışta bulunmadığı veya benzer hareket etmelerinin makul sebeplere dayandığını ispat etmekle mükellef olacaklardır. Makul sebepler genellikle ekonomik sebepler olarak görülmektedir. Örneğin fiyat artışına neden olarak temel üretim maddelerine yapılan fahiş zamlar gerekçe gösterilebilecektir¹⁰.

III. REKABETİN UYUMLU EYLEMLERLE İHLALİNDE SONUÇ

1. Genel Olarak

Kanun’da her düzenlemenin ve yasaklayıcı hükmün aynı zamanda bu hükümlere uyulmadığı

Aynı yönde Rekabet Kurulu kararında, (Karar Tarihi: 24.07.2001, Karar No: 01-10/100-24.) “uyumlu eylem karinesi mutlak değil, aksinin ispatı mümkün olan bir karinedir. Dolayısıyla Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’un 59. maddesinin öngördüğü durumlardan birinin ortaya çıkması veya ilgili pazar koşullarının rekabetin bozulduğu pazarlardakine benzerlik göstermesi halinde, uyumlu eylemde bulunduğu iddia edilen teşebbüslerin, bu karineyi tersine çevirme imkanı vardır. Bu imkan 4. maddede ekonomik ve rasyonel gerekçeler gibi objektif kriterlerle sınırlandırılmıştır.” demektedir. Bu halde teşebbüsler arası uyumun kendi bilinçli davranışlarından değil, piyasa koşullarından kaynaklandığı ispat edilirse uyumlu eylem karinesi çürütülecektir.

durumlardaki müeyyidesi de düzenlenmiştir. Bu doğrultuda gerek Roma Antlaşması gerekse Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'daki düzenlemelere aykırılık hallerinde bu duruma ilişkin yaptırımın ne olacağının belirtilmesi gerekmektedir.

Rekabet Kurulu, gerçekleştirdiği soruşturma sonucunda teşebbüsler arasında uyumlu eylemlerin varlığına karar verdiği takdirde bu durum hukuki açıdan çeşitli yaptırımlara tabi olacaktır. Bu yaptırımlar Kamu Hukuku ve Özel Hukuk'un kendisine verdiği bazı yetkilerin kullanılması şeklinde olacaktır.

2. Kamu Hukuku Bakımından Ortaya Çıkacak Sonuçlar

Uyumlu eylemlerin Kamu Hukuku bakımından ortaya çıkan sonuçlarının iki kategori altında incelenmesi gerekmektedir.

• Yapma- Yapmamaya İlişkin Kararlar

Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un ihlâlê son verme başlıklı 9. maddesi, aykırılığın tespiti hâlinde Kurula, ilgili teşebbüs veya teşebbüs birliklerine rekabetin tesisi ve ihlâlden önceki durumun korunması için yerine getirilmesi gereken veya kaçınılması gereken davranışları kapsayan kararını bildirme hakkı tanımıştır. Bu doğrultuda Kurul, teşebbüs ve teşebbüs birliklerinden ihlâl niteliği taşıyan belirli bir davranışın yapılmamasını veya yapılmasını bir kararla isteme yetkisini haiz olup, Kurulun bu kararı bir tavsiye niteliği taşımayıp bir emir niteliğindedir.

Kanun'un açık hükmü gereği yapma ve yapmamaya ilişkin kararlar, ihlâlden önceki durumun korunması ve rekabetin tesisi için çıkarılmakta olup, bu müeyyidenin amacı oldukça geniş tutularak iki yönlü bir koruma getirdiği görülmektedir. Bu bakımdan rekabetin tesisi amacı doğrudan rekabetin geliştirilmesi amacına hizmet ederken ihlâlden önceki duruma dönülmesini sağlamak rekabetin korunması ile birebir ilgilidir.

• İdari Para Cezası

Para cezaları, diğer hukuk disiplinlerinde olduğu gibi Rekabet Hukuku'nun da etkin bir şekilde uygulanmasında en önemli bir vasıta olarak görülmektedir. Bu nedenle, rekabet kanununa sahip her ülkede, bu kanunun ihlâlinde, ihlâl edenlere çeşitli cezaların verileceği öngörülmüştür.

Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da düzenlenen idari para cezaları, büyük ölçüde bu konudaki AT rekabet düzenlemeleri dikkate alınarak getirilmiştir. Rekabetin Korunması Hakkında Kanun, idari para cezalarını, madde 16 ile madde 19 arasında hüküm altına almıştır. Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 16. maddesine göre, idari para cezasına hükmedilmesi için gereken şartlar:

- Muafiyet ve menfi tespit başvuruları ile birleşme ve devralmalar için izin başvurularında yanlış ya da yanıltıcı bilgi veya belge verilmesi,
- İzne tabi birleşme ve devralmaların Kurul izni olmaksızın gerçekleştirilmesi,
- 14 ve 15. maddelerin uygulanmasında eksik, yanlış ya da yanıltıcı bilgi veya belge verilmesi ya da bilgi veya belgenin belirlenen süre içinde ya da hiç verilmemesi,
- Yerinde incelemenin engellenmesi ya da zorlaştırılması.

3. Özel Hukuk Bakımından Ortaya Çıkacak Sonuçlar

Kanun koyucu, Rekabet Hukuku açısından yasaklanan faaliyetleri ve bunlara bağlanan idari müeyyidelerin yanı sıra bu yasaklanan faaliyetlerin Özel Hukuk alanında meydana getirdiği hukuki sonuçları da düzenlemiştir.

Kanun koyucu, ilgili Kanun'un 57 ve 58. maddeleri ile anlaşma, uyumlu eylem ihlâllerini sorumlu teşebbüsler bakımından tazminat yükümlülüğü altında bırakmıştır. Buna göre, ilgili pazarda rekabetin sınırlanmasından dolayı zarar görenler iki tür tazminat talep etme hakkına sahiptirler. Bunlardan ilki, teşebbüslerin tespit

edilen zararları tutarında ödenecek olan “fiili zarara ilişkin tazminat” ve ikincisi, zararın üç katına kadar çıkabilen “zararı aşan tazminat”tır. Ayrıca belirli şartların varlığı hâlinde, teşebbüslerin manevi tazminat talep etme hakları da mevcuttur.

Rekabet ihlalinin sorumlu olan teşebbüsleri üç katı kadar tazminat yükümlülüğü ile cezalandırma öngören 58. maddenin 2. fıkrasına göre, “Ortaya çıkan zarar, tarafların anlaşması ya da kararı veya ağır ihmalinin olduğu hallerden kaynaklanmaktaysa, hakim zarar görenlerin talebi üzerine, uğranılan maddi zararın ya da zarara neden olanların elde ettiği veya elde etmesi muhtemel olan kârların üç katı oranında tazminata hükmedebilecektir.” İlgili hüküm, ABD Antitröst Hukuku’ndan gelmekte olup, koşulların gerçekleşmesi hâlinde, zararı aşan tazminat mahiyetinde olan bu düzenleme ile maruz kalınan maddi zararların ve zarara neden olanların elde ettikleri kârların üç katı oranında tazminata hükmedilmesi olası olarak ifade edilmiştir.

SONUÇ

Uyumlu eylemlerin Kanun’da düzenlenmesinin amacı, teşebbüslerin aslında rekabeti sınırlandırmaya yönelik anlaşmaya varmayan iradelerini veya Kanun’a karşı hile yoluyla rekabeti sınırlayıcı uygulamalarını meşru göstermelerinin

engellenmesi olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda Türk Hukuku bakımından ilk düzenleme Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile getirilmiş olup, Kanun’un 4. maddesinde “belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma veya kısıtlama amacı taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası uyumlu eylemleri...”nin yasaklandığı görülmektedir.

Belirtildiği üzere uyumlu eylemler, anlaşma veya teşebbüs birliği kararlarında olduğu gibi somut veriler üzerinde her zaman kolaylıkla ispatlanamamaktadır. Bu doğrultuda Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’da uyumlu eylem karinesi getirilerek Medeni Kanun’da belirtilen ispat yükü kuralı tersine çevrilmiş olup bu bakımdan zarar gören lehine bir düzenleme getirilmiştir.

Kurul tarafından, teşebbüslerin rekabeti uyumlu eylemler yoluyla engelleyip engellemediklerinin ispatına karar verilmesi durumunda, Kamu Hukuku’ndan ve Özel Hukuk’tan kaynaklanan çeşitli müeyyidelerin düzenlendiği görülmektedir. Kurul, ihlâl halinde takdir yetkisini kullanarak idari yaptırımında bulunabileceği gibi fiili zarara ilişkin tazminata ve üç katı kadar zararı aşan tazminata da hükmedebilecektir.

ÖN ÖDEMELİ KONUT SATIŞ SÖZLEŞMESİNDE NELERE DİKKAT EDİLMELİ?

Sedef KILIÇ

Avukat

ÖZET

Günümüzde, birçok tüketicinin ihtiyacını karşılayan ve satıcılar bakımından ciddi bir sermaye kaynağı oluşturan ön ödemeli satış sözleşmesi, niteliği itibarıyla, tüketici bakımından birtakım riskler barındırmaktadır. Konut ihtiyacının giderek artmasıyla birlikte söz konusu riskleri bertaraf etmek ve tüketicilerin mağduriyetini engellemek amacıyla kanun koyucu tarafından çeşitli tedbirler öngörülmüştür. Satıcının iflası ya da bir başka nedenle projenin tamamlanamaması hâlinde, konut edinmek amacıyla yüksek meblağlar ödemiş olan tüketicilere, ödemiş oldukları tutarların iadesini sağlayan çeşitli yöntemlerle teminat sağlanması zorunlu kılınmıştır. Bunun yanında tüketicilere, belli oranlarda tazminat ödeme şartıyla, reklam stratejileri sayesinde henüz ortada konut yokken, maketler üzerinden kurulan sözleşmelerden cayma hakkı da tanınmıştır.

Anahtar kelimeler: Tüketici, Ön Ödemeli Konut Satış Sözleşmesi, Cayma Hakkı.

yazılmış ön bilgilendirme formunun tüketiciye verilmesi zorunludur.

GİRİŞ

6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (“Kanun”) kapsamında düzenlenen ve Ön Ödemeli Konut Satışları Hakkında Yönetmelik (“Yönetmelik”) ile detaylarına yer verilen ön ödemeli konut satış sözleşmesi, tüketicinin, konut amaçlı bir taşınmazın satış bedelini, önceden, peşin veya taksitle, satıcıya ödemeyi; buna karşılık satıcının da satış bedelinin tamamen veya kısmen kendisine ödenmesinden sonra, konutu, tüketiciye devir veya teslim etmeyi üstlendiği sözleşmedir. Konut piyasasında “Maketten Satış” olarak da anılan ön ödemeli konut satışlarında, tüketicinin korunması amacıyla, satıcının yapı ruhsatı almadan tüketicilerle ön ödemeli konut satışı sözleşmesi yapması yasaklanmıştır.

Konut satış sözleşmelerinin önemi ve tüketicinin, daha güçlü taraf olan satıcı karşısında korunma ihtiyacı nedeniyle, sözleşmenin geçerliliği sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Öncelikle, ön ödemeli konut satış sözleşmesi kurulmadan en az bir gün önce, sözleşmenin esaslı unsurlarını içeren, tüketicinin işbu unsurları anlayabileceği şekilde açık ve sade bir dille

Ön ödemeli konut satış sözleşmesi, kat irtifakı devrinin tüketici lehine tapu siciline tescil edilmesiyle birlikte yapılacak yazılı bir sözleşme şeklinde veya noterliklerde düzenleme şeklinde yapılan satış vaadi sözleşmesi ile kurulacaktır. Bu şekil şartlarına uygun, geçerli bir sözleşme yapılmadıkça, satıcının tüketiciden herhangi bir nam altında ödeme alması veya tüketiciyi borç altına sokacak bir işlem yapması yasaklanmıştır.

Henüz ortada konut yokken veya inşaat halindeyken hatta inşaata dahi başlanmamışken konut satılması, tüketicilerin yüksek bedelli riskler altına girmesi anlamına da gelmektedir. Zira yoğun reklam çalışmaları ile tüketicilerin yanıltılarak çok yüksek miktarlar üzerinden sözleşme yapılması, fakat sonrasında çeşitli nedenlerle sözleşme konusu konutların teslim hazır hale getirilememesi ihtimal dahilindedir. Tüketicinin girdiği bu riski bertaraf etmek amacıyla, satıcının, konut satışına başlamadan önce, konut adedi otuz ve üzerinde olan projeler için kapsam ve koşulları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen bina tamamlama sigortası yaptırması veya banka teminat mektubu, hak ediş sistemi ya da bağlı kredi seçeneklerinden biriyle teminat sağlaması zorunluluğu düzenlenmiştir. Bu teminat

seçeneklerinin dışında, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından onaylanması hâlinde, tüketicinin tüm ödemelerini garanti altına alacak başka bir yöntemin de uygulanabileceği öngörülmüştür.

Bunların yanında 17 Mart 2017 tarihli ve 29188 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Ön Ödemeli Konut Satışları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ve 23 Ocak 2017 tarihli ve 29957 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 684 Sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (“KHK”) ile, ön ödemeli konut satış sözleşmesinde tüketicinin sözleşmeden dönme hakkını düzenleyen hükümlerinde birtakım değişiklikler yapılmıştır.

I. YAPILAN DEĞİŞİKLİKTEN ÖNCE ÖN ÖDEMELİ KONUT SATIŞ SÖZLEŞMESİNDE TÜKETİCİNİN SÖZLEŞMEDEN DÖNME HAKKI

Değişiklikten önce, ön ödemeli konut satışlarında, tüketici, sözleşmeye konu konutun kendisine devir ve teslim edilmesi anına kadar (ön ödemeli konut satışında, konutun tüketiciye devir veya teslim süresi, sözleşmenin imza tarihinden itibaren en fazla 36 aydır), sözleşmeden dönme hakkına sahiptir.

Sözleşmeden dönme hakkını kullanan tüketici karşısında, satıcıyı koruma amacına yönelik olarak, tüketicinin sözleşmeden dönmesi durumunda satıcı;

i. Konutun, satışı veya satış vaadi sözleşmesi nedeniyle oluşan vergi, harç ve benzeri yasal yükümlülüklerden doğan masrafları ve

ii. Sözleşme bedelinin %2’sine kadar tazminatı talep edebilmektedir.

Yine, tüketicinin söz konusu dönme hakkına dayanarak, ön ödemeli konut satış sözleşmesinden dönmesi halinde, satıcı tarafından tüketiciye iade edilmesi gereken tutar ve tüketiciyi borç altına sokan her türlü belge, tüketici tarafından yapılan

dönme bildiriminin satıcıya ulaştığı tarihten itibaren en geç 90 gün içinde tüketiciye geri verilecektir.

II. YAPILAN DEĞİŞİKLİKTEN SONRA ÖN ÖDEMELİ KONUT SATIŞ SÖZLEŞMESİNDE TÜKETİCİNİN SÖZLEŞMEDEN DÖNME HAKKI

KHK’nın 8’inci maddesi ile, Kanun’da yapılan değişiklik sonucunda artık ön ödemeli konut satışlarında, tüketici, ön ödemeli konut satış sözleşmesinin imza tarihinden itibaren 24 aya kadar, herhangi bir gerekçe göstermeden sözleşmeden dönme hakkına sahiptir.

Yapılan değişiklik ile birlikte Kanun, hiçbir sebep göstermeksizin sözleşmeden dönme hakkını kullanan tüketici karşısında, yine satıcıyı koruma amacına yönelik olarak, tüketicinin sözleşmeden dönmesi durumunda satıcının;

i. Konutun satışı veya satış vaadi sözleşmesi nedeniyle oluşan vergi, harç ve benzeri yasal yükümlülüklerden doğan masrafları ve

ii. Sözleşme tarihinden itibaren ilk 3 ay için sözleşme bedelinin % 2’sine, 3 ila 6 ay arası için % 4’üne, 6 ila 12 ay arası için % 6’sına ve 12 ila 24 ay arası için % 8’ine kadar hesaplanacak tazminatı

talep edebileceğini öngörmektedir.

Bununla beraber, tüketicinin söz konusu dönme hakkına dayanarak, ön ödemeli konut satış sözleşmesinden dönmesi hâlinde, satıcı tarafından tüketiciye iade edilmesi gereken tutar ve tüketiciyi borç altına sokan her türlü belge, tüketici tarafından yapılan dönme bildiriminin satıcıya ulaştığı tarihten itibaren en geç 180 gün içinde tüketiciye geri verilecektir.

Sözleşmenin kurulduğu tarihten itibaren on dört gün içinde tüketiciye tanınan, herhangi bir gerekçe göstermeksizin ve cezai şart ödemeksizin sözleşmeden cayma hakkı ise yeni gelen düzenlemeler ile de korunmuştur.

SONUÇ

Önceki tarihli düzenlemenin aksine, yapılan değişiklik ile, Kanun uyarınca, tüketicinin, (i) hiçbir sebep göstermeksizin ön ödemeli konut satışı sözleşmesinden dönme hakkı, sözleşmenin imza tarihinden itibaren 24 aylık süre ile sınırlı tutulmuş; (ii) tüketicinin, ön ödemeli konut satışı sözleşmesinden dönme hakkını kullanması halinde, satıcı tarafından talep edilebilecek cezai şart bedeli ağırlaştırılarak, sözleşmeden dönülme anı dikkate alınmak suretiyle, satıcının, sözleşme tarihinden itibaren ilk 3 ay için sözleşme bedelinin % 2'sine, 3 ila 6 ay arası için % 4'üne, 6 ila 12 ay arası için % 6'sına ve 12 ila 24 ay arası için % 8'ine kadar hesaplanacak tazminatı talep edebileceği düzenlenmiş ve (iii) satıcı tarafından tüketiciye iade edilecek bedel ve belgelerin tüketiciye geri verilmesi için belirlenen 90 günlük süre uzatılmış ve bu süre 180 gün olarak belirlenmiştir.

GERÇEK VE TÜZEL KİŞİ TACİRLERİN ENVANTER DEFTERİ TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Mustafa YAVUZ

Gümrük ve Ticaret Uzmanı

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) uyarınca her gerçek ve tüzel kişi tacir, ticari defterlerden biri olan envanter defterini tutmakla yükümlüdür. Bu defterin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut anılan Kanun’a uygun saklanmaması hallerinde sorumlular cezai yaptırımla karşı karşıya kalırlar. Envanter defterinin açılış onayı, kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce; izleyen faaliyet dönemindeki açılış onayı ise defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yaptırılır. Ancak, bu defter için kapanış onayı öngörülmemiştir. İşte bu çalışmada, gerçek ve tüzel kişi her tacirin envanter defteri tutma yükümlülüğü detaylı olarak incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tacir, Envanter Çıkarma, Envanter Defteri, Açılış Onayı, Onay Yenileme, Cezai Sorumluluk.

GİRİŞ

Tacirler, TTK’da öngörülen ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, anılan Kanun’a göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymakla yükümlüdürler. Bu kapsamda tacirler, varlık durumunu bilmek, bu durumlarını banka ve ilgili diğer kuruluşlara bildirmek, ticari alacak ve borçlarını tespit, teslim ve ibraz ile ortaklık ilişkilerini ortaya koymak, müşterileriyle olan ilişkilerini göstermek ve Devletçe yapılacak denetimlere yardımcı olmak amacıyla ticari defterleri tutmak zorundadırlar. Ülkemizde defter tutma serbestisi yoktur. Hangi defterlerin tutulacağı kanunlarla tayin olunur. TTK’ya göre kural olarak tacirler tarafından tutulması gereken defterler; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteridir.

Ticari defterler arasında yer alan envanter

defteri, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir, envanter defteri tutmakla yükümlüdür. Bu kapsamda, ticaret şirketlerinin (kollektif, komandit, anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin), gerçek kişi şahıs işletmelerinin, donatma iştirakinin, vakıf ve derneklerin ticari işletmeleri ile bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküllerin envanter defteri tutması zorunludur. Envanter defterinin varlık sebebi olan envanter ise kavram olarak, Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğünde¹, “Bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme” ve “mal ve değerlere ait döküm” şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir deyişle envanter, belli bir zamanda bir işletmenin aktifleri ve pasifleri ve bunların kanunen öngörülen ölçütlere göre yapılmış değerlemeleri bağlamında “nesi var-nesi yok” anlamına gelen teknik bir terimdir. Envanter kısaca işletmenin aktif ve pasifini değerleriyle gösteren liste demektir. Envanterin sonuçları ise envanter defterine kaydedilir.

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59ede123d273a7.61597989 (Erişim-16.01.2018).

Envanter defteri, esas itibariyle işletmede sık kullanılan bir defter olmamakla birlikte, işletmenin hesap dönemleri arasında bağlantı sağladığından önemli bir defterdir. Dolayısı ile bu defterin yanlış sonuçlar içermesi, bir sonraki dönem verilerinin de yanlış olması sonucunu doğurur. İşte bu çalışmada, TTK hükümleri kapsamında gerçek ve tüzel kişi tacirlerin envanter defteri tutma yükümlülüğü tüm yönleriyle ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

I. TACİRLER TARAFINDAN ENVANTER ÇIKARILMASI

TTK'nın 66/I. maddesinde, her tacirin, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz² (tam) ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkaracağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, her tacir işletmesinin açılışında bir envanter çıkarmakla (ilk envanter) yükümlüdür. Tacirin açılıştan sonra da her faaliyet döneminin sonunda böyle bir envanter düzenlemesi ve bunu her hesap dönemi sonunda tekrarlaması gerekir. Ancak, faaliyet dönemi (hesap yılı) 12 ayı geçemez. İlk faaliyet yılı, işletmenin açılışı ile başlayıp hesap döneminin son günü biteceğine göre 12 aydan az olabilir. Ancak bu istisna dışında 12 aydan kısa faaliyete ve faaliyet dönemine bağlı envanter dönemi olamaz. Zira hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna karşın, takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun bulunmayan tacirler için bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Envanter, TTK'nın 66/II. maddesi uyarınca düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır. Madde gerekçesinde, envanterin bilançodan önce çıkarılmış olması gerektiği, çünkü bilançonun envantere dayanacağı, bu anlamda hükümdeki “düzenli bir işletme

faaliyetine uygun süre” ifadesiyle envanterin, bilanço gününden önce bilançoya esas alınabilecek bir süre içinde çıkarılmasının kastedildiği, hükmün amacının da envanterin çıkarılmasını süreye bağlayarak bilançonun gecikmesini önlemek olduğu ifade edilmiştir. Bilanço ve gelir tablosu tacirlerin yılsonu finansal tablolarını oluşturur. Anonim ve limited şirketlerde finansal tabloların, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlanması ve genel kurula sunulması zorunludur. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ (“Defter Tebliği”) gereğince de envanterin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükârda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılması ve envanter defterine kaydedilmesi gerekmektedir.

VUK’un 186. maddesinde; “*Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri ifade eder.*” hükmüne yer verilmek suretiyle, envanter çıkarma usulü belirlenmiştir. Görüldüğü üzere, envanterin çıkarılmasına ilişkin TTK’da, VUK’taki hükümlere aykırı düşmeyecek şekilde daha geniş düzenlemeler yapılmıştır.

Öte yandan, maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar. Bununla birlikte söz konusu olanaktan sürekli olarak yararlanılması mümkün değildir. TTK bu türden unsurların kural olarak üç yılda bir fiziksel sayıma tabi tutulmasını öngörmüştür. Diğer

² TTK’nın 66/I. maddesinde geçen “eksiksiz” (tamlık) ibaresi, doğruluk yanında varlıkların ve borçların teker teker gösterilmesi, yani kalemlerde toplama, hamur ve mahsup yapmama, konsolide etmeme ilkeleri yanında denetlenebilirlik kuralını da içermektedir. Bunun yanında, hükümde geçen eksiksiz (tamlık) ve doğruluk ilkeleri amaç yönünden envanteri tanımlamaktadır. Envanter tam ve doğru değilse, işletmenin hesapları ve sonuçları doğru çıkmayacaktır. İlk envanter gerçek/doğru değilse bu düzeltilemez. Gerçeği yansıtmayan bilanço ise envanterden başlar. Dolayısıyla, muhasebenin tamlık ve doğruluk ilkeleri, hem ilk hem de sonraki envanterlere egemendir.

taftan, aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar halinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir. Bunun yanında, envanterin çıkarılmasına ilişkin olarak TTK'nın 67. maddesinde düzenlenen envanteri kolaylaştırıcı yöntemlerden de yararlanılabilir.

Yeri gelmişken belirtelim ki, TTK'nın 66. maddesindeki usule aykırı olarak envanter çıkaranlar 4.000-TL (2017 yılı için 5.408-TL, 2018 yılı için 6.190 TL) idari para cezasıyla cezalandırılır.

II. ENVANTER DEFTERİNE İLİŞKİN TÜRK TİCARET KANUNU'NDA ÖNGÖRÜLEN HUSUSLAR

2.1. Envanter Defterinin İçeriği

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere envanter defteri, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği bir ticari defterdir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur; vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla müteharrik yapraklı envanter defteri de kullanılabilir (Defter Tebliği md. 8).

VUK'un 185. maddesinde, envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydolunacağı ve bu tarihe "bilanço günü" denileceği, -Defter Tebliği'nde olduğu gibi- envanter defterinin ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olacağı belirtilmiştir.

2.2. Envanter Defterinin Açılış Onayı

Tacirler tarafından fiziki ortamda tutulan envanter defterinin açılış onayı kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayının ise bu defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılması zorunludur.

Açılış onayı yapılmadan kullanılan envanter defteri, ticari defter niteliği ve değeri kazanmaz. Faaliyet dönemi hesap yılı olan ticari işletmelerde envanter defterinin açılış onayının her yıl en geç 31 Aralık tarihine kadar yaptırılması gerekmektedir. Dolayısıyla, anılan defterin açılış onayının her hesap dönemi (faaliyet yılı) için yapılması zorunludur. Buna ilaveten, envanter defterinin hesap dönemi içinde dolması nedeniyle veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olan ticari işletmeler, bu defteri kullanmaya başlamadan önce de açılış onayı yaptırmakla yükümlüdür.

Açılış onayının noter tarafından yapılması esas olmakla birlikte, ticari işletmenin ticaret siciline tescili sırasında defterin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da yapılabilir. Bunun yanında, açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde ticaret sicili tasdiknamesinin notere ibraz edilmesi şarttır. Ayrıca bu tasdiknamenin bir örneği noterce saklanır. Ancak, ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında envanter defterine ilişkin yaptıracakları açılış onayında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz.

Noterler ile ticaret sicili müdürlüklerinin yapacağı açılış onayı defterin ilk sayfasına yazılır ve bu sayfada; defter sahibinin gerçek kişilerde adı soyadı, tüzel kişilerde unvanı, defter sahibinin iletişim bilgileri (adres, telefon, e-posta adresi), işletmenin merkezi, MERSİS numarası, şirketin faaliyet konusu, tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, defterin türü, defterin kaç sayfadan ibaret olduğu, defterin kullanılacağı hesap dönemi, onay tarihi ve onayı yapan makamın resmi mühür ve imzası yer alır. Açılış onayı kapsamında, ciltli envanter defterinin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mührü ile mühürlenir (Defter Tebliği md. 14).

Envanter defterinin açılış onayını yaptırmayanlar 4.000-TL idari para cezasıyla cezalandırılır (TTK md. 562/I-c). Söz konusu ceza, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/VII maddesi kapsamında her takvim yılı başından geçerli olmak

üzere o yıl için Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırıldığında 2018 yılı için 6.190 TL uygulanacaktır. Para cezası kural olarak, gerçek ya da tüzel kişi tacir hakkında tatbik olunur. İdari para cezası, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilecek olup, bu kapsamda cezayı vermeye yetkili mülki amir, şirket merkezi ilde ise vali, ilçede ise kaymakamdır. Öte yandan, söz konusu kabahatin idari yaptırım kararı verilinceye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, şirkete bir idari para cezası verilir ve ilgili hükme göre verilecek ceza iki kat artırılır. Ancak, bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz (TTK md. 562/ XIII-XIV).

Diğer taraftan, açılış onayı bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan envanter defteri de dâhil olmak üzere ticari defter kayıtları, ticari davalarda sahibi lehine değil, aleyhine delil olur.

Son olarak şunu da belirtmekte yarar var ki, yukarıda açıklandığı üzere envanter defteri açılış onayına tabi olmakla birlikte, bu defter için kapanış onayı öngörülmemiştir. Ticari defterlerden sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri için kapanış onayı yaptırılması gerekmektedir. Dolayısıyla, envanter defterinin kapanış onayı yaptırılmaz.

2.3. Envanter Defterinde Onay Yenileme

Envanter defteri, yeterli yapıları bulunması halinde yeni hesap döneminin ilk ayı içerisinde (Hesap yılı olarak takvim yılını benimseyen ticari işletmelerde Ocak ayının sonuna kadar) onay yenilemek suretiyle de kullanılmaya devam edilebilir. Ancak onay yenilemede defterin türü değiştirilemez (Defter Tebliği md. 16, 17). Kapanış onayına tabi olmayan envanter defterinde onay yenileme son kaydın yer aldığı sayfadan sonraki sayfaya yapılır. Bu sayfada; açılış onayında bulunması gereken hususlarda bir değişiklik olmuşsa bu değişiklikler, defterin kalan sayfa adedi,

kullanılmaya devam edileceği hesap dönemi, onay tarihi ile onay makamının resmi mühür ve imzasına yer verilir. Onay yenileme işleminde envanter defterinin kalan sayfalarının tekrar mühürlenmesine ve sıra numarası verilmesine gerek yoktur.

2.4. Envanter Defterinin Tutulma Usulü

Envanter defteri Türkçe olarak tutulur. Bu düzenleme, emredici niteliktedir. Merkezi Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubeleri de diğer ticari defterler gibi bu defteri de Türkçe tutmakla yükümlüdür. Envanter defterinde kısaltma, rakam, harf ve sembol kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtir, ayrıca bu anlamlar duraksamaya yer bırakmayacak kesinlikte ve tekdüze olur. Envanter defterine yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz, ayrıca defter sayfaları ciltten koparılamaz.

Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalara ilişkin çizimler; saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil, düzeltici ve gerçeği yansıtırıcı olmalıdır. Eski kayıtlar karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir biçimde çizilmelidir.

TTK'nın 562/I-d maddesinde, aynı Kanun'un 65. maddesine uygun olarak defterlerini tutmayanların 4.000-TL (2017 yılı için 5.408-TL, 2018 yılı için de 6.190 TL) idari para cezasıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. O halde, envanter defterini TTK'nın 65. maddesinde öngörülen esaslar çerçevesinde tutmayan tacirler idari yaptırımla karşı karşıya kalacaktır.

2.5. Envanter Defterinin Saklanması

Tacirler, diğer ticari defterler ve belgeler ile birlikte envanter defterini de 10 yıl süreyle

saklamakla yükümlüdür. Bu süre, VUK'a göre beş yıl olarak öngörülmüştür. Saklama süresi, envanter defterine son kaydın yapıldığı takvim yılının bitişiyle başlar. Envanter defteri de dâhil olmak üzere ticari defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya elektronik ortamda tutulması hâlinde veri taşıyıcıları (mikrofilm, CD, harici bellek, magnet ve diğer elektronik ortamlar gibi) aracılığıyla saklanabilir.

Envanter defterinin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut TTK'ya uygun saklanmaması hallerinde, sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla tecziye edilir. Bu durumda anılan fiilleri işleyenlere, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre 6.000 TL'den 73.000 TL'ye kadar adli para cezası verilebilecektir.

Saklamakla yükümlü olunan envanter defteri; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyai öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır.

2.6. Envanter Defterinin Elektronik Ortamda Tutulabilmesi

TTK'nın 64. maddesine göre envanter defteri de dâhil olmak üzere tüm ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması mümkündür. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında “fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirleneceği” hükme bağlanmıştır. Bahsi geçen maddeye istinaden çıkartılan Defter Tebliği'nde de, elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 1 Sıra Numaralı

Elektronik Defter Genel Tebliği hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK ve TTK uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Elektronik Defter Genel Tebliği'nde ise anılan Tebliğ kapsamında www.edefer.gov.tr adresinde duyurulan defterlerin elektronik ortamda tutulabileceği ifade edilmiştir. Bu çalışmanın hazırlandığı tarih (01.12.2017) itibariyle adı geçen internet adresinde sadece yevmiye defteri ve büyük defterin (defter-i kebirin) format ve standartları duyurulmuş ve bu defterlerin elektronik ortamda tutulabileceği³ ifade edilmiştir. Dolayısıyla zikredilen defterler dışında envanter defteri de dâhil olmak üzere diğer ticari defterler bugün itibariyle elektronik ortamda tutulmamaktadır.

Envanter defterinin elektronik ortamda tutulması hâlinde yine bu defter görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilir. Ancak bu durumda saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi ve uygun bir süre içinde kayıtların okunabilir hâle getirilebilmesi gerekir. Öte yandan, envanter defterinin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterin açılışında noter onayı aranmaz. Bununla beraber, hesap döneminin ilk ayının beratının⁴ alınması açılış onayı olarak kabul edilir.

SONUÇ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve bu Kanun'a istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müştereken çıkarılan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ gereğince, gerçek veya tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın her tacir envanter defteri tutmakla yükümlüdür. Bu defterin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut TTK'ya uygun saklanmaması hâllerinde sorumlular üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

³ <http://www.edefer.gov.tr/edeferhakkinda.html> (Erişim-16.01.2018).

⁴ Elektronik Defter Tebliği'ne göre ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde tacirler, aylık dönemler itibarıyla elektronik defter oluşturmak, aylık dönemlerde her defter için ayrı ayrı berat oluşturmak ve istenildiğinde bunları ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadır.

Envanter defteri, açılış onayına tabi iken, bu defter için kapanış onayı öngörülmemiştir. Fiziki ortamda tutulan envanter defterinin açılış onayı kuruluş sırasında ve kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemindeki açılış onayı ise defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar noter tarafından yapılır. Dolayısıyla, hesap yılı olarak takvim yılını benimseyen tacirlerin, envanter defterinin açılış onayını Aralık ayının kadar yaptırmaları gerekir. Bu defterin açılış onayını yaptırmayanlar ise 2018 yılı için 6.190-TL idari para cezasıyla cezalandırılır. Açılış onayı yapılmayan envanter defteri, ticari davalarda sahibi aleyhine delil olur.

Envanter defterinin, Türkçe tutulması; ayrıca deftere yapılan yazım ve kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması şarttır. Bunun yanında bir yazım veya kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilmesi ve değiştirilmesi, kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmelerin yapılması yasaktır. Kural olarak envanter defterinin elektronik

ortamda tutulması mümkün olmakla birlikte, Elektronik Defter Genel Tebliği uyarınca bugün itibariye sadece yevmiye defteri ve defteri kebir elektronik ortamda tutulabilmektedir. Dolayısıyla, anılan defterler dışında envanter defteri de dâhil olmak üzere diğer ticari defterler hâli hazırda elektronik ortamda tutulamamaktadır. Öte yandan tacirler, TTK uyarınca envanter defterini 10 yıl süreyle saklamakla yükümlüdür.

Son olarak belirtelim ki, uygulamada bazı tacirler, envanter defterini sadece tasdik ettirmekle yetinmekte, bazıları ise bu deftere sadece bilançolarını eklemektedir. Ancak envanter defteri aynı zamanda bir işletmenin fiziki sayım sonuçlarını da gösteren bir defter olduğundan, bu şekilde yapılan uygulamalar anılan defterin tutulma amacına aykırılık teşkil etmektedir. Dolayısıyla, adli veya idari herhangi bir yaptırımla karşı karşıya kalmamak için tacirlerin, envanter defterini mevzuatta öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde tutmaları menfaatlerine olacaktır.

ALT İŞVERENLİK İLİŞKİSİNDE MUVAZAA SORUNU

Nazif KARATAŞ

Avukat

ÖZET

İşverenlerin işyeri organizasyonu içerisinde mal veya hizmet üretiminin gereği olarak veya mal ve hizmet üretimine bağlı olarak yürütülmesine ihtiyaç duyulan bütün işleri, kendi organizasyonları içerisinde bizzat yerine getirmeleri, hem organizasyonel olarak hem de ekonomik açıdan sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunları aşabilmek için asıl işine odaklanan işverenler, yardımcı işleri “alt işverenlik” ilişkisi kurduğu farklı bir işverenden almayı tercih etmektedirler. Aynı zamanda asıl iş birbirinden farklı uzmanlık gerektiren bölümlerden oluşabilmektedir. Bu durumda uzmanlık gerektiren her alana ayrı ayrı teknolojik yatırımlar yapmak işverenler açısından sürdürülebilir olmayabilir. Bu durumda da işverenlerin asıl işin farklı bir uzmanlık gerektiren bir kısmını alt işverenlik ilişkisi ile farklı bir işverene vermeyi tercih ettiği görülmektedir.

Mevzuat işverenlere bu imkânı tanıırken işçinin haklarını korumayı da ihmâl etmemiştir. Bu bağlamda mevzuat ile alt işverenlik ilişkisinin nasıl kurulacağı, hangi işlerin alt işverene verilebileceği, bu ilişkide işçiye zarar verilmemesi için gerekli şartların neler olduğu, böyle bir ilişkinin hangi şartlarda muvazaa olarak nitelendirilebileceği ve muvazaanın tespiti hâlinde ne tür yaptırımların uygulanacağı ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla alt işverenlik ilişkisinin sağlıklı olarak kurulamamış olması veya uygulamada hata yapılmış olmasının yansımaları işverenler yönünden ağır olabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisi, Alt İşverenlik, Alt İşverenlik Sözleşmesi, Yardımcı İş, Uzmanlık Gerektiren İş, Muvazaa.

GİRİŞ

Asıl işveren - alt işveren ilişkisi, işletmelerde yardımcı işlerin veya asıl işlerde uzmanlık gerektiren işlerin görülmesinde ortaya çıkmaktadır. Mevzuat olarak asıl işveren – alt işveren ilişkisi, hem 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”) hem de 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“SSGSSK”)’nda düzenlenmektedir. Konunun detayı ise Alt İşveren Yönetmeliği (“Yönetmelik”)’nde yer almaktadır.

İşyerindeki bazı işlerin farklı bir işverene yaptırılması olarak da ifade edebileceğimiz asıl işveren – alt işveren ilişkisi İK m.2/6’da, “Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde

iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Böyle bir ilişkide asıl işveren yardımcı işleri veya uzmanlık gerektiren işleri alt işverene vermenin yanı sıra asıl işte kendisi de işçi çalıştırmalıdır. Asıl işverenin işçi çalıştırmaması halinde mevcut ilişkinin alt işverenlik ilişkisi olduğundan bahsedilemeyecektir.

I. ALT İŞVERENLİK İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Asıl İşveren – alt işveren ilişkisi kurabilmek için taraflar arasında yazılı bir “alt işverenlik sözleşmesi” bulunmalıdır. Alt işverenlik sözleşmesinde özellikle;

- İşyerinde yürütülen asıl işin ne olduğu,
- Alt işverene verilen işin ne olduğu,

- Alt işverene asıl işin bir bölümü veriliyor ise, verilen işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirme koşuluna ilişkin teknik açıklama,
- Alt işverenin faaliyetlerini işyerinin hangi bölümünde gerçekleştireceği belirtilmelidir.

Bir işyerinde, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren bir işin alt işverene verilmesi hâlinde, alt işverenin uzmanlığını belgelendirmesi amacıyla sözleşme kapsamındaki işe uygun; iş ekipmanı listesi, iş bitirme belgesi, operatör ve teknik eleman sertifikaları ve bunun gibi uzmanlığı belgeleyecek veya uzmanlığın varlığını gösterecek unsurlar sözleşmeye eklenmelidir.

Asıl işveren - alt işveren ilişkisi kapsamında aşağıdaki hususların mevcut olması özellikle önem arz etmektedir;

- Asıl işverenin işyerinde mal veya hizmet üretimi işlerinde çalışan kendi işçileri de bulunmalıdır.
- Alt işverene verilen iş, işyerinde mal veya hizmet üretiminin yardımcı işlerinden olmalıdır. Asıl işin bölünerek alt işverene verilmesi durumunda ise, verilen iş işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olmalıdır.
- Alt işveren, üstlendiği iş için görevlendirdiği işçilerini sadece o işyerinde aldığı işte çalıştırmalıdır.
- Alt işverene verilen iş, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin bir iş olmalı, asıl işe bağımlı ve asıl iş sürdüğü müddetçe devam eden bir iş olmalıdır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, alt işverene ancak yardımcı işler veya asıl işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren bir bölümü verilebilir. Bu konuda özellikle alt işverene verilen işin, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren bir iş kapsamında olabilmesi için gerekli şartların oluşup oluşmadığının tespiti ayrıca önem arz etmektedir.

İşletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren iş, mal veya hizmet üretiminin zorunlu unsurlarından olan, işin niteliği gereği işletmenin kendi uzmanlığı dışında ayrı bir uzmanlık gerektiren iş olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla hangi işlerin alt işverene verilebilecek nitelikte uzmanlık gerektiren bir iş olduğu her işyeri özelinde ayrıca değerlendirilmelidir.

Alt işverene bir işin verilebilmesi için öncelikle işverenin kendi işçileri ve yönetim organizasyonu ile mal veya hizmet üretimi yapıyor olması ve işletmenin uzmanlık alanının tespiti esastır. Sonrasında asıl iş bölünerek alt işverene verilebilir. Asıl işin bölünerek bir bölümünün alt işverene verilebilmesi için ilgili bölüm için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- İşletmenin ve işin gereği bölümün ayrılması,
- Teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirmesi.

İşletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler dışında ise asıl işin bölünerek alt işverenlere verilmesi mümkün değildir.

II.ALT İŞVERENLİK İLİŞKİSİNDE SORUMLULUK VE MUVAZAA

Asıl işveren – alt işveren ilişkisinde; asıl işverenin, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak İK'dan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumluluğu söz konusudur.

Alt işveren ilişkisinin sözleşmesel ve uygulama yönünden mevzuatta öngörülen şartları karşılayıp karşılamadığının kontrolü iş müfettişlerince yapılmaktadır. İş müfettişleri bu bağlamda özellikle muvazaa olup olmadığı konusunu ayrıntılı olarak incelemektedirler.

İnceleme sonucunda muvazaalı işlemin tespiti hâlinde, bu tespiti ilişkin gerekçeli müfettiş raporlarına karşı zamanında itiraz edilmelidir. Süresi içerisinde yetkili makamlar nezdinde itiraz

edilmemesi veya yetkili makamlarca muvazaanın tespiti halinde, SGK nezdindeki tescil işlemi iptal edilmekte ve alt işverenin işçileri başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçileri sayılarak muvazaalı olduğu tespit edilen işçiler asıl işverenin siciline kaydedilmektedirler.

Denetimelamanlarınca yapılacak incelemelerde muvazaanın olup olmadığının tespitinde özellikle aşağıdaki hususlar incelenmektedir:

- Alt işverene verilen işin, işyerinde asıl işveren tarafından yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin asıl işin yardımcı işlerinden olup olmadığı,
- Alt işverene verilen işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olup olmadığı,
- Alt işverenin daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kişi olup olmadığı,
- Alt işverenin işe uygun yeterli ekipman ile tecrübeye sahip olup olmadığı,
- İstihdam edeceği işçilerin niteliklerinin yapılacak işe uygun olup olmadığı,
- Alt işverene verilen işte asıl işveren adına koordinasyon ve denetimle görevlendirilenlerden başka asıl işverenin işçisinin çalışıp çalışmadığı,
- Yapılan alt işverenlik sözleşmesinin İş Hukuku'nun öngördüğü kamusal yükümlülüklerden kaçınmayı amaçlayıp amaçlamadığı,
- Yapılan alt işverenlik sözleşmesinin işçilerin iş sözleşmesi, toplu iş sözleşmesi yahut

mevzuattan kaynaklanan bireysel veya kolektif haklarını kısıtlamaya ya da ortadan kaldırmaya yönelik yapılıp yapılmadığı.

Asıl işverenin alt işverenle birlikte sorumlu olması ve olası bir muvazaanın tespiti hâlinde alt işverene ait işçilerin başlangıçtan itibaren asıl işverenin işçisi sayılması, muvazaanın tespiti sonrasında somut durumun özelliğine göre asıl işverene ek maliyetler ve yükümlülükler getirmektedir.

SONUÇ

Çalışma hayatının gereksinimlerini karşılamak için mevzuatta yer verilen alt işverenlik ilişkisi asıl işverenler için önemli kolaylıklar sağlamakla birlikte, ilişkinin doğru kurgulanması, sözleşmenin asgari şartları içermesi, yardımcı iş veya uzmanlık gerektiren işin neler olduğunun her işyeri bazında somut olarak ayrı ayrı belirlenmesi hususlarına kurulacak olan bir alt işverenlik ilişkisinde özellikle dikkat edilmelidir. Aynı zamanda mevcut ilişki sözleşmesel olarak bütün şartları taşısa bile işin sürdürülmesindeki şartların oluşturulmasında asıl işveren ve alt işverenin yapacağı işlerle birlikte iş ve işçilerin yönetiminin de birbirinden ayrıştırılacak şekilde fiili uygulama oluşturulması gerekmektedir. Yukarıda anlatılan hususlara dikkat edilmemesi halinde gerek kurguda gerekse uygulamada oluşacak sorunların muvazaayı da beraberinde getirmesi kaçınılmaz olacaktır.

İŞ HUKUKUNDA TOPLU İŞÇİ ÇIKARMA VE UYGULANACAK FESİH USULÜ

Zeynep Cemre ALTUN
Avukat

ÖZET

İşverenler başta ekonomik olmak üzere teknolojik, yapısal veya benzeri işletmesel kararlar gereği birden fazla işçinin iş sözleşmesini aynı anda feshetme ihtiyacı duyabilirler. Böyle durumlarda 4857 sayılı İş Kanunu'nun 29. maddesi kapsamındaki işçi çıkarmalarında bireysel işçi çıkarmalarına ek olarak farklı bir usul öngörülmüş ve bu usule uymamanın yaptırımı da aynı Kanun'un 100. maddesi uyarınca idari para cezası şeklinde düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Toplu İşçi çıkarma, Oran, Bildirim, İdari Para Cezası, Fesih, Fesih Usulü.

GİRİŞ

Toplu işçi çıkarma müessesesi, Türk Hukuku'na 158 sayılı International Labour Organization ("ILO") Sözleşmesi ile Avrupa Birliği Yönetmeliği'ne paralel bir düzenleme olarak yansımış ve bu metinlerdeki ölçütler esas alınarak hazırlanmıştır¹.

Türk Hukuku'nda toplu işçi çıkarma müessesesine dair usul ve yaptırımlar, İş Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca işçi çıkarmanın "toplu işçi çıkarma"yı ihtiva edip etmediğine çıkarılan işçi sayısının, işveren nezdinde çalışan tüm işçilere oranına göre karar verilir. Şöyle ki; "İşyerinde çalışan işçi sayısı; 20 ile 100 işçi arasında ise en az 10 işçinin, 101 ile 300 işçi arasında ise en az yüzde on oranında işçinin, 301 ve daha fazla ise, en az 30 işçinin işine 17. madde uyarınca ve bir aylık süre içinde aynı tarihte veya farklı tarihlerde son verilmesi toplu işçi çıkarma sayılır."

Anılan madde kapsamında bir işçi çıkarma durumu olması halinde İş Kanunu'nun 29. maddesinde, bireysel işçi çıkarma usulüne ilave olarak bazı bildirimler ve görüşmeler yapılması öngörülmüştür. Bu usule uyulmaksızın yapılan

çıkarmalar, İş Kanunu'nun 100. maddesinde yer alan "Bu Kanunun 29 uncu maddesindeki hükümlere aykırı olarak işçi çıkaran işveren veya işveren vekiline işten çıkardığı her işçi için dört yüzelli Türk Lirası idari para cezası verilir." hükmü ile yaptırıma tabi tutulmuştur.

Bu çalışmamızda toplu işçi çıkarma kapsamına giren durumlar, toplu işçi çıkarmalarda yapılması gereken bildirim ve görüşmeler ile usule aykırı davranmanın yaptırımları ele alınacaktır.

I. TOPLU İŞÇİ ÇIKARMA KAPSAMINA GİREN DURUMLAR

Bir işçi çıkarma durumunun toplu işçi çıkarma kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi yapılırken öncelikle somut olayın İş Kanunu'nun 29. maddesinde öngörülen oranlar dahilinde olup olmadığına ve söz konusu çıkarmaların bir aylık süre içinde sürekli fesih yoluyla yapıp yapılmadığına bakılmalıdır. Yukarıda madde metnine yer verilmiş olduğu üzere, bu sayılar altında işçinin işine son verildiyse yahut işçi çıkarmalar bir aylık süre içinde aynı anda ya da farklı tarihlerde yapılmadıysa toplu işçi çıkarmadan bahsedilemez. Toplu işçi çıkarma kapsamına girmeyen durumlarda ise bireysel iş hukukunun öngördüğü usule uyulması gerekecektir.

Ancak ilgili madde bir istisna düzenleyerek mevsim ve kampanya işlerinde çalışan işçilerin işten

¹ Prof. Dr. Sarper Süzek, *İş Hukuku*, Beta, 12. Baskı, s.649

çıkartılmaları hakkında, işten çıkarılmanın bu işlerin niteliğine bağlı olarak yapılması halinde toplu işçi çıkarmaya ilişkin hükümlerin uygulanmayacağını belirtmiştir.

İş Kanunu'nun 29/1. maddesi uyarınca toplu işçi çıkarma ancak ekonomik, teknolojik, yapısal ve benzeri işletme gerekleri gibi geçerli sebeplerle mümkün olmaktadır. Aksi halde iş güvencesi kapsamına giren işçilerin, İş Kanunu'nun 18 ve devamı hükümleri uyarınca fesihten itibaren bir aylık süre içerisinde işe iade davası açması mümkündür.

Her ne kadar toplu işçi çıkarma prosedürünün kendine özgü bir usulü olsa da bu durum, işverenin İş Kanunu'nun 18 ve 19. maddeleri uyarınca yükümlülüklerini bertaraf etmez. İş Kanunu'nun 29/ son maddesi açıkça bu durumu; "İşveren toplu işçi çıkarılmasına ilişkin hükümleri 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümlerinin uygulanmasını engellemek amacıyla kullanamaz; aksi halde işçi bu maddelere göre dava açabilir." şeklinde düzenlemiştir.

II.TOPLU İŞÇİ ÇIKARMADA İŞVERENİN DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Yukarıda bahsedildiği üzere, geçerli sebeple işçi çıkarma durumunda ister toplu çıkarma olsun ister bireysel çıkarma olsun işveren İş Kanunu'nun 17. maddesi uyarınca işçinin ihbar tazminatını ödemeli ya da ihbar süresi öngörmelidir. Buna ek olarak sözleşmesi feshedilen işçiye şartları oluşmuş ise kıdem tazminatını da ödemeli ve ayrıca Kanun'un 18 vd. maddelerindeki yükümlülüklere uymalıdır. Ancak söz konusu durum aynı zamanda bir toplu işçi çıkarmayı ihtiva ediyorsa işverenin aşağıda bahsi geçen diğer yükümlülüklerle de uyması gerekmektedir.

1) Bildirim Yükümlülüğü

İş Kanunu'nun toplu işçi çıkarmaya ilişkin maddesi uyarınca, işverenin toplu işçi çıkarmadan otuz gün önce işyeri sendika temsilcilerine, ilgili bölge müdürlüğüne ve Türk İş Kurumu'na

bildirim yapması gerekir. Yine aynı hüküm gereğince bu bildirimin bir yazı ile yapılması ve bildirimde, bundan etkilenecek işçi sayısına ve feshin yapılacağı zaman dilimine ilişkin bilgilerin yer alması gerekir.

Ancak işyeri bütünü ile kapatılıyor ve faaliyetine son veriliyor ise bu halde işveren sadece durumu en az otuz gün önceden ilgili bölge müdürlüğüne ve Türkiye İş Kurumu'na bildirmek ve işyerinde ilan etmekle yükümlüdür. Bu ihtimalde Kanun işverenin işyeri sendika temsilciliklerine herhangi bir bildirimde bulunmasını öngörmemiştir.

Her iki durumda da fesih bildirimleri, işverenin toplu işçi çıkarma isteğini bölge müdürlüğüne bildirmesinden otuz gün sonra hüküm doğuracaktır.

2) Sendika Temsilcileri ile Görüşme Yükümlülüğü

Toplu işçi çıkarma hususunda işverenin bir diğer yükümlülüğü de yukarıda belirtilmiş olan ilgili yerlere gerekli bildirimlerin yapılmasını müteakip sendika temsilcileri ile işveren arasında görüşme yapılmasıdır. Bu görüşmelerde, toplu işçi çıkarılmasının önlenmesi, çıkarılacak kişi sayısının azaltılması, çıkarılacak işçiler için çıkarılmanın olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi konuları görüşülmelidir. Bu görüşmenin nitelik itibarıyla bir karara bağlanması zorunluluğu olmayıp yalnızca bir bilgi verme ve danışma toplantısı olmaktan ibarettir².

3) Yeniden İş Akdi Yapma Zorunluluğu

İş Kanunu'nun 29/6. maddesi uyarınca işveren, toplu işçi çıkarmanın kesinleşmesinden itibaren altı ay içinde aynı nitelikteki iş için yeniden işçi almak istediği takdirde nitelikleri uygun olanları tercihen işe geri çağırır. Ancak buradaki önemli nokta şudur: İşverenin tüm işçileri çağırma değil, yalnızca alacağı işçiyle aynı nitelikte olanları geri çağırma yükümlülüğü vardır. Farklı nitelikte işçi alınacak ise işverenin bu yükümlülüğü doğmaz.

² Prof. Dr. Çelik, Prof. Dr. Caniklioğlu, Prof. Dr. Canbolat, *İş Hukuku Dersleri*, Beta Yayınları, 29. Bası, s.481

III. FESİH USULÜNE AYKIRI DAVRANMANIN YAPTIRIMI

İş Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca toplu işçi çıkarmaya aykırı davranılması hâlinde bazı idari yaptırımlar öngörülmüş ve bunlar Kanun'un 100. maddesinde düzenlemiştir. Buna göre; 30 günlük süreyi beklemeyen, yukarıda bahsi geçen ilgili kurum ve kuruluşlara gerekli bildirimleri yapmayan, sendika temsilcileri ile görüşmeyen yahut işçi çıkarılmasının kesinleşmesinden sonra altı ay içinde aynı nitelikte işçiyi işe başlatmasına rağmen toplu olarak çıkarmış olduğu işçiyi çağırmayan işveren; işçi başına dört yüzelli Türk Lirası ödemek zorundadır. Fesih usulüne aykırı davranmak her ne kadar bir idari para cezası doğursa da Kanun'da ayrıca hukuki bir yaptırım öngörülmemiştir.

Ancak gerek doktrindeki baskın görüş³ uyarınca gerekse konuyla ilgili Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 19.10.2009 tarih ve E.2009/37726, K.2009/27756 sayılı kararı uyarınca; 29. maddedeki fesih usulüne aykırı davranmanın aynı zamanda feshi geçersiz kılacağını kabul etmek gerekir. Zira Kanun'un 29/son hükmü açıkça işçinin toplu işçi çıkarmaya karşı 18, 19, 20 ve 21. maddelere göre dava açabileceğini öngörmüştür. Bu halde iş

sözleşmesinin 29. maddede öngörülen usule aykırı feshedildiğini düşünen işçinin yine İş Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca işe iade davası açma hakkı bulunmaktadır.

SONUÇ

İş dünyasının ve ülke ekonomilerinin gereklerinden biri de işverenlerin işyerleri ile ilgili yönetsel kararlar almalarıdır. Bu kararlar bireysel işçi çıkarma şeklinde olabileceği gibi toplu işçi çıkarma şeklinde de gerçekleşebilir. Bu durumda İş Kanunu'nda işverenlere bireysel işçi çıkarmaya ilişkin yükümlülüklerine ek olarak başkaca usuli yükümlülükler öngörülmektedir.

Bu yükümlülükler uyulmaması nedeniyle işverenler, her işçi için ayrı ayrı hesap edilmek üzere idari para cezalarıyla karşılaşabilir ve ayrıca feshin geçersizliği iddiaları dolayısıyla işçilerce açılacak işe iade davalarına muhatap olabilirler. Bu nedenlerle herhangi bir idari ve hukuki yaptırımla karşı karşıya kalmak istemeyen işverenlerin, toplu işçi çıkarma hususunda İş Kanunu'nun 17, 18, 19 ve 29. maddelerinde yer alan usule ve yükümlülükler uymaları gerekmektedir.

³ Süzek, a.g.e., s.652

ADAY ÇIRAK VE ÇIRAK İLE MESLEKİ EĞİTİM GÖREN STAJ VEYA TAMAMLAYICI EĞİTİME DEVAM EDEN ÖĞRENCİLERİN SİGORTALILIĞI VE BU ÖĞRENCİLERE ÖDENECEK ÜCRETLER

Emine Betül GÜMÜŞ
Sosyal Güvenlik Danışmanı

Pelin PERVER
Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

İşverenler günümüzde bünyelerinde aday çırak, çırak ve stajyer öğrencileri çalıştırarak kendi işletmelerine işgücü istihdamı sağlamakta ayrıca onların mesleki eğitim ve gelişimlerine katkıda bulunmaktadır.

Bu çalışmada, işletmelerde aday çırak, çırak, mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilerin Türkiye’de sosyal güvenlik sistemi açısından sigortalılığı ve bu öğrencilere ödenecek ücretler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Eğitim Kanunu, Aday, Çırak, Stajyer, İstihdam, Ücret, Teşvik.

GİRİŞ

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu¹ (“5510 Sayılı Kanun”)’nın 3. maddesinde sigortalı kavramı “kısa ve/veya uzun vadeli sigorta kolları bakımından prim ödenmesi gereken veya kendi adına prim ödemesi gereken kişi” olarak belirtilmiştir. Bu Kanun kapsamında kısa vadeli sigorta kolları; iş kazası, meslek hastalığı, hastalık, analık; uzun vadeli sigorta kolları ise malûllük, yaşlılık, ölüm sigorta kolları olarak açıklanmıştır.

Ülkemizde aday çırak, çırak ve stajyerlerin sigortalılığı 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu (“3308 sayılı Kanun”)’nda düzenlenmekte ve kısa vadeli sigorta kolları kapsamında değerlendirilmektedir.

I. KAVRAMLAR

3308 sayılı Kanun’un 3. maddesinde;

- “Aday çırak”, çıraklığa başlama yaşını doldurmamış ve çıraklık döneminden önce kendisine işyeri ortamı tanıtılan, sanat ve mesleğinin ön bilgileri verilen kişiyi;
- “Çırak”, çıraklık sözleşmesi esaslarına göre bir meslek alanında mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını iş içerisinde geliştirilen kişiyi;
- “Öğrenci”, işletmelerde, mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumlarında örgün eğitim görenleri;
- “Kalfa”, bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını kazanmış ve bu meslekle ilgili iş ve işlemleri ustanın gözetimi altında kabul edilebilir standartlarda yapabilen kişiyi;
- “Usta”, bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve iş alışkanlıklarını kazanmış ve bunları mal ve hizmet üretiminde iş hayatınca kabul edilebilecek

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

standartlarda uygulayabilen; üretimi planlayabilen, üretim sırasında karşılaşılabilecek problemleri çözümlileyebilen; düşüncelerini yazılı, sözlü ve resim ile açıklayabilen; üretimle ilgili pratik hesaplamaları yapabilen kişiyi,

- “İşletmelerde Mesleki Eğitim”, mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumları öğrencilerinin beceri eğitimlerini işletmelerde, teorik eğitimlerini ise mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumlarında veya işletme veya kurumlarca tesis edilen eğitim birimlerinde yaptıkları eğitim uygulamalarını;

- “Mesleki ve Teknik Eğitim Okul ve Kurumları”, mesleki ve teknik eğitim alanında, diplomaya götüren orta öğretim kurumları ve mesleki ve teknik eğitim yapan yükseköğretim kurumları ile belge ve sertifika programlarının uygulandığı her tür ve derecedeki örgün ve yaygın eğitim-öğretim kurumlarını;

ifade etmektedir.

II.STAJ YAPAN ÖĞRENCİLERİN SİGORTALILIĞI

3308 sayılı Kanun’un 18. maddesine göre, on ve daha fazla personel çalıştıran işletmeler, çalışan sayılarının yüzde beşinden az olmamak üzere mesleki ve teknik eğitim okul ve kurum öğrencilerine staj ve tamamlayıcı istihdam sağlamaktadırlar. Bu Kanun kapsamında on ve daha fazla personel çalıştıran işletmeler, çalışma ve iş kurumu il müdürlüklerince her yıl şubat ayı içerisinde il millî eğitim müdürlüklerine ve o ildeki yükseköğretim kurumlarına bildirilir. Mesleki eğitim kapsamına alınıp alınmadığına bakılmaksızın ondan az personel çalıştıran işletmeler de mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumları öğrencilerine bu Kanun’un ilgili hükümlerine göre beceri eğitimi, staj ve tamamlayıcı eğitim yaptırabilirler².

3308 sayılı Kanun’un 25. maddesinde “Aday çırak, çıraklar, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında okumakta iken staja, tamamlayıcı eğitime veya alan eğitimine tabi tutulan öğrencilerin sigorta primleri asgari ücretin yüzde

ellisi üzerinden, Bakanlık ile mesleki ve teknik eğitim yapan yükseköğretim kurumlarının bağlı olduğu üniversitelerin bütçesine konulan ödenekten karşılanır.” denilmektedir.

İlgili Kanun’un Geçici 12. maddesi ile aday çırak, çıraklar, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında okumakta iken staja, tamamlayıcı eğitime veya alan eğitimine tabi tutulan öğrenciler için işverenlere sigorta primi desteği getirilmiştir.

- Aday çırak, çıraklar, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında okumakta iken staja, tamamlayıcı eğitime veya alan eğitimine tabi tutulan öğrencilerin prime esas kazançları aşağıdaki şekilde olacaktır:

a) Aylık prim ve hizmet belgelerini ayın 1’i ile 30’u arasında düzenleyenler için;

Günlük kazanç tutarı:33,83 TL, Aylık kazanç tutarı:1.014,90 TL

b) Aylık prim ve hizmet belgelerini ayın 15’i ile takip eden ayın 14’ü arasında düzenleyenler için;

Günlük kazanç tutarı:33,83 TL, Aylık kazanç tutarı:1.014,90 TL

- Yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, kısmi zamanlı çalıştırılan öğrenciler ile bursiyer ve kursiyerler için;

Bu kapsamda yer alan öğrenci, bursiyer ve kursiyerlerin sigorta primleri, prime esas günlük kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanmaktadır.

a) Aylık prim ve hizmet belgelerini ayın 1’i ile 30’u arasında düzenleyenler için;

Günlük kazanç tutarı:67,65 TL, Aylık kazanç tutarı:2.029,50 TL

b) Aylık prim ve hizmet belgelerini ayın 15’i ile takip eden ayın 14’ü arasında düzenleyenler için;

² 19139 sayılı ve 19/8/1896 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu

Günlük kazanç tutarı:67,65TL, Aylık kazanç tutarı:2.029,50 TL ³

III. STAJYER ÖĞRENCİLERE ÖDENMESİ GEREKEN ÜCRET

3308 sayılı Kanun'un 25. maddesinde; *"Aday çıracak ve çıraklar ile işletmelerde mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilere işletmeler tarafından ödenecek ücret ve bu ücretlerdeki artışlar, düzenlenecek sözleşme ile tespit edilir. Ancak, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında staj veya tamamlayıcı eğitim gören öğrencilere asgari ücretin net tutarının;*

- *Yirmi ve üzerinde personel çalıştıran işyerlerinde yüzde otuzundan,*
- *Yirmiden az personel çalıştıran işyerlerinde yüzde on beşinden,*
- *Aday çıracak ve çırağa yaşına uygun asgari ücretin yüzde otuzundan aşağı ücret ödenemez."* denilmektedir.

09.01.2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 04.12.2017 tarihli ve 2017/11106 sayılı Kararname ile 3308 sayılı Kanun'un Geçici 12. maddesi uyarınca, aday çıracak ve çıraklar ile anılan Kanun'un 18. maddesine göre işletmelerde mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilere aynı Kanun'un 25. maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılacak ödemelerin asgari ücretin net tutarının yüzde 30'undan az olamayacağına ilişkin süre 2017-2018 eğitim ve öğretim yılı başından itibaren uygulanmak üzere bir eğitim ve öğretim yılı uzatılmıştır.

Bu kapsamda, aday çıracak ve çıraklar ile işletmelerde mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilere ödenecek en az ücret ve devlet katkısı tutarları 2018 yılı için;

- Ödenecek en az ücret: 435,27 TL
- 20'den az personel çalıştıran işletmeler için

devlet katkısı tutarı: 290,18 TL

- 20 ve üzerinde personel çalıştıran işletmeler için devlet katkısı tutarı: 145,09 TL olarak ödenir.⁴

IV. SİGORTA PRİMİNE ESAS KAZANÇ TUTARLARI

5510 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; "5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununda belirtilen aday çıracak, çıracak ve işletmelerde meslekî eğitim gören öğrenciler hakkında iş kazası ve meslek hastalığı ile hastalık sigortası; meslekî ve teknik ortaöğretim ile yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, mesleki ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 46 ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrencilerden aylık prime esas kazanç tutarı, 82 nci maddeye göre belirlenen günlük prime esas kazanç alt sınırının otuz katından fazla olmayanlar hakkında ise iş kazası ve meslek hastalığı sigortası uygulanır. Bu bentte sayılanlar, 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılırlar ve bunlardan bakmakla yükümlü olunan kişi durumunda olmayanlar hakkında ayrıca genel sağlık sigortası hükümleri uygulanır." ifadesi yer almaktadır.

Aday çıracak, çıracak ve öğrencinin eğitimi sırasında işyerinin kusuru halinde meydana gelecek iş kazaları ve meslek hastalıklarından işveren sorumludur.

V. SİGORTA PRİM ORANI

Bu sigortalıların (aday çıracak, çıracak ve stajyer öğrencilerin) genel sağlık sigortası prim oranı, 5510 sayılı Kanun'un 81. maddesi gereğince, 5. maddenin (b) bendi kapsamında prime esas kazancın %6'sıdır. Bu oranın %1'i kısa vadeli sigorta kolları, %5'i genel sağlık sigortası primidir. Bunların prim ödeme

³ <http://vergiajandasi.com/blog/2018/01/29/2018-yili-prime-esas-kazanclarin-alt-ve-ust-sinirlari-ile-bazi-islemlere-esas-tutarlari/>

⁴ <http://vergiajandasi.com/blog/2018/01/09/3308-sayili-mesleki-egitim-kanununa-gore-isletmelerde-mesleki-egitim-goren-ogrencilere-odenen-devlet-destegi-tutari/>

yükümlüsü ise önceden olduğu gibi Millî Eğitim Bakanlığı veya bu öğrencilerin eğitim gördükleri okullar ile öğrenim gördükleri yüksek öğretim kurumlarıdır.

VI. GELİR VERGİSİ

3308 sayılı Kanun'un 25. maddesinde "Aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden müstesnadır." denilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nın 23. maddesine göre de, "3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri" gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla 3308 sayılı Kanun kapsamında zorunlu stajını yapmakta olan stajyerler için bu istisna uygulanabilecektir. Bahsi geçen stajyerlere asgari ücreti aşan tutarda bir ödeme yapılması hâlinde aşan kısmın gelir ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekecektir.

İşyerlerinde gönüllü olarak staj yapan ve 20.06.2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanan Mesleki Eğitim Kurulu 29. Toplantı Kararları listesinde⁵ yer almayan alanlarda stajını yapan kişilere ödenecek ücretler ise 3308 sayılı Kanun kapsamında olmadığından bu ücretlerin tamamından gelir ve damga vergisi kesintisi yapılması gerekecektir.

VII. SGK BİLDİRİMİ

3308 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine tabi sigortalıların 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yapılacak tescillerinde;

- 3308 sayılı Kanun'a tabi aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler için "7-Çırak",
- Meslek liselerinde okumakta iken veya yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler için "19- Stajyer",
- 2547 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrencilerden aylık prime esas kazanç tutarı günlük prime esas kazanç

alt sınırının otuz katından fazla olmayanlar için "18-YÖK kısmi istihdam",

- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler için "32-bursiyer" sigortalılık kodları kullanılacaktır.

Çırak ve stajyer sigortalıların 01.03.2011 tarihinden sonra aylık prim ve hizmet belgesiyle yapılacak bildirimlerinde; 3308 sayılı Kanun'a tabi aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrencilerden;

- Bakmakla yükümlü kişi olunan sigortalılar için işverenlerce "7" numaralı,
- Bakmakla yükümlü kişi olmayanlar için "42" numaralı,
- Meslek liselerinde okumakta iken veya yüksek öğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrencilerden bakmakla yükümlü kişi olunan sigortalılar için işverenlerce "22" numaralı,
- Bakmakla yükümlü kişi olmayanlar için "43" numaralı,
- Bursiyer sigortalılar için 1/3/2016 tarihinden itibaren "22" numaralı,
- Bakmakla yükümlü kişi olunmayanlar için "43" numaralı, belge türleri kullanılacaktır.

SONUÇ

3308 sayılı Kanun kapsamında aday çırak ve çıraklara işverenler tarafından yapılacak ödemeler yaşına uygun asgari ücretin yüzde otuzundan az olamayacaktır. İşletmelerde yaptıkları staj süreleri boyunca, eğer işletmede çalışan sayısı yirmiden az ise işyerlerinde asgari ücretin net tutarının %15'inden, yirmi ve üzerinde personel çalıştıran işyerlerinde ise asgari ücretin net tutarının %30'undan az ücret ödemesi yapılamayacaktır.

3308 sayılı Kanun'a tabi stajyerlere asgari ücreti aşan tutarda bir ödeme yapılması halinde aşan kısmın gelir ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekecektir.

⁵ http://meslekiegitimkurulu.gov.tr/upload/20_06_2017%20Resmi%20gazete%2029_%20MEK.pdf

ULUSLARARASI HUKUK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE APOSTİL ŞERHİNİN İNCELEME VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bukle KORKMAZ

Avukat

Semih METİN

Ortak, Şirketler Hukuku, Avukat

ÖZET

Günümüzde, devletler arası ilişkilerin daha kolay takibi ve devletlerin çıkarlarının uluslararası arenada da gözetilmesi amacıyla anlaşmalar akdedilmektedir.

Teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme ile birlikte devletlerin ticari ve ekonomik arenadaki ilişkileri giderek artmış ve bu ilişkilerin gelişmesi sebebiyle ülkelerin resmî makamları tarafından düzenlenen belgelerin başka bir ülkede kullanılabilir hâle gelmesi global ölçekte önem kazanmıştır. Bu anlaşmaların en önemlisi Yabancı Resmî Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılmasına dair akdedilen 05.10.1961 tarihli La Haye Konvansiyonu ("Konvansiyon")'dur. Konvansiyon metninde, akit devletlerden birisinde düzenlenmiş olan Konvansiyon'da sayılan resmi bir belgenin diğer bir ülkede kullanılabilmesi için takip edilmesi gereken onay prosedürü düzenlenmiştir.

İşbu çalışmamızda La Haye Konvansiyonu'nda düzenlenen apostil şerhinin tanımı, kullanım alanı ve sağladığı avantajlar değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Apostil, Tasdik Şerhi, Konvansiyon, Resmî Belge, Resmî Makam, Tasdik, Muafiyet, Noter, Tasdik Mecburiyeti.

GİRİŞ

05.10.1961 tarihli Konvansiyon, 08.05.1962 tarihinde Türkiye tarafından imzalanmış, 3028 sayılı ve 20.06.1984 tarihli Kanun'la uygun bulunmuş ve Türkiye açısından 29.09.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sözleşmenin yürürlük süresi, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren beş yıl olarak kabul edilmiş olup, tarafların sözleşmeyi feshetmemeleri durumunda ise her beş yıllık süre için yürürlük süresinin uzayacağı öngörülmüştür. Bu kapsamda ilgili Konvansiyon, Türkiye açısından hâlen yürürlükte olup, Ülkemizde yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.

I- APOSTİL ŞERHİ

Konvansiyon'un giriş kısmında Konvansiyon'un

amacı, yabancı resmî belgelerin diplomatik veya konsolosluk temsilcilikleri tarafından tasdiki mecburiyetini kaldırmak olarak tanımlanmıştır. Konvansiyon tarafından tasdik mecburiyetine dair uzun ve zahmetli prosedür yerine daha kolay ve pratik bir yolla belgelerin diğer bir ülkede tanınması amaçlanmaktadır.

Konvansiyon'un uygulama alanı 1. maddesinde, sözleşmeye taraf olan devletlerden birisinin ülkesinde düzenlenmiş olup da diğer bir taraf devletin ülkesinde kullanılacak olan resmî belgeler, olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan anlaşılabacağı üzere, apostil şerhi, yalnızca sözleşmeye taraf olan devletlerde düzenlenen resmî belgeler açısından uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda apostil şerhi, Konvansiyon'a taraf devletlerin Konvansiyon'da belirtilen resmî belgelerinin herhangi bir başka işleme tabi tutulmasına gerek kalmaksızın diğer taraf devlet makamı tarafından kabul edilmesini sağlayan tasdik şerhi olarak tanımlanmaktadır.

II- APOSTİL ŞERHİNİ UYGULAYACAK YETKİLİ MAKAMLAR

Konvansiyon'un 6. maddesinde, sözleşmeye taraf devletlerin apostil şerhini uygulamak üzere yetki makam tayininde bulunmaları gerektiği belirtilmiştir. Ülkemizde apostil şerhini uygulayacak makam olarak idari belgeler açısından valilikler; adli belgeler açısından ise ağır ceza mahkemesi bulunan merkezlerdeki adli yargı adalet komisyonu başkanlıkları yetkili otorite olarak belirlenmiştir.

III- APOSTİL ŞERHİNİN UYGULANMASI

Apostil şerhi, akit devletlerin tayin etmiş oldukları makamlar tarafından resmî belge üzerine uygulanacak olup, bu şerhin resmî belge üzerine ne şekilde işleneceği Konvansiyon'da tarif edilmiştir.

Konvansiyon'un 4. maddesinde apostil şerhinin, Konvansiyon'un sonuna ek olarak sunulan formata uygun bir biçimde bizzat belgenin veya buna eklenecek bir kâğıdın üzerine ve en az dokuz santimetre kenarlı kare biçiminde uygulanacağı belirtilmiştir.

Apostil şerhi; belgenin hazırlandığı tarih, hazırlayan makamın hangisi olduğu veya hazırlayan yetkili kişinin kimliği, belgenin resmi belge niteliğinde olduğuna ilişkin göstergeler ve buna benzer bilgileri içerir. Apostil şerhi, şerhi uygulayan devlet makamının resmî dilinde yazılabileceği gibi bu tasdik şerhinde yer alan kayıtların ikinci bir dilde olması da mümkündür. Tasdik şerhinin "Apostille Conventîon de La Haya Du 5 Octobre

1961" başlığının Fransızca olarak yazılması Konvansiyon'da şart olarak kabul edilmiştir.

Resmi belgelere uygulanan tasdik işlemi ile, yalnızca resmî belgedeki imzaların doğruluğu ve bu belgeyi imzalayan kişinin belgeyi imzalarken sahip olduğu sıfatı onaylanmaktadır. Bunun haricinde, yabancı resmî bir belgenin üzerinde apostil şerhinin bulunması bu belgenin içeriğinin de doğrulandığı anlamına gelmemektedir. Özetle, apostil şerhinin varlığı sadece resmî evrakın şeklen uygun olduğuna işaret etmektedir.

Apostil şerhinin en çok kullanıldığı alanlardan bir tanesi de mahkemeye ibraz edilecek resmî belgelerdir. Yabancı ülkelerin gerçek ve tüzel kişileri ile günden güne artan ticari ilişkiler neticesinde bazı durumlarda hukuki uyuşmazlıklar meydana gelmekte ve bu uyuşmazlıklar Türk mahkemelerine taşınmaktadır. Yabancılar tarafından yurt dışından getirilecek olan resmî belgeler eğer yabancının delilinin bulunduğu devlet Konvansiyon'a taraf ise apostil şerhi işleminin uygulanmasıyla uzun ve zahmetli tasdik prosedüründen muaf olacaktır.

SONUÇ

Sonuç olarak, Konvansiyon, akit devletlere resmî belgelerinin tasdikinde büyük kolaylık sağlamakta olup, resmî prosedürlerin daha kısa süre içerisinde ve pratik bir biçimde tamamlanmasına katkıda bulunmaktadır. Apostil şerhi için bir kez daha vurgulanması gereken husus, şerhin yalnızca imzaların doğruluğunu ve imzalayan kişinin sıfatını tasdik ettiği, içerik denetiminde bulunmadığı hususudur.

KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNU KAPSAMINDA İYİNİYETLİ ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN MALINININ MÜSADERESİ

Çağla AKAN

Stj. Avukat

ÖZET

Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca, iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsaderesi yasaktır. Ancak, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki suçlar söz konusu olduğunda bahse konu yasağın istisnası olarak iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsaderesi mümkün hâle gelebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Müsadere, Türk Ceza Kanunu, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Anayasa, İyi Niyetli Üçüncü Kişi.

GİRİŞ

Türk Ceza Kanunu’nun 54. ve 55. maddeleriyle 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 13. ve 16. maddeleri arasında düzenlenmiş bulunan müsadere hükümleri kapsamında, iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsaderesine ilişkin değerlendirmelerimiz, Anayasa ve diğer ilgili mevzuat hükümleri de esas alınmak suretiyle yapılmıştır.

I. TANIM

Müsadere, yeni suçların işlenmesini önlemek amacıyla, cezai nitelikteki hukuka aykırı fiillerden kaynaklandığı veya bunların işlenmesiyle ilgili olduğu için suç düşüncesini ve suçun çekiciliğini canlı tutan eşya veya kazanç üzerindeki mülkiyetin sonlandırılması ve bahse konu mülkiyetin Devlete devredilmesini öngören bir güvenlik tedbiridir. Genel müsadere, bir kimsenin miras veya her ne şekilde olursa olsun elde ettiği tüm mal varlığının bir ceza olarak elinden alınması anlamını taşımaktadır. 1982 Anayasası’na göre, genel müsadere cezası vermek yasaktır. Anayasa Mahkemesinin 1988 yılında vermiş olduğu kararında da görüldüğü üzere; “Bir suçlunun suçu oluşturan eylemi ile hiçbir ilgisi olmayan tüm mamelekinin müsaderesi bugünkü ceza hukukunda haklı görülmemektedir. Failin bütün taşınır ve taşınmaz mallarının müsadere olunmasının Anayasa’nın 38. maddesine

aykırı olduğu şüphesizdir. Müsaderenin suç ile ilgili veya varlığı suçu oluşturan şeylere ilişkin olması hâli haklı bir durum yaratmaktadır. Ancak suçla hiçbir ilgisi olmayan taşınır, taşınmaz bütün mallarla kişinin haklarına varıncaya kadar bir genel müsadere cezası Anayasa’ya aykırıdır.” Modern Ceza Hukuku’nda genel müsadere cezası hukuka aykırı düşmektedir. Bu bağlamda müsaderenin niteliği konusunda doktrindeki tartışmalara son vermek amacıyla 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (“TCK”)’nda “Güvenlik Tedbirleri” başlığı altında düzenlenmiş olan müsaderenin bir güvenlik tedbiri olduğu ilgili maddenin gerekçesinde de belirtilmiştir.

II. TÜRK CEZA KANUNU’NDA MÜSADERE

Müsadere güvenlik tedbiri olarak Türk Ceza Kanunu’nun 54. ve 55. maddelerinde düzenlenmiştir. TCK müsadereyi, eşya müsaderesi ve kazanç müsaderesi olmak üzere ayırarak iki farklı tür olarak düzenlemiştir. Bu çalışma daha çok 54. maddede düzenlenen “Eşya Müsaderesi” ile ilgilidir. TCK 54/1’e göre, “İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir. Eşyanın üzerinde iyiniyetli üçüncü kişiler lehine tesis edilmiş sınırlı aynı hakkın bulunması hâlinde müsadere kararı, bu hak saklı kalmak şartıyla verilir.”

Eşyanın müsadere edilebilmesi için aranan ilk şart işlenen suçun kasıtlı bir suç olmasıdır, taksirle işlenen suçlarda müsadere uygulanması mümkün değildir. Bir diğer müsadere şartı ise müsadere edilecek eşya ile suç arasında bir ilginin bulunmasıdır. Yani müsadere edilecek eşyanın bir suçun işlenmesinde kullanılması veya suçun işlenmesine tahsis edilmesi veya suçtan meydana gelmesi gerekmektedir. Eşya müsaderesinin son koşulu da eşyanın iyi niyetli üçüncü kişilere ait olmamasıdır. Eşya fail tarafından suç işlenmesinde kullanılsa bile iyiniyetli üçüncü kişiye aitse müsadere edilemez. Burada iyiniyetli üçüncü kişiden kasıt; suçun işlenmesine iştirak etmemiş, suçun işlenmesinden hiçbir şekilde haberdar olmayan kişilerdir. Üçüncü kişi; kendisine ait eşyanın herhangi bir suçun işlenmesinde kullanıldığını biliyorsa iyiniyetli olamayacağı için söz konusu eşya üçüncü kişiye ait olsa dahi müsadere edilir. Eşyanın iyi niyetli üçüncü kişiye ait olması ise eşyanın iyiniyetli üçüncü kişinin mülkiyetinde olması veya zilyetliğinde olması anlamına gelmektedir.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na göre kasıtlı bir suç işlenmemiş olsa bile suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir. Madde metninde belirtilen "kamu güvenliği, kamu sağlığı ve genel ahlâk bakımından tehlikeli olma"nın tam olarak objektif bir tanımlı olmadığı için uygulamada buna ilişkin sıkıntılar doğmaktadır. Nitekim bu durumlardan herhangi birinin gerçekleştiği varsayıldığında teşebbüs aşamasında kalmış suç veya hiç oluşmamış suç nedeniyle dahi müsadere kararı verilebilecektir. Bu durum ise suçsuz güvenlik tedbiri olmaz ilkesi ile çelişmektedir. Kanaatimizce bu da hukuka aykırı bir durum yaratmaktadır.

Türk Ceza Kanunu 54/3'e göre; "Suçta kullanılan eşyanın müsadere edilmesinin işlenen suça nazaran daha ağır sonuçlar doğuracağı ve bu nedenle hakkaniyete aykırı olacağı anlaşıldığında, müsaderesine hükmedilmeyebilir."

Söz konusu fıkra gereğince Türk Ceza Kanunu müsadere uygulamasında orantılılık ilkesini

benimsemiştir. Hakkaniyet ile amaç; müsadere sonucu kişinin yıkımına sebep olmamaktır. Ancak bu hükümle de sadece suçta kullanılan eşya için hakkaniyet ilkesi geçerli olacaktır, diğer durumlar için orantılılık ilkesi uygulanmayacaktır.

Türk Ceza Kanunu 54/4'e göre; "Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir." Bu tür eşyaların müsaderesi için ise suçun işlenmiş olması gerekmediği gibi eşyanın kime ait olduğu da önemli değildir. Her halde müsadereye tabidirler.

III. KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNU'NDA MÜSADERE

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre özel nitelikte düzenlenmiş bir kanundur. Özel kanunların genel kanunlara göre öncelikle uygulanması kuralı nedeniyle; Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda özel bir hüküm varsa öncelikle bu hükmün uygulanması gerekir. 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmeyen hususlar için genel nitelikte bir kanun olduğu için 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 13. ve 16. maddeleri arasında özel olarak düzenlenmiş müsadere hükümleri mevcuttur. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 13. maddesinde; "Bu Kanunda tanımlanan suçlarla ilgili olarak 26.9.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun eşya ve kazanç müsaderesine ilişkin hükümleri uygulanır." denilmek suretiyle Türk Ceza Kanunu'nun 54. ve 55. maddelerine atıf yapılmıştır. Ancak aynı Kanun'un 16. maddesinin ilk cümlesine göre; "Bu Kanunda tanımlanan suçların konusunu oluşturmaları dolayısıyla müsadere yaptırımının uygulanabileceği eşya, sahibine iade edilemez." Bu hüküm nedeniyle Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki suç teşkil eden fiiller için Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsadere edilemeyeceği hükmü değil söz konusu kanun maddesi öncelikli olarak uygulanacaktır. Dolayısıyla da Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamına giren suçlar bakımından eşya, iyiniyetli üçüncü

kişinin elinde olsa dahi müsadereye tabidir. Eşyanın sahibinden; eşyanın mülkiyetini elinde bulunduran kişi anlaşılmaktadır.

Güvenlik tedbirleri, işlediği suçtan dolayı kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, suç işleyen kişi hakkında ya da suçun konusu ile veya suçun işlenmesinde kullanılan araçla ilgili olarak uygulanan, koruma veya iyileştirme amacına yönelik Ceza Hukuku yaptırımıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesi gereği, müsadereye ilişkin hükümler, özel kanunlardaki düzenlemeler bakımından da geçerli olacaktır. Bu bağlamda müsadere 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 13. maddesinde Türk Ceza Kanunu'nun eşya ve kazanç müsadereğine ilişkin hükümlerine atıf yapılmak suretiyle düzenlenmiştir. Dolayısıyla müsaderenin niteliği konusunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda da özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu husus konusunda doktrinde tartışmalar söz konusudur. Bu durumda müsaderenin cezai müeyyide olduğunu savunanlar; tedbirin "geçici" fakat cezanın kalıcı olmasına dayanmaktadır. Ayrıca, Ceza Hukuku'na ait bir müessese olan müsadere her halükârda yargı makamının vereceği bir kararla uygulanabileceğinden cezai müeyyide niteliği daha ön plandadır. Bu görüşü savunanlara göre, tedbirin niteliği itibarıyla geçici olmasından hareketle müsaderenin hukuki niteliği tedbir olamaz. Müsadere; daimî olarak eşya mülkiyetinin bireyin elinden alınıp, devlete geçmesi sonucunu doğurur ki, bu hali ile müsadereyi bir tedbir olarak nitelendirmenin mümkün olmadığı savunulmaktadır. Doktrinde yer alan diğer bir görüş ise müsaderenin hukuki niteliğinin bir güvenlik tedbiri olduğu yönündedir. Bu görüşü savunanlara göre, müsaderenin hukuki niteliği ceza olsaydı tüzel kişilerin cezai sorumluluğu olmadığı için, tüzel kişiler hakkında müsadere cezası verilemeyecekti. Ayrıca müsaderenin hukuki niteliği ceza kabul edilirse, sanığın ölümü halinde de müsadere imkânı ortadan kalkacağı için aksi yönde bir görüşün Türk Ceza Kanunu 64/1'de yer alan " Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak

bunların müsadereğine hükümlenabilir." hükmü ile ters düşeceği savunulmaktadır.

Kanaatimizce bu görüşlerden ilkinin katılmak daha doğru olacaktır. Müsadere hükümlerinin Türk Ceza Kanunu'nda güvenlik tedbirleri başlığı altında düzenlenmesi isabetli olmamıştır. Ayrıca maddenin içerdiği hükümlerin, yer aldığı başlık yerine, nitelik değerlendirilmesinde esas alınması daha doğru bir sonuç ortaya çıkaracaktır. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda yer alan müsadere hükümlerinden 16/1 "Bu Kanunda tanımlanan suçların veya kabahatlerin konusunu oluşturması dolayısıyla müsadere veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımlarının uygulanabileceği eşya, sahibine iade edilemez." hükmü müsaderenin geçici bir nitelikte olmadığını, bu Kanun'a göre müsadereye tabi olan bir eşyanın hiçbir şekilde sahibine iade edilemeyeceğini yani müsaderenin ortadan kalkmayacağını ifade etmektedir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen müsaderenin niteliği için güvenlik tedbiri ifadesi doğru kabul edilebilse de Türk Ceza Kanunu'na göre özel nitelikte olan Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu müsadereyi daha ağır ve farklı bir nitelikte düzenlediğinden en azından bu Kanun'da düzenlenen suçlar bakımından uygulanan müsaderenin güvenlik tedbiri değil cezai müeyyide olduğu ve buradan hareketle Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki müsadere sonucu yalnızca suçlunun değil iyi niyetli üçüncü kişilerin de ilgisi olmadığı halde cezalandırıldığı ve bu durumun hukuka aykırılık teşkil ettiği kanaati oluşacaktır.

Mülkiyet hakkı 1982 Anayasası'nda kişi hak ve ödevleri bölümünde düzenlenmiş anayasal bir haktır. Anayasa'nın 35. maddesine göre: "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." Mülkiyet hakkının sınırlanması, kamu yararı varlığı halinde ve ancak kanunla mümkündür. Her ne kadar Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu müsadere hükümleri mülkiyet hakkını kanun ile anayasaya uygun sınırlandırmışsa da "kamu yararı" şartının kaçakçılıkla ilgili her suç bakımından var

sayılması doğru olmayacaktır. Örneğin; otomobil ithalatı sırasında düşük kıymet gösterilerek eksik gümrük vergisi ödenmesi Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında bir suçtur. Ancak otomobilin daha sonra suçla hiçbir ilgisi olmayan iyi niyetli üçüncü kişiler tarafından bedeli ödenerek satın alınması durumunda, kişilerin yasal yollarla kazanmış oldukları mülkiyet hakları, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 16. maddesi uyarınca ihlâl edilmiş ve kişiler hiç işlemedikleri bir suç nedeniyle cezalandırılmış olacaklardır.

Modern Ceza Hukuku'nun en önemli ilkelerinden biri de suçların ve cezaların şahsiliği ilkesidir. Bu ilke gereğince kişi ancak kendi işlediği suçtan sorumlu tutulabilir. Nitekim Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinde; "Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." denilmek suretiyle bu ilke Türk Ceza Hukuku'nda da benimsenmiştir. Dolayısıyla da işlemedikleri bir suç nedeniyle kişilere ceza verilemez. Bu husus aynı zamanda suç ve cezaların kanuniliği ilkesinden de destek görmektedir. Başkasının işlediği bir suç sonucu suç ile ilgisi olmayan iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsadere edilerek elinden alınması, işlemediği bir suç için iyi niyetli üçüncü kişinin cezalandırılması sonucunu doğuracaktır. Ve bu durum suç ve cezaların şahsiliği ilkesi ile de bağdaşmayacak hukuka aykırı bir sonuç doğuracaktır.

IV. KAÇAKÇILIKLA MÜCADELE KANUNU KAPSAMINDA MALİ MÜSADERE EDİLEN İYİ NİYETLİ ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN DURUMU

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki suçlar sonucunda malı müsadereye tabi tutulan ve elinden alınan, suçla ilgisi bulunmayan iyi niyetli üçüncü kişinin bu durumda mağdur olduğu ve suçtan zarar gördüğü tartışmasız kabul edilebilecek bir husustur. Suç işlememiş, suçun işlenmesine iştirak etmemiş veya suçtan haberi dahi olmayan iyi niyetli üçüncü kişinin bu mağduriyeti nasıl giderilecektir? Talihsizlik sonucu, üzerine düşen araştırmayı yaptığı halde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesindeki suçlar kapsamında ülkeye getirilmiş ancak ülkede yasal olarak gerekli sicillere kayıtlı, bir malı satın aldığı müsadereyle malının elinden alınması sonucunda iyi niyetli üçüncü kişi de başkasının işlediği suç nedeniyle cezalandırılmış olmaktadır. Buna rağmen bu kimselerin zararlarının nasıl karşılanacağı konusunda kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasa'nın 125. maddesine göre; "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." İdare gereği gibi araştırma yapmadan ithalata izin veriyse; iyi niyetli 3. kişinin ilgisi olmadığı bir suçtan dolayı mağdur edilmemesi için zararını tazmin etmelidir. Bu hususla ilgili Danıştay 15. Dairesinin bir kararı mevcuttur¹;

¹ "Anayasanın 125. maddesinde; İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ve idarenin, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. İdarece hizmetin işleyiş ve yerine getirilmesi sırasında gerekli önlemlerin alınmaması, hizmetin iyi işlememesi, kusurlu işlemesi gibi sebeplerle kişilere verilen zararlar idare tarafından tazmin edilmek durumundadır. Hizmetin iyi işlememesi sonucu kişilerin zarara uğramaları halinde, doğan zararların idare tarafından karşılanması gerekmektedir. Ayrıca, hizmeti yürüten personelin görevi sırasında yaptığı eylem ve işlemlere dair kişisel kusurunun hizmet kusuru oluşturacağı ve idarenin de bu zararın tazminiyle sorumlu tutulacağı, İdare Hukuku'nun bilinen ilkelerindendir. Hizmet kusuru, kamu hizmetinin organizasyonu ve işleyişinden kaynaklanır. Kamu hizmeti eksik veya kötü yürütülmeğe veya bu faaliyet hizmet gerekleriyle bağdaştırılamayacak nitelikteyse, idarenin hizmeti kusurlu yürüttüğünün kabulü zorunludur. Ancak idarenin işlem ve eylemleri dolayısıyla hizmet kusuru işlediğini söyleyebilmek için saptanan hukuki sakatlığın bir dereceye kadar ağır ve önemli olması gerekmektedir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 23. maddesinde, eşyanın gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifesinin ve eşya ticaretine dair belirlirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olduğu belirtilmiştir; 24. maddesinin 1. fıkrasında, ithal eşyasının gümrük kıymetinin eşyanın satış bedeli, satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olduğu öngörülerek, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için gerekli koşullara yer verilmiştir; 24. maddenin 3. fıkrasının (a) bendinde ise, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatın, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmış, ödemelerin para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı da yapılabileceği kurala bağlanmıştır.

SONUÇ

Türk Ceza Kanunu'na göre iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsadereyi yasaktır. Ancak bu hükmün istisnası olarak, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamındaki suçlar söz konusu ise iyi niyetli üçüncü kişinin malının müsadereyi mümkündür. Yine de iyi niyetli üçüncü kişi suçtan zarar gören olarak ve idarenin gereği gibi hizmet tesis etmemesinden dolayı malı müsadere edilmişse zararının tazminini idareden isteyebilecektir. İdare de Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca ve hakkaniyet ilkesi gereğince iyi niyetli üçüncü kişinin bu zararını karşılamak zorunda kalacaktır.

Öte yandan, sözü edilen Kanunun 26. maddesinde ise, 24 ve 25. madde hükümlerine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII. maddesinin ve bu bölüm hükümlerinin prensip ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirleneceği öngörülmüş; GATT'nun VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın 17. maddesinde de, bu Anlaşmada yer alan hiçbir hükmün, gümrük idaresinin, gümrük kıymetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ibraz edilen tutanak, belge veya beyannamenin gerçeklik veya doğruluğunu araştırma hakkını sınırlamayacağı ve bu hakkı tartışma konusu haline getirecek şekilde yorumlanamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemelerden, gümrük idaresinin, beyanın doğruluğunu tespit amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip bulunduğu anlaşılmaktadır.

Dava dosyasının incelenmesinde; ... Otomotiv Gıda ve Dış Tic. Ltd. Şti. Tarafından 19.08.2010 tarihinde .. serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile Almanya'dan ithali gerçekleştirilen iki adet BMW X6 aracın beyan edilen değerinin 84.000,00 EURO karşılığı 162,027,60-TL olduğu, her iki aracın bu değer üzerinden gümrük işlemlerinden sonra yurtiçinde tescil işlemlerinin yapıldığı, T.C. Devlet Bakanlığı'nın ... onayı ile davalı idareye gönderilen yazıda, Türkiye'de yerleşik bazı firmaların yurtdışından düşük kıymetli otomobil ithal ettikleri yönündeki iddiaların incelenip soruşturulmasının istendiği, bu yazı üzerine gümrük idaresinin Yeşilköy Otomotiv İhtisas Gümrük Müdürlüğü'nden gerçekleştirilen ithalatlarla ilgili tespit ve değerlendirmeler yapıldığı, yapılan soruşturmada, Almanya yetkili makamlarından temin edilen fatura ile gümrük idaresine beyanname ekinde sunulan fatura arasında değer farkı olduğu başka bir ifade ile iki aracın fabrika çıkış faturasının 117.000 Euro olmasına rağmen beyannamenin yukarıda belirtildiği gibi 84.000,00 Euro olarak verildiğinin tespit edildiği, bunun üzerine İstanbul Gümrük Muhafaza Kaçakçılık ve İstihbarat Müdürlüğü tarafından ithalatçı şirket yetkilisinin 23.06.2014 tarihinde ifadesinin alınarak, Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığından araçlara el konulması istenildiği, savcılığın el koyma ve tedbir kararından sonra ... plakalı araca 30.03.2015 tarihinde kolluk tarafından el konulduğu ve Bakırköy 1. Ağır Ceza Mahkemesi'nin 2014/748 E. sayılı dosyasında verilen karar ile davacının yed-i emininde olduğu ve davacının mülkiyet hakkının kısıtlanması sebebiyle zarara uğranıldığı iddiası ile bakılan davanın açıldığı görülmüştür.

Bu durumda, davalı idarenin, ithalatçı şirketin verdiği ithal beyanının doğruluğunu tespit etmek amacıyla, her zaman, her türlü bilgi ve belgeyi inceleyerek değerlendirme hak ve yetkisine sahip olduğu halde ve aynı tip araçların önceden de ithalinin yapıldığının bilinmesine rağmen, davaya konu aracın ithal beyannamesi verilirken gerçek değerinin beyan edilen değerden düşük olduğunu bilerek buna göre işlem tesis etmesi gerekir iken, ithal işlemleri bittikten sonra, bakanlık emri ile harekete geçerek, aracın yurt dışı fatura bedelini tespit edip buna göre işlemler tesis ettikten sonra ithal araca el konularak davacının mülkiyet hakkının kısıtlanmasına neden olduğu, ithal işlemlerinin kusurlu olarak işletilmiş olması sebebiyle davacının uğramış olduğu zararın tazmini gerekeceğinden aksi yöndeki mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır..."

ULUSLARARASI MEVZUATA GÖRE PATENTLENEBİLİR BULUŞLAR, KORUMA KAPSAMININ BELİRLENMESİ VE TREND PATENTLER

Cansu ŞAHİNOĞLU

Uzman Yardımcısı, AR-GE ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Makalemizde, 10 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu’yla beraber Avrupa mevzuatıyla uyumlu hâlde gelmeye başlayan ve ulusal mevzuatımızda da yer verilen patentlenebilirlik şartlarına ve patentlenebilirliğin istisnalarına değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Patentlenebilirlik Şartları, Patentlenebilir Buluşlar, Patentlenebilirliğin İstisnaları, Ulusal Mevzuat, Uluslararası Mevzuat, Koruma Kapsamı, Trend Patentler.

Avrupa mevzuatına uyumlu hâldeki ulusal mevzuatımızdaki patentlenebilirlik şartları ve patentlenebilirliğin istisnaları incelenecektir:

GİRİŞ

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu’nun “Patentlenebilir Buluşlar ve Patentlenebilirliğin İstisnaları” başlıklı 82. maddesinde¹ hangi buluşlara patent verildiği ve nelerin buluş niteliği taşımadığı belirtilmektedir.

Bu makalemizde 82. maddenin birinci ve ikinci fıkrasının detaylarına inilecek ve bu bağlamda

I. PATENTLENEBİLİR BULUŞLAR

Maddenin birinci fıkrasında, bir buluşun patentlenebilirliğinden konuşulabilmesi için teknik bir problemi çözüyor olmasının gerektiğini ifade eden “Teknolojinin her alanındaki buluşlara...” şeklinde bir giriş yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle, ortaya çıkan faydanın kişiden kişiye değişebilen görece bir kavram olmaması, ölçümlenebilir olması beklenmektedir. Örneğin, “Çok konforlu bir sürüş sağlayan süspansiyon sistemi tasarladım.”

¹ MADDE 82- (1) Teknolojinin her alanındaki buluşlara yeni olması, buluş basamağı içermesi ve sanayiye uygulanabilir olması şartıyla patent verilir.

(2) Aşağıda belirtilenler buluş niteliğinde sayılmaz. Patent başvurusu veya patentin aşağıda belirtilen konu veya faaliyetlerle ilgili olması hâlinde, sadece bu konu veya faaliyetlerin kendisi patentlenebilirliğin dışında kalır: a) Keşifler, bilimsel teoriler ve matematiksel yöntemler. b) Zihni faaliyetler, iş faaliyetleri veya oyunlara ilişkin plan, kural ve yöntemler. c) Bilgisayar programları. ç) Estetik niteliği bulunan mahsuller, edebiyat ve sanat eserleri ile bilim eserleri. d) Bilginin sunumu.

(3) Aşağıda belirtilen buluşlara patent verilmez: a) Kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı olan buluşlar. b) Mikrobiyolojik işlemler veya bu işlemler sonucu elde edilen ürünler hariç olmak üzere, bitki çeşitleri veya hayvan ırkları ile bitki veya hayvan üretimine yönelik esas olarak biyolojik işlemler. c) İnsan veya hayvan vücuduna uygulanacak teşhis yöntemleri ile cerrahi yöntemler dâhil tüm tedavi yöntemleri. ç) Oluşumunun ve gelişiminin çeşitli aşamalarında insan bedeni ve bir gen dizisi veya kısmi gen dizisi de dâhil olmak üzere insan bedeninin öğelerinden birinin sadece keşfi. d) İnsan klonlama işlemleri, insan eşey hattının genetik kimliğini değiştirme işlemleri, insan embriyosunun sınai ya da ticari amaçlarla kullanılması, insan ya da hayvanlara önemli bir tıbbi fayda sağlamaksızın hayvanlara acı çektirebilecek genetik kimlik değiştirme işlemleri ve bu işlemler sonucu elde edilen hayvanlar.

(4) Üçüncü fıkranın (a) bendi kapsamında buluşun ticari kullanımının sadece mevzuatla yasaklanmış olması, bu kullanımın kamu düzenine veya genel ahlaka aykırı olduğu anlamına gelmez.

(5) Üçüncü fıkranın (b) bendinde belirtilen mikrobiyolojik işlem, mikrobiyolojik materyal içeren, mikrobiyolojik bir materyalle gerçekleştirilen veya sonucunda mikrobiyolojik materyal oluşan herhangi bir işlemi; esas olarak biyolojik işlem, melezleme ya da seleksiyon gibi tamamen doğal bir olaydan oluşan bitki veya hayvan üretim usulünü ifade eder.

(6) Üçüncü fıkranın (c) bendinde yer alan hüküm, aynı bentte sayılan yöntemlerin herhangi birinde kullanılan ürünler, özellikle madde ve terkipler hakkında uygulanmaz.

argümanıyla patent alınması mümkün değildir. Teknik problemi çözme şartını sağlamak üzere, “çok konforlu sürüş sağlayan süspansiyon sistemi” ifadesinin “daha geniş frekans aralığında sönümleme olanağı sağlayan süspansiyon sistemi” şeklindeki (çıkan faydanın ölçümlenebildiği) bir ifadeye dönüştürülmesi gerekmektedir.

Birinci fıkrada da belirtildiği gibi, teknik problemi çözen buluşunuzun patent alması için üç temel kriteri sağlaması beklenmektedir: Yeni olması, buluş basamağı içermesi, sanayiye uygulanabilir olması.

İlk kriter olan “yenilik” kriteri, ortaya konulan çözümün patent başvuru tarihinden önce dünyanın herhangi bir yerinde yazılı, sözlü ya da kullanım yollarından herhangi biriyle kamuya açılmamış olmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda tecrübeli bir patent vekilinin veritabanları üzerinde yaptığı kapsamlı bir patent araştırması, buluşunuzun hangi özelliklerinin tekniğin bilinen durumunda (önceki teknik) daha önce yer almadığının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

İkinci kriter olan “buluş basamağı” kriteri, o teknikte alanında uzman bir kişi için aşikâr olmayan yani tekniğin bilinen durumunu aşan anlamına gelmektedir.

Üçüncü ve son kriter olan “sanayiye uygulanabilirlik” kriteri ise patent dokümanındaki teknik verilerin, alanında uzman kişinin buluşu uygulayabileceği kadar detaylı (gerekliyorsa teknik çizimlerden faydalanarak) bir şekilde verilmesi anlamına gelmektedir. Teknik bir probleme çözüm getirirken aynı zamanda tüm bu kriterleri karşılayan buluşlar patent tescili almaya hak kazanarak 20 yıllık bir koruma sürecine girmektedir.

II. PATENTLENEBİLİRLİĞİN İSTİSNALARI

Yeni 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu’yla beraber genişleyen patentlenebilirliğin istisnaları listesi 82. maddenin ikinci fıkrasında beş kategori altında verilmektedir:

1. Keşifler, Bilimsel Teoriler ve Matematiksel Yöntemler

Keşifler ve bilimsel teoriler daha önce de doğada var olan ancak varlığı o zamana kadar bilinmeyen maddelerin veya olayların ortaya çıkarılmasıdır. Karbon atomlarının farklı dizilişleri sonucu elde edilen grafen (bir karbon allotropu, şu ana kadar bilinen en iletken malzeme) bir keşiftir ve patentlenemez. Ancak içerisinde grafen kullanılması sonucu elektriği depolama kapasitesi arttırılmış olan pil bir buluştur ve patentlenebilmektedir.

Matematiksel yöntemler ise soyut bir kavram olduğu için tek başına patentlenemezken bu yöntemin uygulanmasıyla sonuç sağlayan bir cihaz patentlenebilmektedir.

2. Zihni Faaliyetler, İş Faliyetleri veya Oyunlara İlişkin Plan, Kural ve Yöntemler

Zihni faaliyetler, iş faaliyetleri veya oyunlara ilişkin plan, kural ve yöntemlerin teknik bir problemin çözümünde teknik bir etki yaratması mümkün değildir, bu sebeple patentlenemez. En başta da dile getirildiği gibi bir buluşun patentlenebilirliğinden konuşabilmek için teknik bir problemi çözüyor olması gerekmektedir.

3. Bilgisayar Programları

Bilgisayar programları yüklendikleri bilgisayarın işlemcisinde ve belleğinde fiziksel değişimlere sebep olmakta ancak bu fiziksel değişiklikler sıradan teknik etkinin ötesine geçememektedir. Oysa bir buluşun patentle korunabilmesi için ileri bir teknik etki göstermesi ve böylece teknik bir problemi çözmesi beklenmektedir. Her ne kadar bilgisayar programları tek başlarına sıradan teknik etkinin ötesinde bir etki gösteremedikleri için patent yerine telif hakkı adı altında (Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu) koruma altına alınabilseler de bilgisayar programı teknik bir problemi çözerek patent koruması hak eden bir cihazın çalışmasıyla ilgiliyse talep edildiği takdirde cihazla birlikte patentle korunabilmektedir.

4. Estetik Niteliği Bulunan Mahsuller, Edebiyat ve Sanat Eserleri ile Bilim Eserleri

Estetik niteliği olan mahsuller, edebiyat ve sanat eserleri ile bilim eserleri teknik özellik taşımayan yanısıra ortaya çıkardıkları etki/yarar kişiden kişiye değişebilen görece bir kavramdır, ölçümlenebilir değildir, patent verilemez. Bu tarz estetik niteliği olan ürünlerin endüstriyel tasarım tescili ile korunabilmesi mümkündür.

5. Bilginin Sunumu

Teknik yönü olmadığı için bilginin sunumuna (derlenmesi, düzenlenmesi, sunulması ve iletilmesi) patent verilemez.

Ancak yukarıda bahsedilen patentlenebilirliğin istisnalarından herhangi biri patent korumasına hak kazanan bir cihazın çalışması için gerekli olduğu takdirde cihaz ile birlikte patent koruması kapsamına girebilmektedir.

III. KORUMA KAPSAMININ BELİRLENMESİ

Patent dünyasının içerisinde olan ve bu dünyayı yakından takip eden herkesin bildiği gibi patent başvurusundan sonraki tescil süreci uzun ve çetin bir yolculuktur. Her ne kadar tescil süreci mücadele gerektiren ve verilen mücadelenin büyük oranda sonucu belirlediği bir süreç olsa da bir patent başvuru dosyasının tescil alıp alamayacağı dosyanın istem yapısının analiziyle daha en başında tahmin edilebilir.

Bir patent dosyası, buluşun en ince detayına kadar anlatıldığı bir ‘tarifname’, buluşun koruma kapsamının belirlendiği bir ‘istemler’ yapısı, buluşun ne olduğunu kısaca anlatan bir ‘özet’ ve tarifnamede atıfta bulunulan görselleri ihtiva eden resimlerden oluşmaktadır. Buluşun tarifnamede olabildiğince detayına inilerek tarif edilmesi hem buluşu değerlendirenin buluşu daha iyi anlayabilmesi açısından hem de patent tescil süreci boyunca tarifnamenin dışına çıkmayacak şekilde istem değişikliği yapmak mümkün olduğu için daha sonraki süreçleri kolaylaştırması açısından

çok önemlidir. Ancak tarifname içerisinde her ne kadar buluşa dair çok ayrıntılı bilgilere yer verilmiş olsa dahi ‘istemler’ kısmında belirtilmedikleri sürece bu bilgiler dosyanın koruma kapsamının belirlenmesinde etkili olamazlar. Ayrıca tüm istemlerin tarifnameye dayanıyor olması ve istem yapısında geçen bilgilerin tamamının tarifnamede de geçiyor olması gerekmektedir.

İstemler sadece tescil alma sürecinde buluşun tescil almasının belirlenmesinde değil, tescil aldıktan sonraki süreçte rakiplerin dosyanın açıklarından faydalanarak buluşun etrafında dolaşan üretimler veya patent başvuruları yapmalarının önüne geçmek üzere de değerlendirildiği için istem yapısı hazırlarken kullanılan her bir kelimenin özenle seçilmesini gerektirmektedir. Patent dosyalarının koruma kapsamını ve tescil sürecindeki mücadelenin kalitesini belirleyecek olan istem yapılarının, rakiplerin dosyanın açıklarından yararlanarak buluşun etrafında dolaşmasını engelleyecek kadar geniş ancak başka patent dosyalarının sınırlarına müdahil olmayacak kadar da dar bir kapsam içerisinde belirlenmesi gerekmektedir.

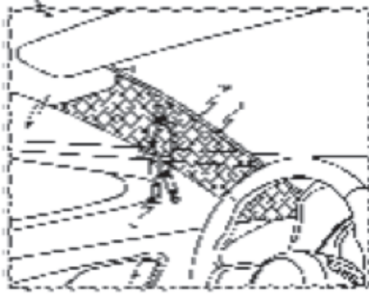
İstem yapıları gereği her biri benzersiz olan patent dosyalarının tek bir ortak özelliği vardır. Teknolojiye yön vermek. Patent dosyalarında korunan teknik gelişmelerin her biri kendi çapında teknolojiye küçük bir katkı sağladıkları için tek başlarına çok fazla anlam ifade etmeseler dahi bir araya geldiklerinde geleceği gösteren sihirli bir küreye dönüşebilmektedirler. Şimdi gelin, son birkaç yılda haberleri medyada dolaşarak insanların ilgi odağı haline gelmiş olan en trend patent dosyalarının bize yakın geleceğin teknolojisi hakkında neler gösterdiğine hep beraber bakalım:

IV. TREND BULUŞLAR

1. Daha İyi Görüş İçin Görünmezlik

Bilim kurgunun vazgeçilmezlerinden olan içince görünmez yapan iksir, sırtına taktığında görünmez yapan pelerin, taktığında görünmez yapan yüzük hepimizin renkli çocukluk hayallerini süsleyen ama büyüdükçe imkânsızlığını anladığımız ütöpik hayaller olarak zihnimizin en karanlık

köşelerinde yerini almıştır. Ama Japon otomobil üreticisi Toyota'da hala çocukluk hayallerinin peşinden giderek onları gerçeğe çevirmeye çalışan birileri görünmezliği mümkün hale getirmiş ve bu konu hakkında Amerikan Patent Ofisine yaptıkları patent başvurusu geçtiğimiz Ağustos ayında "Nesneyi Şeffaflaştıran Araçlar ve Yöntemler" (Apparatuses and Methods for Making an Object Appear Transparent - US2017227781) adı altında bültende yayımlanmıştır. Herkesin aklına görünür olmanın bu kadar önemli olduğu bir alanda neden bir otomobil üreticisinin görünmezlikle ilgilendiği sorusu gelse de Japon bilim insanlarının tam da bu sebeple görünmezlik üzerine çalıştığını görüyoruz. Patent dosyasının içeriğinde, aracın ön sağ ve sol kolonlarını görünmez daha doğrusu şeffaf yapan bir cihaz tarif edilmektedir. Kolonların çevresindeki görünür ışığı bükerek araç içindeki kişiye kolonlar yerine kolonlar arkasındaki görüntüyü sağlayan aynalar kullanılarak 180 derecelik kesintisiz görüş imkanı sağlanmaktadır.

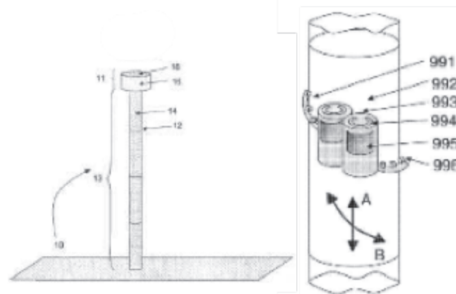


2. Roket Teknolojisinden Asansör Teknolojisine Doğru Geri Sayım

Çok eski zamanlardan beri dünya dışı yaşam ve farklı gezegenler, insanlığın ilgi odağı olmaya devam etmekte, evrende yalnız olup olmadığımız veya insanoğlunun yaşamını sürdürebileceği başka gezegenlerin olup olmadığı sorularına cevap aranmaktadır. Bu işin öncülüğünü yapan NASA (Amerikan Uzay ve Havacılık Dairesi) bu sorulara cevap ararken yaptığı araştırma ve işlemler için her yıl çok büyük miktarlarda paralar harcamaktadır.

Kanada merkezli 'Troth Technology' isimli firma ise uzay yolculuklarını (bir başka çocukluk hayalimiz) kolaylaştıracak ve roket kullanımını

azaltacak bir yöntem üzerinde uzun yıllardır çalışmaktadır. 2008 yılında "Uzay Asansörü" (Space Elevator) adı altında patent başvurusunda bulundukları yöntem ve buna ilişkin sistem 2015 yılının Temmuz ayında tescil (tescil no: US9085897 B2) olarak nihai hedefe ulaşmıştır. Uzay asansörü için aldıkları ilk tescil ardından "Uzay Asansörü Araç Monte Yöntemi" (Space Elevator Car Mounting Method) adı altında yaptıkları yeni patent başvurusu 2015 yılı bülteninde yayımlanmış ve 2016 yılının Temmuz ayında tescil (tescil no: US9403607 B2) almaya hak kazanmıştır. Uzay taşımacılığında yeni bir dönem başlatacak olan bu projelerini hayata geçirmeye çalışan firma 20 km uzunluğundaki asansör yardımıyla astronotların kulenin tepesine çıkacağını burada bekleyen uzay araçları ile kısa sürede yörüngeye ulaştırılacaklarını belirtiyor. Uçuşlarını tamamlayan uzay araçları kulenin üstündeki piste dönerek yakıt ikmali yapabilecekler. Ayrıca uzay araçlarının okyanus üzerindeki platformda beklemeleri yerine 20 km yükseklikteki bir alanda beklemeleri ve yakıt ikmallerini burada sağlayabilmeleri sayesinde harcanan yakıt miktarı roketle kıyasla yüzde 30 civarında az olacak. 2050'de hayata geçirilmesi hedeflenen uzay asansörünün kablounun hammaddesi olarak bilinen, en sert çelikten 13 kat daha sağlam olan karbon nanotüp zincirleri kullanılacaktır. Çinli araştırmacıların 2013 yılında 50 cm uzunluğunda karbon nanotüp üretmeyi başardığı düşünülünce uzay asansörü için gereken kablounun 2030'lara kadar üretilmesinin hedeflenmesini çok da garip karşılamamalısınız. Henüz karbon nanotüpler kadar yaygın olarak üretilmese de uzay asansörü kablosu için karbon nanotüpten daha dayanıklı bir başka alternatif malzeme ise 200 bin atmosfer basınç altında piramidal hale gelerek süper güçlü bir elmas zinciri oluşturan benzen molekülüdür.



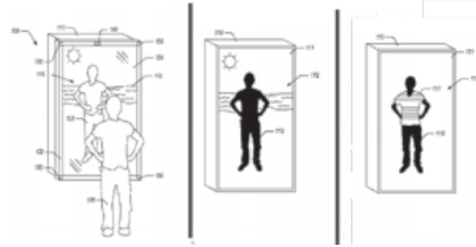
3. Gerçek ve Sanal Dünyanın Pürüzsüz Birleşimi

Bilim kurgu filmlerinde kamera bir an robotun bakış açısından dış dünyayı gösterir. Robotun dış dünyada odaklandığı her şeyin bilgisi, anında kamera ekranında robotun anlayabileceği yeşil kodlarla belirir. Şimdiye kadar ancak filmlerde gördüğümüz arttırılmış gerçeklik sahneleri Samsung'un öncelikle anavatanı olan Kore'de ardından da Çin ve Amerika'da birer patent başvurusu yaptığı buluşunun hayata geçmesiyle beraber hayatımızın bir parçası haline gelecek. Yolda yürürken gördüğümüz kişilerin, yapıların, yolların, bitki ve hayvanların sanal dünya bağlantılarındaki bilgilere anında erişebilmek, restoranlardan içeriye girmeden menüleri inceleyebilmek buluşun sağlayacağı muhtelif kolaylıklar arasında yer almaktadır. Temel amacı gerçek ve sanal dünyaları pürüzsüz bir biçimde birleştirmek olan arttırılmış gerçeklik konsepti hali hazırda arttırılmış gerçeklik başlığına ihtiyaç duyarken Samsung bu deneyimi daha da ileri taşıyacak kontak lens ekranı üzerinde çalışmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak 2014 yılında yaptıkları patent başvurusu 2016 yılında "Arttırılmış Gerçeklik için Akıllı Kontak Lensler ve Bunları Üretmek ve İşletmek İçin Yöntemler" (Smart Contact Lenses for Augmented Reality and Methods of Manufacturing and Operating the Same – US2016091737) adı altında bültende yayınlanmıştır. Patent dosyasına bakıldığında ekran işlevi görececek olan kontak lenslerde kullanıcının görüşünü etkilemeyecek küçük bir kamera, hareket sensörleri ve verici bulunduğu anlaşılmaktadır. Hareket sensörü ve kamera sayesinde kullanıcının sadece göz kırpmasıyla fotoğraf çekmesi, çektiği fotoğrafları anında görüntüleyebilmesi, kaydedilen fotoğraf ve videolara kontak lensteki verici sayesinde akıllı telefon üzerinden de erişebilmesi mümkün hale gelecektir.

4. Sanal Kıyafet Deneme Kabinleri

İş ve ev arasında koşuşturmayla geçen yoğun çalışma temposu insanları herhangi bir alışveriş yerine gitmeden her türlü ev eşyası, hediyelik, mutfak ve kıyafet alışverişlerini yapabilecekleri online alışveriş sitelerine yönlendirmektedir. Bu ihtiyacın

gereği olarak online alışveriş siteleri de kendilerini sürekli olarak geliştirmek böylece müşterilerinin ihtiyaçlarına daha pratik ve hızlı çözümler sunmak üzere teknolojinin sağladığı imkanlardan sonuna kadar yararlanmaya çalışmaktadırlar. Bu bağlamda, alışverişte en yaygın kullanılan online alışveriş sitelerinden biri olan Amazon'un, internet sitesi üzerinden kıyafet almanın en büyük zorluğu olan kıyafetin üzerinizde nasıl duracağı veya olup olmayacağı problemlerine çözüm getiren bir buluş için 2015 yılında Amerikan Patent Ofisine yaptıkları patent başvurusu "Harmanlanmış Gerçeklik Sistemleri ve Metotları" (Blended Reality System and Methods – US2016292917) adı altında bültende yayımlanmış ve 2018 yılının Ocak ayında tescil (tescil no: US9858719 B2) almaya hak kazanarak taçlandırılmıştır. Patent dosyasının içeriğinde kısmen yansıtıcı kısmen aktarıcı olarak tanımlanan bir aynadan bahsedilmektedir. Bahsedilen yarı sanal ayna, öncelikle ortamı tarayarak sanal bir modelini, üreteceği objenin gözlerini ve yüzünü tespit etmekte sonrasında da oluşturduğu modelin bir yansıma olarak ayna üzerinde görülmesini sağlamaktadır. Ardından ayna aracılığıyla aktarılan sanal kıyafetler ve sahne oluşturulan model ile birleşerek karma gerçeklik görüntüsü oluşturulmaktadır. Ekranlar, kameralar ve projektörlerin bir karışımı kullanılarak karma görüntünün ortaya çıkması sağlanmaktadır.



SONUÇ

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'yla beraber genişleyen patentlenebilirliğin istisnaları listesi ile Avrupa mevzuatına uyumlu hale gelen mevzuatımızda patentlenebilirliğin sınırları daha da belirgin hâle getirilmiştir. Mevzuat konusunda Avrupa ile uyumu yakalayan Ülkemizin yakın zamanda buluş sayısı ve niteliği (ticarileştirilebilirlik) bakımından da Avrupa'yla uyumu yakalamasını temenni etmekteyiz.

PATENTİN KISA TARİHİ VE MODERN PATENT KANUNU

Kübra DEDE

Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet Uzman Yardımcısı

ÖZET

Patent ve beraberinde getirdiği hakların korunması için düzenlenen kanunlar geçmişten günümüze uzanan bir süreç içerisinde çeşitli aşamalardan geçerek güncel halini almıştır. Makalemizde patent kavramının tarihsel boyutu ele alınarak nasıl ortaya çıktığı, hangi aşamalardan geçtiği ve bugünkü anlayış ile beraber modern patent kanununun getirdikleri değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Patentin Tarihsel Gelişimi, Patent Mevzuatı, Modern Patent Kanunu, Sınai Mülkiyet Kanunu.

GİRİŞ

Patent, teknik çözümler ve endüstriyel işlevsel yenilikler olarak adlandırılan buluşlar için kanunda tanınan ve belirli bir süre boyunca buluş sahibine verilen koruma hakkı olarak adlandırılmaktadır. Patent hakkı; sanayiye uygulanabilir olması, teknik ve işlevsel yenilikler getirmesi yönüyle diğer sınai haklardan farklılık göstermektedir. Bir buluşa patent koruması verilebilmesi için dikkat edilmesi gereken temel kriterler vardır. Bunlar; dünya çapında yeni olması, tekniğin bilinen durumundan farklı olması ve sanayiye uygulanabilir olmasıdır.

Günümüzde patent korumasının temel amaçları kişileri buluş yapmaya teşvik edip yatırımları daha ilgi çekici hale getirerek elde edilen teknik çözümlerin sanayine uygulanmasını sağlamak, yeni ve yaratıcı fikirler ortaya çıkarmak ve kişiler arasındaki bilgi paylaşımının artmasını sağlamaktır. Bir çeşit kişisel mülk olan patent belgesi; patent sahibi tarafından satılabilmekte, ipotek edilebilmekte ve varislerine miras yolu ile kalabilmektedir. Bir buluşun patent ile korunma süresi tam olarak 20 yıldır ve bu süre içerisinde patent sahibi buluşunu istediği şekilde üretebilmekte ya da lisans vererek üretilmesine izin verebilmektedir.

I. PATENT KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI

Patentin günümüze kadar nasıl ulaştığını inceleyecek olursak ilk patent tescili uygulamasının kesin olmamakla birlikte şu an İtalya sınırları içerisinde olan Eski Yunan Şehri Syboris'te ortaya çıktığı bilinmektedir. Buna göre; bir aşçı yeni ve lezzetli bir yemek yaptığında diğer bütün aşçıların aynı yemeği belirli bir süre boyunca yapmalarının yasaklandığı bilinmektedir. Bu da demek oluyor ki buluş sahibi yani o yemeği ilk defa yapan aşçı bu yemeğin kârından faydalanırken, diğer aşçıları faydalanamayacak ve aynı hakkı elde etmek için yeni yemekler deneyerek birbirleriyle yarışacaklardır. Bu sayede o ülkedeki yemek çeşitliliği yani diğer bir deyişle buluş sayısı artmış olacaktır.

II. PATENTİN DÜNYA MEVZUATINDAKİ YERİ

Buluşların korunmasına yönelik resmî belgelere göz gezdirildiğinde, uygulamaya konulmuş bilinen en eski mevzuat 1474 yılında Venedik'te düzenlenen Patent Kanunu'dur. Bu kanun ile yeni bir teknolojiyi bulan ve ithal eden kişilerin yeterli süre boyunca buluşu kullanma hakkı elde etmeleri sağlanmıştır. Venedik aynı zamanda Telif Hakkı Kanunu'nun geliştirilmesiyle de anılmaktadır.

Buluşlarla ilgili ikinci hukuki belge ise 1623 yılında düzenlenen "İngiliz Tekel Kanunu"dur¹. Bu Kanun'a göre, söz konusu buluşun İngiltere'de daha önce yapılmamış olması ve devlete yönelik

¹ "Beşinci Yılında Türk Patent Enstitüsü", Türk Patent Enstitüsü, TPE Yayın No:21, Haziran 1999.

faidalarının bulunması gibi bazı koşulların olması gerekmektedir. “İngiliz Tekel Kanunu” ile beraber patentin koruma süresi 14 yıl olarak sınırlandırılmış ve buluşun sadece belirli ülkede koruma hakkına sahip olması ilkesi de getirilmiştir. Yıllar geçtikçe, bu ilkeler sadece İngiltere tarafından değil diğer ülkeler tarafından da kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzdeki modern patent kanunlarının temelini oluşturan “İngiliz Tekel Kanunu” uzun bir süre yürürlükte kalmıştır. İlerleyen zamanlarda ABD (Amerika Birleşik Devletleri) tarafından 1790 yılında “Amerikan Patent Kanunu” ortaya çıkmıştır. “Fransız Patent Kanunu” ise 1791 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun’la beraber incelemesiz patent belgesi verme ilkesi gündeme gelmiştir.

Dünyada patent konusunun önemi hızla yayılmaya devam ederken 1815 yılında Rusya’da, 1864 yılında incelemeli sistemi ile İtalya’da, yine aynı şekilde incelemeli patent sistemi ilkesine sahip olarak 1877 yılında Almanya’da ve 1885 yılında ise Japonya’da Patent Kanunu yürürlüğe girmiştir.

III. PATENTİN ÜLKEMİZDEKİ GELİŞİMİ VE MODERN PATENT KANUNUNA GEÇİŞ SÜRECİ

Ülkemiz patent konusunda girişimlerde bulunan öncü ülkelerden biridir. Patent ile ilgili gelişmeler Osmanlı Dönemi’nde 14. ve 15. yüzyıllardaki “Ahilik” sistemine kadar uzanmaktadır. O zamanlar “Ahilik” sisteminde esnaf birliği kurmak için öncelikle bir yenilik yaratılması, yeni bir ürün geliştirilmesi gerekmektedir ve söz konusu yeni ürün için tekel hakkı verilmekteydi².

İlk resmi düzenlemeler ise 1871 yılında “Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farika Nizamnamesi”ne yapılan ek ile başlamıştır³. Bu düzenlemeler 1888 yılında Alamet-i Farika Nizamnamesi’ne yapılan ikinci ek ve 1879 yılında çıkarılan “İhtira Beratı Kanunu” ile devam etmiştir⁴.

İhtira Beratı Kanunu ülkemizde kullanılan patent sisteminin temelini oluşturmaktadır.

Cumhuriyet Dönemi’ne bakıldığında ilk gelişme 1930 yılında Türkiye’nin Paris Sözleşmesi’nin 1925 tarihli Lahey metnine katılmasıyla görülmektedir. Daha sonra 1931 yılında “Sınai Mülkiyet Gazetesi Hakkındaki Talimatname” Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girmiştir. Genel olarak 1994 yılına kadar “İhtira Beratı Kanunu” dışında patent ile ilgili bir kanun çıkmamış, mevcut kanun üzerinde değişiklikler yapılarak patent sistemi yürütülmeye devam edilmiştir.

1994 yılına gelindiğinde Türk Patent Enstitüsü kurulmuştur. Bununla beraber Türkiye’de patent ile ilgili çalışmalar arttırılmış 1994-1995 yılları arasında 544, 551, 554, 555, 556, 566 nolu Kanun Hükmünde Kararnameler; 95/7094 ve 94/5903 numaralı Kararnameler; 4128 ve 4115 numaralı Kanunlar çıkarılmıştır⁵.

2003 yılında ise 544 sayılı KHK’nın güncellenmesi ve kanunlaştırılması amacıyla 5000 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Son olarak 22 Aralık 2016 tarihinde “6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu” yürürlüğe konularak getirilen birtakım yenilik ve değişikliklerle şu anki halini almıştır (5). İşbu Kanun ile birlikte marka, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım ve coğrafi işaret metinleri tek bir yapı içerisinde düzenlenmiş; dönemin ihtiyaçları gözetilerek kanunun daha anlaşılır ve işlevsel olması sağlanmıştır.

Sınai Mülkiyet Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile patent mevzuatında birtakım değişiklikler gündeme gelmiştir. Bunlardan bazıları şu şekildedir;

551 sayılı KHK’da geçen “Kanuni Tekel” maddesinin ilk fıkrası “Konusu tekel mevzuatına tabi olan bir buluş için patent verildiğinde, tekel sahibinin buluşu kullanabilmesi patent sahibinin

² “Tarihçe”, Türk Patent ve Marka Kurumu,

<http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/commonContent/History>

³ “Alamet-i Farika’dan Markaya”, Türk Patent Enstitüsü, TPE Yayın No:23, Ağustos 2009.

⁴ “Tarihçe”, Türk Patent ve Marka Kurumu,

<http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/commonContent/History>

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

iznine bağlıdır. Tekel sahibi iştirak ettiği sanayi alanında dikkate değer teknik bir ilerlemeyi sağlayabilecek buluşları, bunların kullanım hakkını elde ederek uygulamakla yükümlüdür” şeklindeyken, kanuni tekel kavramı yeni Kanun’un 88. maddesinde “Sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüslerinin faaliyet alanına giren konularla ilgili bir buluş için patent verildiğinde, tekel sahibinin buluşu kullanabilmesi patent sahibinin iznine bağlıdır. Tekel sahibi iştirak ettiği sanayi alanında dikkate değer teknik bir ilerlemeyi sağlayabilecek buluşları, bunların kullanım hakkını elde ederek uygulamakla yükümlüdür.” olarak değiştirilmiştir. Bu madde daha açıklayıcı ve detaylı hâle getirilmiştir. Bu maddenin devamında gelen 551 sayılı KHK’da geçen “Patent Başvurusunun Yayımlanmasının Etkileri” kısmı ise kaldırılmıştır.

551 sayılı KHK’nın 54. maddesinde düzenlenen “Başvurunun Şekli Şartlara Uygunluk Açısından İncelenmesi” ile ilgili maddeye, 6769 sayılı Kanun’un 95. maddesi ile KHK’de 53. maddede hüküm altına alınan “başvurunun geri çevrilmesi” kaldırılarak 54. maddenin içine alınmış ve bu madde oldukça sadeleştirilmiştir. KHK’de “öngörülen süre” olarak verilen süreler madde içine “iki ay” gibi açıkça yazılarak kolay anlaşılır hale gelmiştir.

Araştırma raporunun talep edilebileceği süre, itirazlara karşı cevap verilmesi için süre ve Bakanlar Kurulu yetkisine ilişkin yeni bilgiler eklenmiştir (6769 sayılı Kanun’un 96. maddesi). “Yetersizlik Nedeniyle Araştırma Raporunun Düzenlenememesi” kısmı tamamen kaldırılmış, bu husus 96. madde içinde incelenmiştir. KHK’da tamamen farklı başlıklar altında ayrı kısımlarda incelenen süreler ve ücretler (madde 72, madde

164, madde 173) ayrı bir başlık altına alınarak daha açık hale getirilmiştir (6769 sayılı Kanun’un 101. maddesi).

“Patent Başvuru Dosyalarının İncelenme Şartları” başlığı “Patent Başvurusu ve Patent Dosyalarının Üçüncü Kişilerce İncelenmesi” şeklinde değiştirilmiştir (6769 sayılı Kanun’un 102. maddesi). İçerik aynı kalmakla birlikte madde fıkralara bölünerek hüküm altına alınmıştır. KHK maddesinde yer alan 64/4 “yayınlanmadan önce reddedilen veya geri çekilen başvuru dosyası üçüncü kişiler tarafından incelenemez” içeriği Kanun’da bulunmamaktadır.

Yeni Kanun’la birlikte (6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu) incelemesiz patent kaldırılmış, tescil ve itiraz süreleri kısaltılarak patent tescil işlemlerinin hızlandırılmasına olanak sağlanmıştır. Bu sayede sürecin daha hızlı ilerlemesi amaçlanmıştır.

SONUÇ

Patent kavramı, bilim ve teknolojinin ayrılmaz bir parçası olarak geçmişten bu yana hızla gelişmeye devam etmektedir. İnsanoğlunun hayal gücünün sınırlarının olmaması ve her geçen gün hayallerine biraz daha yaklaşarak yeni buluşlar yapması patent kavramının hayatımızdaki önemini daha da belirginleştirmektedir. Ayrıca dünya genelindeki teknik bilgilerin çoğunun patent dokümanlarında bulunması araştırmacıların işlerini kolaylaştırmakta ve teknolojinin her zaman bir adım daha ileri gitmesini sağlamaktadır. Bu durum, yaşam var oldukça icatların hiç bitmeyeceği ve toplumların yaratıcı fikirlerle gelişmeye devam edeceği anlamına gelmektedir. Geliştirilen yeni fikirler doğrultusunda mucitlerimizin yaptığı icatlar döneme uygun olarak geliştirilmiş işlevsel kanunlar çerçevesinde korunmaya devam edecektir.

YENİ DÜZENLEMELERLE BİRLİKTE AR-GE FAALİYETLERİ

Ayşe AKKÖSE

Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet Uzman Yardımcısı

ÖZET

Sürekli değişen, gelişen günümüz rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin rakiplerine üstünlük sağlamaları ve varlıklarını sürdürebilmeleri için devamlı bir gelişim içinde bulunmaları gerekli bir koşul hâline gelmiştir. Bu bağlamda, işletmeler için en etkin güçler; yenilik ve Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleridir.

Ekonomik büyümesini sürdürülebilir kılmak isteyen ülkelerin Ar-Ge'ye ciddi yatırımlar yaparak bilim, teknoloji ve sanayide emin adımlarla ilerledikleri OECD raporunda karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'nin bu platformdaki pozisyonunda Ar-Ge'ye yapacağı yatırımlar belirleyici olacaktır. Çalışmamızda Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamına, başarılı Ar-Ge gerekliliklerine ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında verilen teşviklere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Faaliyetleri, Doğru Ar-Ge, 5746 Sayılı Kanun.

araştırma da özgün bilgi üretmeye yöneliktir. Ana hedef olarak doğrudan özgün ve pratik bir amaç içerir.

GİRİŞ

Frascati kılavuzuna göre Ar-Ge; insan, kültür ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bu dağarcığın yeni uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır¹. Bu tanımda dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, Ar-Ge'nin ne kadar kapsamlı bir kavram olduğudur. Yaratıcı çalışma olarak tanımlanan her faaliyetin sistematik olması gerektiğine değinilmiştir.

OECD'ye göre Ar-Ge üç farklı uygulamayı bünyesinde barındırır:

- **Temel araştırma:** Belirli, özgün bir uygulama veya kullanım düşünülmeden, kuramsal veya deneysel çalışmalarla olguların ve gözlemlenebilir durumların altında yatana ilişkin yeni bilgi edinmeye denir.

- **Uygulamalı araştırma:** Uygulamalı

- **Deneysel geliştirme:** Araştırma ve/veya pratik deneyimden edinilmiş ve hâlen var olan bilginin üzerinde yükselen, ancak yeni materyaller, ürünler, devreler üretmeye; yeni süreçler, sistemler hizmetler oluşturmaya veya halen üretilmiş veya oluşturulmuş olanları büyük ölçüde iyileştirmeye yönelik sistemli çalışmalardır.

I. AR-GE FAALİYETLERİ NELERDİR?

Bilimsel merak ve teknolojik yaratıcılığın bilgi birikimi ve deneyim ile harmanlanması sonucu yapılan sistematik çalışmalar Ar-Ge'nin temellerini oluşturmaktadır. Bu tanımdan yola çıkılarak denilebilir ki; Ar-Ge bilgiyi teknolojiyle zenginleştirip, ürün ve hizmet kalitesini arttırmayı hedefler. Ar-Ge faaliyeti kapsamında sayılabilecek konular için aşağıdaki başlıklardan birine dâhil olması gerektiğini söylemek yanlış olmaz²;

¹ OECD Frascati Kılavuzu, 2002, s.30

² BANGER G. "Ar-Ge Temel Kavramları"

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi

- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya genişletilmesi

- Yeni ürün, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemlere yönelik olarak yeni yöntemler geliştirilmesi veya yeni teknikler üretilmesi

- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni teknoloji ve tekniklerin araştırılması

Frascati'ye göre de Ar-Ge faaliyetleri ile projelerinde olmazsa olmaz ana kriterler şunlardır:

- Yeni
- Yaratıcı
- Belirsiz
- Sistematik
- Transfer edilebilirlik ve/veya tekrar üretilebilirlik

Ar-Ge faaliyetlerinin kapsadığı konular hakkında çeşitli kaynaklarda açıklamalar olsa da, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Destelenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde Ar-Ge faaliyetlerini belirleme sürecinde bu faaliyetler kapsamına girmeyen faaliyetlerin belirlenmesi esas alınmıştır. Aşağıda sayılan faaliyetler, ilgili Yönetmelik'in uygulanmasında Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmemektedir.

- 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 aşamalı 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.

Özetle Ar-Ge ne sadece yeni bir ürün üretmek, ne de salt bilimsel çalışmalar yapmaktan ibarettir. OECD'nin bu konudaki tanımı da şudur: Ar-Ge, bilimsel veya teknolojik belirsizliğin olduğu durumlarla ilgili faaliyetlerdir.

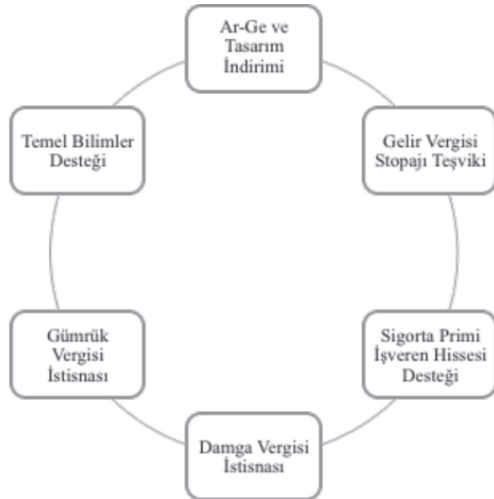
II. DOĞRU AR-GE NASIL YAPILIR?

Öncelikle Ar-Ge'ye bakış açımızı mutlaka genişletmeliyiz. Dünya devleri Ar-Ge konusunda rekabet içerisindeyken Ar-Ge yapmak için ekonomik istikrarın sağlanması beklenmemelidir. Ar-Ge bir amaç değil, rekabet ortamında öne çıkmayı sağlayacak bir araç olarak görülmelidir. Çünkü Ar-Ge faaliyetlerinin hepsi geleceğe yatırımdır.

İyi bir Ar-Ge'nin temelinde araştırma ve bilim yatmaktadır. Araştırma verileriyle bilimi birleştirip eksik veya problem tespit edilen konuda, sistematik bir yapıda çalışmak gerekir. Çalışmayı ve gelişmeyi yürütürken ölçme, izleme ve değerlendirme adımları da aynı sistematik yapıda ilerlemelidir. Çalışma sonucunda başarıya ulaşılması halinde ise patent ile koruma altına almak başarıyı garantileyecektir.

III. AR-GE İÇİN SAĞLANAN TEŞVİKLER VE KOLAYLIKLAR

Dünyadaki teknoloji bazında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Ülkemizde de son yıllarda Ar-Ge'nin gelişimi açısından Ar-Ge yapmak isteyen işletmelere yönelik çeşitli teşvikler, muafiyetler ve avantaj sağlayacak imkânlar verilmektedir. Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'ne göre bu imkânlar aşağıdaki şekildedir:



Bu desteklerden faydalanabilmek için bilimsel ve teknolojik açıdan alanlarında yenilenebilir veya sürdürülebilir fikirlere sahip olan işletmelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na Ar-Ge merkezi başvurusunda bulunmaları gerekmektedir. İşletmelerin yapmış oldukları başvurular olumlu sonuçlandığı takdirde işletmeler yukarıda belirtilen imkânlardan yararlanabilecek ve belirli bir sistematik içerisinde Ar-Ge faaliyetlerini yürütebileceklerdir.

SONUÇ

Sonuç olarak, Ar-Ge faaliyetlerinin artık hızla gelişen teknoloji karşısında bir zorunluluk haline geldiği pazarda, önde gelen işletme olmak, sektöründe yeniliklere imza atmak ve bunu sürdürülebilir kılmanın yolu Ar-Ge'den geçmektedir. Böylelikle Ar-Ge sayesinde işletmeler teknoloji pazarında yerlerini alabilecek, rekabet edebilecek seviyeye gelebileceklerdir. En önemlisi de yaptıkları ve yapacakları bilimsel çalışmalar ile devlet desteğini alabilecek ve Ülkemiz, dünya teknoloji sıralamasındaki yerini üst sıralara taşıyabilecektir.

SUİSTİMAL RİSKİNİ YÖNET(EME)MEK

Çiğdem GÜRER

Suistimal Risk Yönetimi ve İç Sistemler Ortağı

ÖZET

Suistimal, şirketlerin gelirlerinin %5'ini kaybetmesine neden olabilen bir risk iken, aslında bu riskle baş etmek mümkün. Her şirketin bu riskle baş etmek için, öncelikle mevcut süreçlerindeki riskleri ortaya koymasıyla başlayan bir “Suistimal Risk Yönetimi Programı” oluşturması gerekiyor. Peki, ama nasıl?

Anahtar Kelimeler: Suistimal Riski, Gelir Kaybı, Önleme, Ortaya Çıkarma, Tekrarını Engelleme.

GİRİŞ

Bir şirket yöneticisinin en büyük kâbuslarından biri şu olmalı: Bir sabah uyanıp, uzun yıllardır beraber dirsek çürüttüğü çalışanlarından birinin, şirketin yıllık brüt satışlarının %5'ine denk gelen bir tutarda suistimal gerçekleştirdiğini görmek!

Peki, aslında bunun hiç de uzak bir ihtimal olmadığını bilmek? Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (“ACFE”)’nin iki yılda bir gerçekleştirdiği araştırma, hangi sektörde olursa olsun tüm şirketlerin, cirosunun %5'i ile %7'si arasında bir tutarı suistimal

nedeniyle kaybetme riski olduğunu ortaya koymaktadır¹. Üstelik bunu gerçekleştirenler, dışarıdaki kişi ve şirketlerle işbirliği yapsa da, nihayetinde şirketlerin kendi çalışanları; ücret ödedikleri, etik davranmalarını ve yüksek performans göstermesini bekledikleri, kendi çalışma arkadaşları...

Hâl böyle olunca, suistimal riskiyle baş etmek, yönetim kurullarına düşen önemli bir görev hâlini alıyor. Peki, mümkün mü? Başarılı ve şirkete özel bir “Suistimal Risk Yönetimi” politikasıyla elbette mümkün.

SUİSTİMAL RİSK YÖNETİMİ

Başarılı bir “Suistimal Risk Yönetimi Programı”, üç aşamadan oluşur:

SUİSTİMAL RİSK YÖNETİMİ		
Tedbir Alma	Ortaya Çıkarma	Tekrarından Kaçınma
- Suistimal karşıtı kültür oluşturulması	- Bildirim mekanizması	- Kontrollerin gözden geçirilmesi
- Suistimal risklerinin belirlenmesi	- Düzenli veri analizleri	- Politika ve prosedürlerin güncellenmesi
- Uygun kontrollerin konulması	- Sürpriz denetimler / sayımlar	- Eğitimlerin tekrarlanması
- Kontrollerin etkinliğinin düzenli gözden geçirilmesi	- Bildirim protokolleri	- İlgili iletişim
- Davranış kurallarının oluşturulması	- İletişim planı	
- Eğitimler	- Soruşturma	
- Politika ve prosedürler		
- Üçüncü şahıs gözden geçirmeleri		
- Müşterilerin, tedarikçilerin de ilgili kurallardan haberdar olması		

¹ ACFE, Report to the Nations, 2016

1) Tedbir Alma

Şirket yönetimlerinin suistimal konusunda ilk yapmaları gereken, suistimali önleyici tedbirler almaktır. Bunun için de yapılabilecek pek çok şey arasında en uygun maliyetli ve kolay olanlar, aşağıda özetlenmiştir:

a) Suistimal Karşıtı Kültür Oluşturmak:

Bu konunun sahibinin, şirketin üst düzey yönetimi olması; yapılan toplantılarda, tüm çalışanlara yazılan e-postalarda ve en önemlisi de verilen kararlarda, suistimalin, kim tarafından gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin sıfır toleransla karşılaşılabileceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

b) Süreç Analizleri: Şirketin hassas süreçleri öncelikli olmak üzere; satış, satın alma, üretim, muhasebe, finans, insan kaynakları, bilişim teknolojileri, ar-ge gibi süreçleri üzerinde, suistimal önleme bakış açısıyla bir analiz yapılması, süreçteki risklerin ortaya çıkarılması ve gerekli kontrol mekanizmalarının konulması önemlidir. Böylelikle suistimal riski çok azaltılabilmekte, aynı zamanda da suistimal gerçekleştirme niyeti olan çalışanlara, bu konunun incelenip gözden geçirildiği gösterilerek onların bir adım geri atmaları sağlanabilmektedir.

c) Politika ve Prosedürler: Yapılan analizlere uygun olarak, suistimal riskini azaltıcı sistemlerin şirket politika ve prosedürlerine dâhil edilmesi, yoksa bu prosedürlerin, bu sistemlerin de dâhil olduğu bir şekilde yazılması, iş yapış şekillerini standart ve kontrol edilebilir hale getirecektir.

d) Davranış Kurallarının Oluşturulması (?):

Her insanın değerleri farklı olduğu gibi, her şirket için de doğru ve yanlış davranışlar, uygun olan ve olmayan kararlar farklı olabilir. Şirketlerin, kendi çatısı altında doğru olan davranışları tanımladığı, insanlara işle ilgili verdikleri kararlarda yardımcı olacak “Davranış Kuralları”nı, bir diğer deyişle “İş Etiği Kuralları”nı, mümkünse şirket çalışanları ve yöneticilerinin de dâhil olduğu bir ekiple oluşturması önemlidir.

Ancak “Davranış Kuralları”; yazılıp çekmecelerde, panolarda, intranetlerde unutulmuş bir doküman olmayıp; eğitimlerle, aktivitelerle hatırlatılan, üzerinde konuşulan, uygulama alanları tartışılan bir doküman olduğu takdirde suistimal riskini azaltıcı bir rol oynar.

Hatta ileri aşamalarda, bu kurallardan, tedarikçilerin ve müşterilerin de haberdar edilmesi, onların da bu konuda eğitim alması sağlanabilir.

e) Üçüncü Şahıs Değerlendirmeleri:

Şirketlerin, suistimal riski ile karşılaşmalarına neden olan kişilerin, çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri olduğu düşünülürse, bu paydaşların herhangi biriyle ilişki başlatmadan önce, ciddi bir değerlendirmeden geçirilmesi önemlidir. Bu, çalışan adayları için referans görüşmeleri, müşteri ya da tedarikçiler için de çalışılmaya başlamadan önce gerçekleştirilecek piyasa ve kredibilite araştırmaları olabilir.

2) Ortaya Çıkarma

Ne kadar tedbir alınırsa alınsın, konunun öznesi insan olunca, suistimal riskini sıfırlamak mümkün değildir. Bu nedenle önlemenin yanı sıra, ortaya çıkarmak için de sistemler kurulması önemlidir. Çünkü suistimallerin ortaya çıkma süresi ortalama 18 aydır ve bu, suistimalcinin şirketini, muhtemelen artan bir sıklık ve tutarla zarara uğrattığı anlamına gelir. Zararı en aza indirmek için de, suistimali mümkün olan en kısa zamanda ortaya çıkaracak mekanizmalar kurulması gerekir.

a) Bildirim Mekanizması:

Yapılan araştırmalar², suistimalin en çok ortaya çıkmasını sağlayan metodun (%39.5), çalışanların yani suistimale en erken aşamada şahit olan kişilerin şüphelerini bildirebilecekleri bir raporlama mekanizması kurulması olduğunu göstermektedir. Bu nedenle de şirketlerin, kendilerine en uygun metodu belirleyip, bir raporlama mekanizması ve bu mekanizmanın kullanılması için de doğru kültürü oluşturmaları önem arz etmektedir.

² ACFE, *Report to the Nations*, 2016

b) Veri Analizleri: Günümüzde şirketlerin çoğu, artık hem muhasebe sistemlerini hem de üretim, satış ve satın alma işlemlerini ERP dediğimiz programlar ile kayıt ve takip ediyorlar. Şimdilerde, veri analizi programları aracılığı ile şirketlerin, yukarıda anlatıldığı gibi daha önceden belirlenmiş risklerinin, çeşitli senaryolarla bu ERP'lere entegre edilmesi yöntemiyle, belirlenen riskler ortaya çıkar çıkmaz haberdar olunabilmektedir. Veri analizlerinin, bilgisayar programları üzerinden yapılmayan bölümleri olan stok sayımları, gizli müşteri, habersiz denetimler gibi prosedürler ise suistimallerin erken ortaya çıkarılması konusunda işe yaramaktadır.

c) Soruşturmalar: Bildirimler şirket yönetimine ulaştıktan ya da herhangi bir şüphe hâsıl olduktan sonra, en önemli konu, ilk 48 saat içinde yapılacak çalışmalar ve alınacak önlemlerdir. Bu önlem ve çalışmaların, bir suistimal şüphesi doğmadan önce şirket yönetimleri tarafından, hukukçuların da görüşü alınarak bir protokole dönüşmesi ve tüm şirket yönetimi olarak, suistimal gibi aniden ortaya çıkan bir riske hazır bulunulması önemlidir. Suistimalin delilleri de, tıpkı diğer pek çok suç gibi, ilk şüphe ortaya çıktığında bulunması çok daha kolay delillerdir.

3) Tekrarından Kaçınma

Bir Çin atasözü, “her felaketin aynı zamanda bir fırsat da olabileceği”ni söyler. Suistimal de şirketlerin başına gelmesi hiç istenmeyen kötü olaylardan biri olmakla birlikte, eğer gerçekleşmişse, onu bir fırsata dönüştürmek, yapılabilecek en akıllıca tercihtir. Bunun için de suistimal ortaya çıkmadan önce ve çıktıktan sonra atılacak adımlar vardır.

a) İletişim: Bir suistimal durumunda şirket içinde ve dışında gerçekleştirilecek iletişim büyük önem taşır. Çalışanların moral ve motivasyonu; müşterilerin, tedarikçilerin, finans kurumlarının, kamuoyunun ve kamu kurumlarının şirkete olan yaklaşımının olumsuz olmaması tamamen gerçekleşecek iletişime bağlıdır. Bu konuda başarılı olabilmek için de öncesinden hazırlıklı olmak gerekir.

b) Kontrollerin / Politika ve Prosedürlerin Güncellenmesi: Suistimalin gerçekleşmesine olanak veren alanlar, kontrollerin yeterli olmadığı, doğru dizayn edilmediği ya da etkinliğini yitirdiği alanlardır. Bu nedenle, bu alanlar belirlenerek gerekiyorsa yeni kontrol mekanizmaları konulması, gerekiyorsa kontrol mekanizmalarının güncellenmesi, bunlara bağlı olarak da yeni işleyişi anlatan politika ve prosedürlerin güncel hale getirilmesi önem taşımaktadır. Böylece aynı konuda başka risklerle karşılaşılması olasılığı azaltılmış olur.

c) Eğitimlerin Tekrarlanması: Gerek suistimalin daha çabuk ortaya çıkarılması, gerekse şirketteki kabul edilebilir ve edilemez davranışların netleştirilmesi için, belirli periyotlarda “İş Etiği Kuralları” eğitimlerinin ve “Suistimal Farkındalık” eğitimlerinin, yeni vaka çalışmalarıyla tekrarlanması, etkili bir yöntem olacaktır.

SONUÇ

Suistimal, her ne kadar şirketlere hem para hem motivasyon hem zaman hem kredibilite hem de itibar kaybettirebilen önemli bir risk olsa da bu riski ciddi düzeyde azaltmak mümkündür. Bunun içinse yapılacak tek şey, çok ciddi maliyetlere ve zaman kayıplarına neden olmayan, “Suistimal Risk Yönetimi Programları”nın hayata geçirilmesidir.

GÜMRÜKTE YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ SİSTEMİ

Fatih UZUN

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağı, Gümrük Müşaviri

ÖZET

Yetkilendirilmiş yükümlü uygulaması, günümüzde gümrük işlemlerinde firmalara çeşitli basitleştirilmiş uygulamalar ve kolaylıklar tanıyan statünün gelmiş olduğu en önemli aşamadır. Bu statüyü almak isteyen firmalar emniyet, güvenlik, mali yeterlilik ve kayıtların izlenebilirliği gibi hususlarda her açıdan yeterli olduklarını Gümrük İdaresine kanıtlamak durumundadırlar. Bu anlamda yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası, firmalara gümrük işlemlerini hızlı bir şekilde tamamlama yönünde fayda sağlarken Gümrük İdaresinin, risk kriterleri uyarınca riskli olarak görünen işlemler üzerinde yoğunlaşmasını mümkün kılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yetkilendirilmiş Yükümlü, Gümrükte Basitleştirilmiş Uygulamalar, Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası.

GİRİŞ

“Yetkilendirilmiş Yükümlü” kavramı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’na 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler kapsamında 2009 yılında girmiştir. Yetkilendirilmiş yükümlü (Authorized Economic Operator), gümrük mevzuatıyla belirlenen emniyet, güvenlik, mali kayıtların izlenebilirliği ve sevkiyat sistemleri ile ilgili güvenlik standartlarına sahip olan firmalara Gümrük İdaresince tanınan bir statüdür. Bu statüye sahip olan firmalar, dış ticaret işlemlerinde pek çok kolaylık ve basitleştirilmiş uygulamalardan faydalanmaktadırlar. Globalleşen dünyada uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması için yapılan gümrük birliği anlaşmaları ve serbest ticaret anlaşmaları gibi uygulamalar, gümrük işlemlerinin azaltılmasına yönelik çabalar ile desteklenmekte olup, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü bu kapsamdaki çabaların bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.

I- YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ OLABİLMENİN ŞARTLARI

Yetkilendirilmiş yükümlü uygulamasına ilişkin Gümrük Kanunu’nda yapılan düzenleme 2009 yılında olmuş olsa da Gümrük İşlemlerinin

Kolaylaştırılması Yönetmeliği ancak 2014 yılında oluşturulabilmiş ve 21.05.2014 tarih ve 29006 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Gümrük mevzuatına göre, serbest bölgeler dâhil Türkiye Gümrük Bölgesi’nde yerleşik ve en az üç yıldır fiilen faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşları yetkilendirilmiş yükümlü olabilme hakkına sahiptir.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsünü almak isteyen firmalar için ISO 9001 ve ISO 27001 kalite belgelerini almış olmak zorunludur. ISO 9001 sertifikası, başvuru sahibinin dış ticaret, gümrükleme, yönetim ve idari organizasyon faaliyetleri ile bu faaliyetlerle ilişkili işlemlerini ve bunlara bağlı üretim ve hizmet sunumlarını kapsamalıdır. ISO 27001 sertifikası ise ithalat, ihracat, transit, gümrükleme gibi gümrük ve dış ticaret işlemlerini ve bu işlemlere ilişkin lojistik, depolama, muhasebe, finans ve bilgi işlem gibi faaliyetlerin elektronik bilgi varlıkları ile bu varlıkları korumak amacıyla kullanılan bilişim güvenliği unsurlarını içermelidir.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip olmak isteyen işletmelerden, aşağıda dört ana başlık halinde belirtilen şartları sağlamaları beklenmektedir.

• Güvenilirlik Koşulu

Bu koşul başvuru sahibi firmanın yönetim kurulu üyeleri, sermayesinin yüzde onundan fazlasına sahip gerçek kişiler ile gümrük ve dış ticaret işlemlerinde temsil yetkisini haiz çalışanlarının veya firmanın kendisinin ciddi veya mükerrer olarak gümrük mevzuatı ihlali ile ciddi suç ya da mali suçlardan dolayı ceza veya mahkumiyet kararı almamış olmalarını öngörmektedir.

• Ticari Kayıtların Güvenilir ve İzlenebilir Olması Koşulu

Ticari kayıtların güvenilir ve izlenebilir olması şartı, ticari ve varsa taşımaya ilişkin kayıtların, gümrük kontrollerinin doğru ve etkin bir şekilde yapılabilmesine elverişli olması, başvuru sahibinin bilgisayar sistemini ve kayıtlarını yetkisiz erişimden korumaya ve kayıtlarının gerçekliğini güvenceye almaya yönelik uygun güvenlik önlemlerine sahip olması ve eşyanın niteliklerinin kayıtlarda gösterilmesini sağlayacak ve tüm hareketlerinin kayıt altına alınmasını mümkün kılacak sistematığe sahip olmasını gerektirmektedir.

• Mali Yeterlilik Koşulu

Mali yeterlilik koşulu, başvuru sahibinin taahhütlerini karşılamaya yeterli bir mali durumda bulunması ve hakkında iflas işlemleri başlatılmamış olması anlamını taşımaktadır.

• Emniyet ve Güvenlik Koşulu

Bu koşul ise yükümlünün binalarının, sevkiyat alanlarının ve eşya giriş-çıkışının yapıldığı yerlerinin izinsiz giriş ve sızmaları önleyecek nitelikte olmasını, eşyanın muayenesi için gerekli her türlü imkânın Gümrük İdaresine sağlanmış olmasını, ticaretini yaptığı eşyanın değiştirilmesini, çalınmasını veya herhangi bir usulsüz işleme konu olmasını önleyecek tedbirlerin alınmış olmasını, hassas pozisyonlardaki çalışanlar hakkında periyodik olarak güvenlik araştırması yapılıyor olmasını ve firmanın tedarikçileri ile çalışma usullerinin belirlenmiş olmasını gerekli kılmaktadır.

II- YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ STATÜSÜNÜN SAĞLADIĞI KOLAYLIKLAR

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip yükümlülere Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından “Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası” verilmektedir. Bu statüye sahip yükümlülerin faydalandığı gümrük işlemlerindeki kolaylık ve basitleştirilmiş uygulamalar iki çeşittir:

• Ayrıca Bir Talebe Gerek Kalmaksızın İzin Verilen Kolaylıklar

- Eksik beyan usulü,
- Kısmi teminat uygulaması,
- Yeşil hat uygulaması,
- Beyannamenin belge kontrollerine tabi tutulması halinde kontrollerinin öncelikle yapılması,
- Beyanname kapsamı eşyanın muayeneye tabi tutulması halinde muayenenin öncelikle yapılması.

• Ek Koşul veya Koşulların da Sağlanması Halinde İzin Verilen Kolaylıklar

- Götürtü teminat uygulaması,
- Onaylanmış ihracatçı yetkisi kapsamında;
 - i. A.TR Dolaşım Belgelerini doğrudan düzenleyebilme izni,
 - ii. Fatura beyanı veya EUR. MED fatura beyanı düzenleyebilme izni,
 - iii. İhracatta yerinde gümrükleme izni,
- İzinli gönderici yetkisi,
- İzinli alıcı yetkisi,
- İthalatta yerinde gümrükleme izni,
- Azaltılmış zorunlu bilgilerden oluşan özet beyan verme kolaylığı,
- Özet beyana ya da özet beyan yerine geçen belgelere veya özet beyan olarak kullanılan bilgilere dayalı emniyet ve güvenliğe ilişkin gümrük kontrollerinin azaltılması ve bu kontrollerin öncelikle yapılması,
- Sınır kapılarından öncelikli geçiş hakkı tanınması.

Yetkilendirilmiş yükümlü uygulaması, dünya ticareti bakımından önemli olan ülke ve coğrafyalarda da kendisine uygulama alanı bulan bir statüdür. Örneğin ABD, AB ülkeleri, Çin, Japonya

ve Kore gibi ülkelerde bu uygulama mevcuttur. Yetkilendirilmiş yükümlü karşılıklı tanıma anlaşması imzalayan ülkeler birbirlerine karşılıklı gümrük kolaylıkları ve basitleştirilmiş uygulamaları sağlamaktadırlar. Türkiye de bu kapsamda 2014 yılında Güney Kore ile Yetkilendirilmiş Yükümlü Karşılıklı Tanıma Anlaşması imzalamıştır.

Yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne sahip firmaların gümrük işlemlerinin yeşil hat, öncelikli muayene, öncelikli kontrol, eksik beyan gibi basitleştirilmiş gümrük uygulamalarından faydalanabildikleri dikkate alındığında, sertifikanın firmaya bir statü kazandırmasının yanında gümrük ve dış ticaret işlemlerine ilişkin maliyetleri düşürmesi fonksiyonunun da bulunduğunu ifade etmek gerekir.

III- YETKİLENDİRİLMİŞ YÜKÜMLÜ SERTİFİKASI BAŞVURU SÜRECİ

Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası ile ilgili başvuruların firmanın ticaret siciline kayıtlı olduğu ili kapsayan gümrük ve ticaret bölge müdürlüklerine yapılması gerekmektedir. İlgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne yapılan başvuru öncelikle ilgili belge ve belgelerin eksiksiz olup olmadığı yönünden ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Yapılan ön incelemede herhangi bir eksiklik tespit edilirse bu eksiklikler firmaya tamamlattırdıktan sonra tüm bilgi ve belgeler Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'ne sevk edilmektedir. Soru formunda firma tarafından verilen cevapların uygunluğu anılan Genel Müdürlükçe incelenmekte ve uygun görülmesi hâlinde yerinde inceleme aşamasına geçilmektedir. Yerinde inceleme aşaması ise Gümrük ve Ticaret Müfettişleri tarafından yapılmaktadır. Yerinde inceleme sürecinde başvuru aşamasında doldurulan "Soru Formu"nda yer alan cevapların fiili uygulamalarının olup olmadığı denetlenmekte ve verilen cevaplar puanlamaya tabi tutulmaktadır. Yerinde inceleme aşamasının tamamlanmasını müteakip bu aşamaya ilişkin raporun olumlu olması durumunda Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü son bir değerlendirme yapmakta ve olumlu neticeye varılması hâlinde durumu ilgili gümrük ve ticaret bölge müdürlüğüne

bildirmektedir. Bunun üzerine ilgili bölge müdürlüğü yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası düzenlenmesi ile ilgili işlemleri tamamlamakta ve sertifikayı düzenleyerek firmaya teslim etmektedir.

SONUÇ

Gümrük ve dış ticaret işlemlerinde bugün gelinen noktada, süreçler geçmişte olduğu üzere gümrük müşavirleri tarafından eşyanın ithalat işlemlerinin bir an önce tamamlanıp firmanın stoklarına intikal ettirilmesi ile bitmemektedir. Yetkilendirilmiş yükümlü statüsü uygulaması, gümrük ve dış ticaret işlemleri bakımından yükümlülere önemli kolaylıklar getirmesinin yanı sıra belge, kayıt düzeni, güvenlik ve emniyet bakımından oldukça yoğun yükümlülükler de getirmektedir. Diğer taraftan bu uygulama ile gümrük işlemlerine etkinlik ve hız kazandırılmak suretiyle firmaların operasyonel dış ticaret maliyetleri de azaltılmaktadır.

Yetkilendirilmiş yükümlü sertifikası sadece ithalatçı, ihracatçı veya sanayici olan üretim firmaları bakımından alınabilecek bir belge olmayıp, lojistik süreçlerinde taşıyıcı, nakliyecisi, antrepo ve depolama hizmetleri veren firmalar tarafından da başvurulup temin edilebilecek bir statüdür. Hatta ithalat ve ihracat işlemleri ile uğraşan firmalar, gümrük ve dış ticaret işlemlerine ilişkin süreçlerde birlikte çalışacakları tedarikçileri seçerken, bu tedarikçilerin yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip olması gerektiği noktasında ısrarcı olmakta ve tedarikçi seçim kriterlerinden biri olarak bu statüye sahip olmayı şart koşan uygulamalara girişmektedirler.

Ülkemizde hali hazırda yetkilendirilmiş yükümlü statüsüne hak kazanmış firma sayısı 18.01.2018 tarihi itibarıyla 225 olup, önümüzdeki dönemlerde bu sayının artmaya devam edeceğini tahmin etmek zor değildir. Bu anlamda dış ticaret işlemleri yapan belirli bir ölçeğin üzerindeki firmalar açısından yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasının öneminin kavranacağına inanıyor ve dış ticaret operasyonları yoğunluk arz eden firmaların dış ticaret ve gümrük işlemlerine ilişkin süreçlerinin daha şeffaf, güvenli ve izlenebilir bir yapıya dönüşmeleri adına da bu süreci takip etmeleri gerektiğini düşünüyoruz.

YURTDIŞINDA YATIRIM VE SAĞLANAN TEŞVİKLER

Serap GEYİK
SMMM

ÖZET

Ülkemizdeki şirketler global dünyanın bir oyuncusu olmak amacıyla yurtdışında yatırım yapmak ve markalarını dünya markaları arasına eklemek istemektedirler. Yurtdışında yatırım yapmak için gerek mevzuat ve düzenlemeler gerekse piyasa şartları ve gereklilikleri nedeniyle ciddi araştırma ve fizibilite çalışmaları hakkında bilgi sahibi olmak önem arz etmektedir.

Yatırım sürecinde göz önüne alınması ve değerlendirilmesi gereken birçok başlık ve konu ortaya çıkmaktadır. Tüm başlık ve senaryoların oluşturulması ve değerlendirilmesi konusunda yatırımcıların en önemli yardımcıları ise yönetim kademesindeki karar alıcılar ve danışmanlar olmaktadır.

Bu makalenin içeriğini yatırımların şekli, yatırımlara ilişkin anlaşmalar, ülkemizde yatırımlara sağlanan devlet teşvikleri, yurtdışı yatırımlara ilişkin veriler ve yatırım önerileri hakkında özet bilgiler oluşturmaktadır

Anahtar Kelimeler: Yurtdışında Yatırım, Yurtdışında Yatırım Teşviki, Yurtdışı Devlet Destekleri.

GİRİŞ

İşletmeler kâr elde etmeyi ve ekonomik istikrar sağlayarak sürdürülebilir büyümeyi hedeflerler. Bu nedenle yatırım kararları ülkenin siyasi, hukuki, coğrafi, demografik yapısı ile finansal piyasa koşulları da dikkate alınarak verilir. Yatırımcının kâr elde etmesi kadar yatırımın istikrarı ve geleceği de güvende olmalıdır. Yatırımın istikrarı ise ekonomik istikrarı sağlayan ve demokrasisi güçlü olan devletlerde mümkündür.

Devletlerin ekonomiye müdahalelerini azaltma eğilimi, piyasada serbest rekabet koşullarını oluşturmuş ve yabancı yatırımların artışı hızlandırmıştır. Uluslararası piyasada yabancı sermayenin çekilmesi konusunda ciddi bir rekabet oluşmakta birçok ülke teşvik paketleri hazırlamaktadır. Bu durum uluslararası şirketler için de birçok seçenek arasında daha az cazip fırsatları eleyerek daha cazip fırsatların sunulduğu bölgelerin seçilebilmesine imkân sağlamaktadır. Türkiye de ihracatın artırılması ve Türk markalarının dünyada yer edinmesi amacıyla yatırımcılara etkili teşvik paketleri sunmaktadır. Birçok güçlü marka, bu teşvikler sayesinde birden fazla kıtaya yayılarak marka bilinirliklerini artırmış ve pazarlarını genişletmiştir.

Yatırımları incelediğimizde doğrudan yabancı

yatırımların büyük bir çoğunluğu gelişmiş ülkeler tarafından yapılmakta olup; yine yapılan yatırımların büyük bir çoğunluğu gelişmiş ülkelere yapılmaktadır. 2016 raporlarına göre ilk üçte Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Çin yer almaktadır. Türkiye’de yatırım yapılan bölgelere baktığımızda ise sırasıyla Avrupa, Afrika&Orta Doğu, Amerika, Avrasya ve Asya olarak görünmektedir.

1. YATIRIMIN AMACI VE YATIRIM ŞEKLİ

Yatırımın amacı, önem sırasına göre aşağıdaki şekilde belirtilmiştir¹.

- Pazara nüfus etmek,
- Hammaddelere erişim,
- Ara girdilere erişim,
- İşgücü maliyetlerini azaltmak,
- Teknolojiye erişim,
- Vergi yükünü azaltmak,
- Gümrük duvarlarını aşmak,
- Yerleşke çeşitliliği ile riski azaltmak,
- Türkiye’deki ekonomik istikrarsızlıktan kaçmak,
- Ulaştırma maliyetlerini azaltmak.

Yatırım yöntemlerini “Sıfırdan Yatırımlar”, “Kahverengi Alan Yatırımları”, “Birleşme ve Satın Almalar” olarak üç şekilde tanımlayabiliriz.

“Sıfırdan Yatırımlar (Greenfield Investments)”, yatırım yapılan ülkeye sermaye götürerek, bir üretim tesisi kazandırılarak tamamen sıfırdan oluşturulan bir yatırım şeklidir. En zorlu olan kısmı; getirisi

¹ TÜBİTAK, İstanbul Teknik Üniversitesi, Türkiye’nin Yurtdışındaki Doğrudan Sermaye Yatırımları: Bir Mikro Veri Analizi, 2010, İstanbul

uzun vadede elde edilirken, riski ve maliyetinin yüksek olmasıdır.

“Kahverengi Alan Yatırımları (Brownfield Investments)”, sıfırdan yatırımlar ile birleşme ve satın almanın karması olan bir yatırım şeklidir. Taraflardan biri yatırım yapılan ülkede faaliyet gösteren yerel bir şirket olup, diğeri başka bir ülkeden dahil olarak yeni bir girişim oluşturulmaktadır. Bu yapı bazı ülkelerde zorunlu tutularak yabancı yatırımcıların yerli yatırımcılarla deneyim kazanması amaçlanmaktadır.

“Birleşme ve Satın Almalar (Merger & Acquisitions)”, yatırım yapılan ülkede faaliyette olan bir şirketi devralarak birleşme veya satınalma şeklinde yapılan yatırım şeklidir. Şirket birleşmesinde, eşit koşullarda bir araya gelen biri yabancı iki şirket birleşerek tek bir şirket olur. Şirket satın alınması ise yatırım yapacak şirketin yatırım yapılacak ülkedeki yerel bir şirketin hisselerinin tamamını veya çoğunluğunu satın alması ve şirketi bünyesine katarak yabancılaştırması şeklinde olur. Bu yatırım şekli ülkede sermaye artışına neden olmaz. Fakat yatırımcı açısından daha az risk, maliyet içerir ve geri dönüşüm hızı dikkate alındığında daha avantajlıdır.

2. YATIRIMCILARI İLGİLENDİREN ÖNEMLİ ANLAŞMALAR

Yatırımcıları ilgilendiren, her ülke özelinde detaylarının belirlendiği, iki önemli anlaşma bulunmaktadır. Bunlardan biri vergilendirme koşullarını içeren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması diğeri ise hukuki hak ve koşulları içeren yatırımların karşılıklı teşviki ve korunması anlaşmasıdır.

2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (“ÇVÖA”) yapmaktadırlar. Anlaşmaların kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir.

Çifte vergilendirmenin Türkiye’ye yatırım yapan yabancı yatırımcılar ve yurtdışına yatırım yapan Türk

yatırımcılar adına önlenebilmesi için yapılan çalışmalar sonucunda 80’den fazla ülke ile ayrı ayrı anlaşma sağlanmıştır ve vergi anlaşması bulunmayan ülkelere yönelik çalışmalar devam etmektedir. Bir yatırımcı yatırım yapacağı ülkenin koşullarını değerlendirirken ÇVÖA’larını da dikkatle incelemelidir.

2.2. Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması Anlaşması

Yatırımcılar, ticari risklerin yanı sıra yatırım yaptıkları ülkelerde hukuki ve siyasi risklerle de karşılaşabilirler ve buna bağlı olarak zarara uğrayabilirler. Risklerin azaltılması ve güvenilir bir yatırım ortamı oluşturularak yatırımların korunması ve teşvik edilmesi amacıyla devletler arasında önemli hükümler içeren ikili anlaşmalar imzalanmıştır.

Ekonomi Bakanlığı tarafından yürütülen ve Türkiye’nin bugüne kadar 94 ülkeyle ayrı ayrı imzalamış olduğu Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması (“YKTK”) Anlaşmaları, yabancı bir ülkede yatırım yapan yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır. Yatırımcıya ev sahibi ülke tarafından uygulanacak muamelenin sınırlarının belirlenmesi, yatırım yaptıkları ülkelerdeki temel hak ve menfaatlerinin uluslararası hukuk temelinde korunması, kâr transferlerinin güvence altına alınması, ev sahibi devletçe yapılması muhtemel kamulaştırma işlemlerinin şartlarının belirlenmesi ve uyuşmazlık halinde uluslararası tahkime başvurulması gibi “olmazsa olmaz” hükümler içeren temel nitelikte bir anlaşmadır.

3. YURTDIŞI YATIRIMLARA İLİŞKİN DEVLET TEŞVİKLERİ

Özellikle 1990’lardan sonra yatırımcılar hükümet teşvikleriyle desteklenen dış yatırımlara yönelmişlerdir. Şirketlerin ihracatlarını arttırması, yurtdışına yatırım yapması, Türk markalarının dünyada tanınması ve yer edinmesi devlet yönetimi içinde önemli bir konudur. Bu nedenle ekonomiyi güçlendirmek ve büyütme adına özel sektörün önünü açarak destek olunabilmesi için birçok teşvik çalışmaları yapılmış ve başarılı uygulamalar geliştirilmiştir. Ekonomi Bakanlığı tarafından yürütülmekte olan birçok yurtdışı yatırım desteği bulunmaktadır. Bunlar ilk pazara giriş araştırmalarından başlayıp, dünyada birçok ülkeye yayılmayı sağlayabilecek başlıca; tanıtım, kira, kurulum, tescil, danışmanlık gibi konulardan oluşmaktadır.

Yurtdışı yatırımlara Türkiye’den sağlanan teşvikler aşağıda listelenmiştir².

² <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/destekler>

3.1. Rapor Desteği

Şirketlerin yurtdışında pazara giriş stratejilerini oluşturmaları amacıyla satın aldıkları sektör, ülke, marka odaklı raporların desteklenmesidir. Destek oranı şirketler için %60 olup, destek üst limiti yıllık 200 bin USD'dir.

3.2. Yurtdışı Şirket Alım Desteği

Yatırımcıların yurtdışında yerleşik şirketleri satın almalarına yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderleri desteklenir. Destek oranı %60 olup, destek üst limiti yıllık 200.000 USD'dir.

3.3. İleri Teknolojiye Sahip Şirket Satın Alma

Yüksek teknoloji içeren ürünlerin ihracat içindeki payının ve teknoloji kapasitemizin artırılması, teknoloji transferinin sağlanması amacıyla ileri teknolojiye sahip yurt dışında yerleşik şirketlerin alımına yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmetlerine ilişkin giderler desteklenir. Destek oranı %75 olup destek üst limiti yıllık 500.000 USD'dir.

İleri teknolojiye sahip ve teknoloji transferi sağlayacak yurt dışında yerleşik şirketlerin alımında kullanılan kredi faiz giderlerinin Türk Lirası cinsi kredilerde beş puanı, döviz kredileri ve dövize endeksli kredilerde iki puanı toplam 3.000.000 USD'ye kadar beş yıl için desteklenir.

3.4. Yurtdışı Birim, Marka Tescil ve Yurtdışı Tanıtım Desteği

Firmaların yurt dışında kendi dağıtım kanallarını kurmaları ve tanıtım faaliyeti gerçekleştirmelerine olanak sağlamak amacıyla şirketlerin yurt dışında gerçekleştirilen tanıtım, marka tescil giderleri ve mal ticareti yapmak amacıyla yurt dışında açılan birimlerine ilişkin kira giderleri dört yıl süre ile 25 birim için desteklenir.

Net Kira Giderleri

Ticari ve sınai şirketlerde mağaza %50 destek oranında yıllık 120.000 USD; depo, ofis, showroom, reyon %50 destek oranında yıllık 100.000 USD desteklenir.

Ticari şirketlerde mağaza %40 destek oranında yıllık 100.000 USD; depo, ofis, showroom, reyon %40 destek oranında yıllık 75.000 USD desteklenir.

Tanıtım Giderleri

Yurtdışı birimi bulunan şirketlerin Türkiye'de üretilen ürünlerle ilgili olarak yurt dışında gerçekleştirilen reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin giderleri %60 oranında ve yurt dışı birimin bulunduğu her bir ülke için yıllık en fazla 150.000 USD kadar desteklenir.

Yurtdışı birimi bulunan şirketlerin başka ülkelerde marka tescil belgesine sahip olunması ya da marka tescili için başvurulmuş olması koşuluyla reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin giderleri %60 oranında ve yıllık en fazla 150.000 USD kadar desteklenir.

Yurtdışı birimi bulunmayan fakat yurt içinde ve tanıtım yapılan ülkede marka tescil belgesinin olması durumunda reklam, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin giderler %60 oranında ve yıllık en fazla 250.000 USD kadar desteklenir.

Marka Tescil Giderleri

Şirketlerin yurt içi marka tescil belgesine sahip oldukları markalarının yurt dışında tescili ve korunmasına ilişkin giderleri %50 oranında ve yıllık en fazla 50.000 USD kadar desteklenir.

3.5. Markalaşma ve Turquality

Ülkemizin rekabet avantajını elinde bulundurduğu ve markalaşma potansiyeli olan ürün gruplarına sahip firmaların, üretimlerinden pazarlamalarına, satışlarından satış sonrası hizmetlerine kadar bütün süreçleri kapsayacak şekilde yönetsel bilgi birikimi, kurumsallaşma ve gelişimlerini sağlayarak uluslararası pazarlarda kendi markalarıyla global bir oyuncu olabilmeleri ve söz konusu markalar aracılığıyla olumlu Türk malı imajının oluşturulması ve yerleştirilmesi amacıyla oluşturulmuş devlet destekli ilk ve tek markalaşma programıdır. Programın odağında, klasik ihracat desteklerinden farklı olarak salt ihracatı artırmak yerine firmaların markalaşma hedeflerine katkıda bulunmak yer almaktadır.

Sağlanan Destekler

Sağlanan destekler başlıklar itibarıyla verilmiş olup "Marka ve Turquality" desteklerinin detaylarına bu makalede değinilmemiştir.

"Marka Desteği"nde şirketler programdan dört yıl boyunca yararlanabilir ve her bir destek bazında üst limitler olup, bazı desteklerde örneğin kiraya

yıllık 2,7 milyon TL'ye kadar destek sağlanmaktadır. "Turquality Desteği"nde ise programdan beş yıl boyunca yararlanılabilir ve birçok destek başlığında limitsiz destek sunulmaktadır.

- Patent, Faydalı Model ve Endüstriyel Tasarım Tescili
- Tanıtım, Reklam ve Pazarlama
- Ofis/Depo/Lokanta/Kafe Kira
- Mağaza Kira
- Ofis/Depo/Lokanta/Kafe Temel Kurulum
- Giderleri
 - Mağaza Temel Kurulum Giderleri
 - Reyon Kira
 - Showroom Kira/Dekorasyon
 - Sertifikasyon
 - Franchise Dekorasyon
 - Franchise Kira
 - Danışmanlık
 - Tasarımcı/Aşçı/Şef İstihdamı
 - Pazar Araştırması Çalışması ve Raporlarına İlişkin Giderler
 - Gelişim Yol Haritası

3.6. Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretine Sağlanan Destekler

Türkiye'de yerleşik olup, döviz kazandırıcı hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren sağlık kuruluşları, eğitim kurumları, sağlık turizmi, bilişim, film, yönetim danışmanlığı şirketleri desteklenir.

Sağlanan Destekler

Yurtdışına yönelik sağlanan destek kalemleri başlıklar itibariyle verilmiş olup, döviz kazandırıcı hizmet ticaretine sağlanan desteklerin detaylarına bu makalede değinilmemiştir.

- Rapor ve Yurtdışı Şirket Alımına Yönelik Mali ve Hukuki Danışmanlık Desteği
- Yurtdışı Birim Kira Desteği
- Yurtdışı Marka Tescil Desteği

4.1. Uluslararası Doğrudan Yabancı Yatırımları Çeken Ülkeler İlk 20 (2016)

En çok yabancı yatırımcı çeken ülkeler, Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı "UNCTAD" tarafından hazırlanan raporda aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

1 ABD	6 Singapur	11 Hindistan	16 Fransa
2 İngiltere	7 Virgin Adaları	12 Rusya	17 Lüksemburg
3 Çin	8 Brezilya	13 Kanada	18 Meksika
4 Çin, Hong Kong SAR	9 Avustralya	14 Belçika	19 İrlanda
5 Hollanda	10 Cayman Adaları	15 İtalya	20 İsveç

*http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdstat42_en.pdf s.55

- Yurtdışı Tanıtım Desteği
- Markalaşma ve Turquality Destekleri

3.7. Yurtdışı Teknik Müşavirlik Hizmetlerine Sağlanan Destekler

Teknik müşavirlik sektörü yaklaşık 550 milyar dolar büyüklüğü ile hizmet sektörleri içerisinde önemli bir yer tutmakta, yarattığı hizmet gelirinin yanı sıra inşaat malzemeleri ihracatına ve müteahhitlik yeni proje üstlenimine de katkı sağlamaktadır. Bu sektöre yönelik mal ve hizmet ihracatının artırılması ve pazarda kalıcı olmaları amacıyla son iki yıl içerisinde her yıla ilişkin gelirlerinin en az %51'ini teknik müşavirlik hizmet gelirlerinden elde eden firmalar desteklenir.

Sağlanan Destekler

Sağlanan destekler başlıklar itibariyle verilmiş olup, yurtdışı teknik müşavirlik desteklerinin detaylarına bu makalede değinilmemiştir.

- Proje Desteği
- Yurtdışı Ofis Desteği
- Kira
- İstihdam
- Danışmanlık
- Reklam, Tanıtım, Pazarlama
- Yurtdışı Fuar, Seminer, Konferans Katılım Desteği
- Pazar Araştırması
- Yurtdışı Eğitim
- Yazılım Desteği
- Mesleki Sorumluluk Sigortası Desteği

4. YABANCI YATIRIMLARA İLİŞKİN DERLENEN VERİLER

Yatırım çalışmalarında spesifik olarak hazırlanmış sektöre, ülkeye, bölgeye odaklı veriler değerlendirilir. Aşağıda ise genel olarak doğrudan yabancı yatırım çeken ülkeler ile 2016 yılı yatırımına ilişkin bazı verilere yer verilmiştir.

4.2. Türk Şirketlerinin Yurtdışı Yatırım Endeksi (2016)

Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu “DEİK” ve özel sektör işbirliği ile hazırlanmış olan endekste yer alan bilgiler ülkelerin yatırım ortamları, sektör ayrımı olmaksızın belirli bir metodoloji ile sıralanmıştır.

Sektör & Tutar	BİRLEŞME & SATINALMA	SIFIRDAN YATIRIM
AVRUPA		
Üretim Turizm İnşaat 2.739 Milyon \$	Doğuş Holding Hotel Villa Magna İspanya Trakya CamlSangalli Vetro Porto Nogarolltalya Esas Holding Gayrimenkul İngiltere Doğuş Holding Hilton Athensl Yunanistan Tam Plastik Braiform Group Almanya	Tosmur Holding Gıda Romanya Hayat Kimya Enerji Bosna Hersek Yıldız Entegre İmalat Romanya Doğuş Holding Turizm Hırvatistan Frimpeks İmalat İngiltere
AVRASYA		
İnşaat&Altyapı Üretim Tekstil 1.100 Milyon \$	Turkcell Kcell Joint Stock Kazakistan Mepet Metro Batumi Intourist Gürcistan	Enka İnşaat Rusya Şişecam İmalat Rusya Şişecam İmalat Rusya Tepe İnşaat Maden Türkmenistan THY Lojistik Pakistan
Sektör & Tutar	BİRLEŞME & SATINALMA	SIFIRDAN YATIRIM
AMERİKA		
Lojistik Gıda Perakende 1.186 Milyon \$	Yılport Puerto Bolivar Harbor Ekvator MNG Gold Aureus Mining Inc Canada Yılmaden Bear Metallurgical ABD Varinak Onokoji Sistemleri Capintec ABD Tukek Holding Microfibres ABD	Kılıç Holding Balıkçılık Dominik Cum. Çilek Mobilya Lojistik&Dağıtım ABD Koleksiyon Mobilya Perakende ABD Sarkuysan İmalat ABD Korsini İmalat ABD
ASYA & PASİFİK		
Ev Aletleri İlaç Madencilik 260 Milyon \$	Arçelik Dawlance Pakistan Saya Grup Polusl Güney Kore MNG Gold Babonga&Yako Project Avustralya Etoum BDCabs Bangladeş	
AFRİKA & ORTADOĞU		
Üretim Enerji-Maden Lojistik-Finans Perakende 1.499 Milyon \$	Bedisa Beles Sugar Etiyopya MNG ORKO Burkina Mining Co Burkina Faso MNG Gold Youga Gold Mine Burkina Faso Nevzat Aydın Justmop.com BAE	Hakan Grup Enerji Ruanda Ziraatbank Bankacılık Bahreyn Orka Grup Perakende Mısır, Katar, S.Arabistan Ekol Lojistik İran THY Lojistik Kuveyt

* <https://www.deik.org.tr/uploads/deik-rapor-web2017.pdf>

Son 2 yılın yurtdışı yatırım verileri kıyaslandığında ise 2015 yılında 5.900 milyon USD’lik yatırım hacminin 2016 yılında bir önceki yıla göre %15 artış göstererek 6.784 milyon USD’ye ulaştığı görülmektedir.

Bölge	2015 (USD)	2016(USD)
Avrupa	4.280	2.739
Avrasya	640	1.100
Amerika	630	1.186
Asya	180	260
Afrika&Orta Doğu	170	1.499
TOPLAM	5.900 Milyon	6.784 Milyon

5. TÜRK YÖNETİCİLERİN YURTDIŞINDA YATIRIM TECRÜBELERİNDEN ÖNERİLER

Ülkemizde yurtdışında yatırım yapmış hatta bunu birden fazla kıtaya taşımayı başararak global pazarda yer edinmiş birçok başarılı şirket bulunmaktadır.

DEİK’in Yurtdışı Yatırımlar Çalışma Grubu üyeleriyle gerçekleştirilen söyleşiler içerisinde TAV Strateji ve İş Geliştirme Direktörü Serkan KAPTAN’ın yurtdışı yatırım tecrübelerine istinaden önemli önerileri aşağıda yer almaktadır³.

³ DEİK’in Yurtdışı Yatırımlar Çalışma Grubu üyeleriyle gerçekleştirilen söyleşiler

https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/yurtdisinaYatirim/TSYYT?_afzLoop=13546452298111881&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=15ft1buy39&_adf.ctrl-state=1a051riri6_718#!%40%40%3F_afzWindowId%3D15ft1buy39%26_afzLoop%3D13546452298111881%26_afzWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D1a051riri6_732

• “Yatırım ama özellikle de yurtdışında yatırım öncelikle sabır, konsantrasyon ve profesyonellikten de öte kişisel merak işidir. Şirketin bu niteliği taşıyan bir kadro oluşturmada büyük önem var.

• Bazen bir havalimanı yatırım kararına hazırlanmamız beş hatta bazen 10 yıllık bir takip dönemi gerektirmektedir. Dolayısıyla, yatırım kararı uzun süreli gözlemlere ihtiyacınız olan bir süreç. İhalesini kazanamadığınız veya yatırım yapmaktan vazgeçtiğiniz ülkelerde bile ileride çıkacak yatırım fırsatları için geçmişte gerçekleşemeyen yatırımın sonuçlarının neler olduğunu gözlemlemeyi ihmal etmemenizde fayda var.

• Ortakların ya da şirketin nakit akış projeksiyonu sizin hangi dönemde ve ne çapta bir yatırıma gireceğinizi belirleyeceği için finansman bölümüyle koordinasyon büyük önem taşıyor.

• Şirketinizin yurtdışı yatırımlarını yönetecek ve özellikle de ilişki yönetiminde başarılı olan expatları yetiştirme kapasitesi de bu yatırımlarda belirleyici bir rol oynuyor.

• Yatırım projeksiyonlarınızın içinde savaş ve devrim de dâhil olmak üzere her türlü sürprizi barındıracak çeşitli senaryoların bulunması, yani B ve C planlarınızın olması da önemli.

• Son olarak yapmanız gereken; iş yapma becerinizi ve bilgi kapasitenizi sürekli olarak artırmaktır. Hem gelir yaratmak için pazarlama anlamında hem kaynakları verimli kullanma açısından hem de operasyonel anlamda.”

DEİK’in Yurtdışı Yatırımlar Çalışma Grubu üyeleriyle gerçekleştirilen söyleşiler içerisinde KALE Strateji ve İş Geliştirme Direktörü Ender ARSLAN’ın yurtdışı yatırım tecrübelerine istinaden önerileri aşağıda yer almaktadır⁴.

“Yatırımlara küresel ölçekte bakmak ilgili ülkenin şartlarını ve iş yapış şekillerini öğrenmede körlük yaratabilmektedir. Yatırım yapılacak ülkeye yönelik her türlü mevzuat ve iş deneyimi çok kritiktir. Bu bilgilerin masa başından öğrenilmesi çok mümkün olmamaktadır. İnsan kaynağı, kültür, mevzuat, ülke ve iş ortamı yatırım planlanmasında göz önünde bulundurulması gereken unsurlardır.”

SONUÇ

Bir yatırım kararı alınırken sadece ucuz işgücü, eğitimli personel, zengin ham madde kaynağı gibi

girdilere erişim, pazar payını büyütme, kâr artışı gibi konulara odaklanamazsınız. Çünkü, yurtdışı yatırım düşünüldüğü andan itibaren stratejilerin belirlenmesi, yatırım şekli ve finansmanı, piyasaya giriş şekli, pazar araştırması, ürün, tüketici ve pazara ilişkin çeşitli fizibilite raporları, ülkenin siyasi ve ekonomik yapısı, ülke ile Türkiye arasında karşılıklı yapılmış olan anlaşmalar, yatırım yapılacak ülke tarafından sağlanan vergisel ve diğer teşvikler gibi konular da karar alıcıların gündeminde olacaktır.

Karar alıcıların; gerektiğinde örgüt yapılarını yeniden organize edebilmeleri, karar alma ve yetki dağılımını doğru biçimde yapabilmeleri, karar almada esneklik sağlayabilmeleri, fırsatları analiz etme öngörüsüne sahip olmaları beklenir.

Yurtdışına yatırım yapan Türk işletmelerinin üretim, satış-pazarlama-dağıtım, insan kaynakları, muhasebe ve finans, rekabet, olası risk ve sorunlar, teknolojik ve idari yapıda entegrasyon politikaları gibi konularda çalışmalarını yapmış olmaları da yatırım sürecinde işlerini kolaylaştıracaktır.

Yatırımcıların başarı faktörleri arasında; iç pazarlarının büyümesi nedeniyle sermaye birikimlerini yatırımlara transfer edebilmeleri, ucuz hammadde ve düşük yatırım maliyetleri nedeniyle maliyet avantajları, teknoloji ve yönetim tekniklerine ilişkin bilgi transferi sağlayabilmeleri, elde edilen avantajlar sayesinde belirli bir uzmanlığa erişerek rakipleri ile mücadele edebilmeleri, devlet destek ve teşvikleri ile şirketlerini besleyerek güçlendirebilmeleri sayılabilir.

Yatırımların artarak küresel ekonominin canlanabilmesinin ana etkenleri olarak aşağıdakiler sıralanabilir⁵:

- Finansal sektörlerin istikrara kavuşması,
- Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının devam etmesi,
- Gelişmiş ülkelerdeki teşvik programlarının sonuç vermesi,
- Gelişmiş ülkelerdeki talebin canlanması.

Dış yatırımlar ise ekonomiye mali kaynak, teknoloji ve know-how transferi, istihdam, küresel ekonomiye entegrasyon süreçleriyle katkı sağlamaktadır.

⁴ DEİK’in Yurtdışı Yatırımlar Çalışma Grubu üyeleriyle gerçekleştirilen söyleşiler
<https://www.deik.org.tr/uploads/dunyada-ve-turkiye-de-yurtdisinda-yatirim-raporu.pdf>

⁵ <https://www.deik.org.tr/uploads/dunyada-ve-turkiye-de-yurtdisinda-yatirim-raporu.pdf>