

gündem NAZALI

www.vergiajandasi.com

ISSN 2602-3601 / 2019 KIŞ / SAYI 5

1.yıl

**Anahtar Teslim
İnşaat İşi Sözleşmeleri**
S.9

**Uluslararası Kazançlar
ve Vergi Planlaması**
S.21

İşyeri Devrinde İtiraz Hakkı
S.63

Haberleşmenin Gözetlenmesi
S.115

İşkence Yasağı
S.145

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2019 KIŞ / SAYI: 5

•
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

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

İÇİNDEKİLER

- 1 BİZDEN HABERLER
- 3 DÖNEMSELLİK Mİ TAHAKKUK MUI
- 9 ANAHTAR TESLİM İNŞAAT İŞİ SÖZLEŞMELERİ NASIL BİR YAPI İLE GERÇEKLEŞTİRİLMELİ
- 13 TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASI
- 21 ULUSLARARASI KAZANÇLARDA VERGİ PLANLAMASI
- 27 GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİNDEN KİM YARARLANACAK?
- 33 DEĞERSİZ ALACAĞA İLİŞKİN KDV'NİN İNDİRİM HAKKI
- 37 İŞÇİ-İŞVEREN UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUĞUN VERGİLENDİRİLMESİ
- 41 İMALAT FİRELERİ VE DEĞERİ DÜŞEN MALLARIN HURDA MALZEME OLARAK SATIŞI
- 47 REKABET HUKUKUNDA DİKEY ANLAŞMALAR ve GRUP MUAFİYETİ
- 51 ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ŞÜPHELİ ALACAK KAVRAMI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR
- 57 EMİSYON PRİMİNİN VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN SONUÇLARI
- 63 TTK KAPSAMINDA İŞYERİ DEVRİNDE İŞÇİNİN İTİRAZ HAKKI VE İTİRAZDAN DOĞACAK SONUÇLAR ÜZERİNE İNCELEME
- 69 İŞ HUKUKUNDA KISA ÇALIŞMA VE KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ
- 77 TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA NET ÜCRET ALAN ÇALIŞANLARDA ENGELLİ İNDİRİMİNİN UYGULANMASI
- 81 İŞ KANUNU HÜKÜMLERİ IŞIĞINDA BASIN İŞ KANUNU'NA GÖRE ÇALIŞMA KARŞILIGI OLMAYAN ÜCRET
- 85 TÜRK MEDENİ KANUNU UYARINCA HAPİS HAKKI
- 91 YARGITAY'IN GÜNCEL KARARLARI IŞIĞINDA İKALE SÖZLEŞMESİ İLE İŞ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ
- 97 KİSMİ SÜRELİ ÇALIŞANLARA İLİŞKİN SGK EKSİK GÜN BİLDİRİMLERİ
- 99 KADIN HİZMET ERBABINA KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ HİZMETİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLER
- 103 GÜMRÜK VERGİLERİNDEN MUAF OLAN EŞYA DİĞER İTHALAT VERGİLERİNDEN VE KKDF'DEN DE MUAF MIDIR?
- 109 REKABET HUKUKU KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR (YOĞUNLAŞMALAR) - II
- 115 HABERLEŞMENİN GÖZETLENMESİNE İLİŞKİN OLARAK AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NİN BIG BROTHER WATCH VE DİĞERLERİ v. BİRLEŞİK KRALLIK KARARI
- 119 SERMAYE PİYASASI KURULU VE BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU GÖRÜŞLERİ IŞIĞINDA DİJİTAL PARA ARZI ("Initial Coin Offering-ICO")(YOĞUNLAŞMALAR) - I
- 123 VELAYET HUKUKUNA GENEL BİR BAKIŞ
- 131 ICSID TAHKİMDE ONAY ŞARTI
- 137 GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE AR-GE YATIRIMLARI
- 141 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA LİMİTED ŞİRKETLERİN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ
- 145 AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ HÜKÜMLERİ BAĞLAMINDA İŞKENCE YASAĞI (Madde 3)

ÖNSÖZ

Sevgili dostlar,

Sizlerle buluşmaya başladığımızdan bu yana tam bir yıl oldu. NAZALI Gündem olarak birinci yaşımızı kutluyoruz.

Bu süreç bizler için hem yorucu hem de keyifli oldu. Ancak bilmenizi isteriz ki bizler için en büyük mutluluk, siz değerli okuyucularımızdan gelen pozitif yorumlar ve katkılar oldu. Bu bizleri daha çok motive ediyor ve NAZALI Vergi ve Hukuk olarak her zaman daha iyisini yapmaya çalışıyoruz.

NAZALI Vergi ve Hukuk ekibi olarak yaptığımız işlerde hiçbir zaman başkalarına bakarak bir konum almadık. Onlar ne yapıyor nasıl yapıyor hiçbir zaman bizim için ne taklit ne de kaygı noktası oldu. Ortaklarımızdan çalışanlarımıza, her seviyede en iyi arkadaşlarımız ile çalışmayı hedefledik. Hiçbir zaman çalışkan, kaliteli ve çok nitelikli arkadaşlarımızı kendimize bir rakip olarak görmedik. Tam tersine NAZALI Vergi ve Hukuk olarak daha iyi olmamız için bunun zorunlu olduğunu düşündük.

Bu nedenle geçmiş bir yıl içinde NAZALI Vergi ve Hukuk olarak kadromuzu iki katına çıkardık. Bugün itibariyle 100'den fazla çalışan kadromuz ile her seviyede müvekkil ve müşterimize hizmet veriyoruz. NAZALI Vergi ve Hukuk bugün itibariyle neredeyse herkes tarafından biliniyor ve takdir ediliyor. Bizim hedefimiz her zaman vergi ve hukuk alanında kendi kalitemizi - benchmark - oluşturmak. Bizler başkalarının söyledikleri ve düşündüklerine göre konumuzu belirlemedik ve belirlemeyeceğiz. Sadece çok çalışmaya ve fark yaratmaya devam edeceğiz.

Elinizde olan bu derginin, nitelikli ve kaliteli ekibimizin ellerinden süzülerek çıkan makalelerden oluştuğunu bilmenizi isteriz.

NAZALI Gündem'in 5. sayısında da yine özgün ve farklı makaleler ile sizlerin karşısındayız. Ümit ederiz bu sayımızı da keyifle okursunuz.

Her zaman sizlerin yorumlarını bekliyor olacağız.

Selamlar, iyi seneler.

NAZALI Vergi ve Hukuk

BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak büyümeye devam ediyoruz.

İstanbul ofisimize, şirketler hukuku-birleşme ve devralmalar ortağı olarak Ülkü SOLAK; şirketler hukuku-birleşme ve devralmalar, banka ve finans hukuku ortağı olarak Nilay GÖKER; kıdemli vergi danışmanı olarak Kerem KURT; vergi asistanı olarak Ayşenur ÇIRACI; avukat olarak Ceren ILGIN; Bursa ofisimize, kıdemli vergi danışmanı olarak Ezgi AKSOY; vergi asistanı olarak Büşra AYDIN; İzmir ofisimize kurumsal satış kıdemli müdürü olarak Hilal ARSLAN katılmıştır.

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

- **“Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku’nda Gündem” Panelimizi Gerçekleştirdik.**

“Sosyal Güvenlik ve İş Hukuku’nda Gündem” panelimizi, 20 Aralık Perşembe günü Four Points By Sheraton İzmir otelinde gerçekleştirdik.

- **PERYÖN Tarafından İzmir’de Düzenlenen “15. Ege İnsan Yönetimi Zirvesi”ne Katıldık.**

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak, 18 - 19 Ekim 2018 tarihleri arasında İzmir Mimarlar Odası Mimarlık Merkezi’nde “Değerler ve Denge” ana teması ile gerçekleşen 15. Ege İnsan Yönetimi Zirvesi’ne katıldık.

DÖNEMSELLİK Mİ TAHAKKUK MU!

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

ÖZET

Tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi kurum kazancının tespitinde gözetilen iki temel ilkedir. Kesinleşen kazancın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesini hedef alan bu iki temel ilke, genellikle aynı vergisel sonuçlara ulaşırsa da çelişik sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi idaresi tahakkuk esasına belirleyici işlevi yüklemektedir.

Anahtar Kelimeler: Tahakkuk Esası, Dönemsellik İlkesi, Kurum Kazancı.

GİRİŞ

Ticari kâr, bir işletmenin (kurumun) bir dönem zarfında gerçekleştirdiği işlemler dolayısıyla ortaya çıkan gelir unsurları ile gider ve maliyet unsurları arasındaki müspet fark olarak tanımlanabilir. Bu farka gelir veya kurumlar vergisi kanunlarının gider kabul etmediği ödemelerin eklenmesi ve Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri sonucu ortaya çıkan değerlendirme farklarının ilavesi/çıkarılmasıyla gelir/kurumlar vergisi tarhına esas alınacak matraha ulaşılmaktadır.

Bir hasılat/maliyet unsurunun gelir/gider olarak dikkate alınması için onun tahakkuk etmiş olması şartı aranmaktadır. Öte yandan, tahakkuk etmiş gelir/giderler de dönemsellik ilkesi gereği ilgili oldukları dönemlere paylaştırılmaktadır.

Çoğu zaman vergilendirme açısından birbiriyle uyumlu sonuçlar doğuran tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi, zaman zaman çelişik sonuçlara da neden olabilmektedir. Makalemizin konusunu anılan iki başat ilkenin farklı sonuçlara vardığı durumlarda hangi ilkenin uygulanmasına öncelik verileceği hususu teşkil etmektedir.

1. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İLKELER

Kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nda belirlenmiş ticari kazanç esaslarına

göre tespit edilmektedir. Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun değerlendirme hükümleri ise kazancın tespitinde uyulması zorunlu kuralları teşkil etmektedir. Değerleme hükümlerini iki temel ilke tamamlamaktadır ki, bunlar “tahakkuk esası” ve “dönemsellik ilkesi”dir.

1.1. Tahakkuk Esası

Tahakkuk esasına göre, bir gelir veya gider unsurunun kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, bir gelir veya gider unsurunun mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Tahakkuk esası finansal raporlamada da esas alınan bir ilkedir. Kamu Gözetimi Muhasebe Standartları Denetim Kurumu’nca yayımlanan “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”ye göre; tahakkuk esaslı muhasebede, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve talep hakları üzerindeki etkileri, ilgili nakit girişleri ve ödemeler farklı bir dönemde gerçekleşmiş olsa bile, gerçekleştiği dönemde gösterilecektir. (para.1.17)

Tahakkuk esası nedeniyle ki, iktisadi bir kıymet tedariki için verilen avanslar kurum

kazancının tespitinde gider olarak yazılmamakta, temini için avans verilen iktisadi kıymetin niteliğine (stok, maddi duran varlık maddi olmayan duran varlık, özel tükenmeye tabi varlık gibi) göre 159, 259, 269 veya 279 no.lu defteri kebir hesaplarında aktifleştirilmektedir. Buna paralel olarak henüz teslim edilmemiş ticari emtia ve ifa edilmemiş hizmetlerle ilgili alınan avanslar da gelir olarak kurum kazancına dahil edilmemekte, avansın niteliğine ve karşılık olarak alındığı yükümlülüğün ifa müddetine göre 340, 349, 440 ve 449 no.lu hesaplarda pasifleştirilmek suretiyle izlenmektedir.

Yine tahakkuk ilkesi nedeniyledir ki, vadeli mevduat sözleşmesinden doğan alacakların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleri tahsil edilmediği halde gelir yazılmakta; kredi sözleşmesinden doğan borçların değerlendirme gününe kadar işlemiş faizleri de ödenmediği halde gider olarak kaydedilmektedir.

1.1.1. Tahakkuk- Fatura Düzenleme İlişkisi

Kural olarak fatura düzenlenmesi tahakkuku takip eden yedi gün içerisinde gerçekleşecek bir işlem olmakla birlikte, faturanın düzenlenmiş olması her zaman tahakkukun gerçekleştiğine karine teşkil etmemektedir. Örneğin, önceki yılın Aralık ayına ait olan elektrik, telefon, doğalgaz ve su faturaları içinde bulunulan yılın Ocak ayı içerisinde düzenlenmektedir. Ancak bir önceki yılın son ayında tüketilen elektrik, su, telefon, doğalgaz vs. faturalarında yer alan bedeller, Aralık ayı içerisinde tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar izleyen takvim yılının Ocak ayında düzenlenmiş olsa dahi bir önceki yıla ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır¹. Yani tahakkuk önceki yılda gerçekleştiğinden, faturanın takip eden yıl düzenlenmesi, giderlere intikalini tahakkukun gerçekleştiği yıl yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Bu durumun tersi, yani tahakkuk gerçekleşmeden önce fatura düzenlenmesi de mümkün olabilmektedir. Örneğin, Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile düzenlenen sözleşmeye istinaden proje maliyetleri oluşmadan fatura düzenlemek suretiyle avans mahiyetinde tahsilatlar yaptığını beyan ederek yapılan bu tahsilatların hangi dönem kurum kazancı ile ilişkilendirileceğini soran bir mükellefe vergi idaresince verilen muktezada²;

“Şirketiniz ile Savunma Sanayi Müsteşarlığı arasında düzenlenen sözleşme kapsamında üstlenilen işlere ilişkin olarak herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın tahsil edilen avansların, Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesi hükmü gereğince mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmesi suretiyle değerlendirilmesi ve sözleşmeye konu malın tesliminin veya hizmetin ifasının gerçekleştiği dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Malın tesliminden ve hizmetin ifasından önce avans olarak tahsil edilen tutarlara ilişkin olarak fatura düzenlenmiş olması kurum kazancının tespiti açısından bu durumu etkilemeyecektir.”

görüşü paylaşılmak suretiyle avans tahsilatı için fatura düzenlenmiş olmasının, faturadaki bedelin faturanın düzenlediği dönemin kazancına dahil edilmesini zorunlu kılmadığı vurgulanmıştır.

1.1.2. Tahakkuk Esasından Sapmalar

Kurum kazancının tespitinde kural tahakkuk esası olmakla birlikte istisnalar da yok değildir. Aşağıda sayılan hallerde kurum kazancının tespitinde gelir veya giderin hesaba katılmasında tahakkuk esası cari değildir:

- SGK primleri fiilen ödendiği dönemde gider yazılabilecektir, (5510 sayılı Kanun md. 88)
- İşverenlerce sendikalara ödenen sendika aidatlarının giderleştirilmesi ödeme şartına bağlıdır, (GVK md. 40/8)

¹ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-542-KDV-7 sayılı özeldesisi

² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.12.2017 tarih ve 38418978-125[6-17/27]-500553 sayılı özeldesisi

- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, ödendiği dönemde gider yazılmaktadır, (GVK md. 40/3)

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine yatırılacak katkı paylarının gider yazılması ödeme koşuluna bağlanmıştır, (GVK md.40/9)

- Kurumlar vergisi beyannamesi verme süresinden sonra ödenen temettü ikramiyeleri ilgili olduğu dönemde değil, ödendiği dönemde gider yazılacaktır. (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 11.11 no.lu bölümü)

1.2. Dönemsellik İlkesi

Dönemsellik ilkesi ise gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında benimsenen “vergiye tabi kazancın yıllık olarak tespit edilmesi” kuralının bir gereği olarak ortaya çıkmıştır. Defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı ve ertesi hesap dönemi başında yeniden açılacağı hükmünü içeren VUK'un 174. maddesi de dönemsellik ilkesine kaynaklık eden bir başka düzenlemedir.

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik ilkesi, *“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Dönemsellik ilkesi VUK'ta karşılığını Kanun'un “Aktif Geçici Hesap Kıymetleri” başlıklı 283 ve “Pasif Geçici Hesap Kıymetleri” başlıklı 287. maddelerinde bulmuştur. Söz konusu madde hükümleri gereği, gelecek hesap dönemleri ile ilgili oldukları halde peşin ödenen giderler veya peşin tahsil olunan hasılat ödendiği/tahsil edildiği dönemin gideri olarak değil, ilgili olduğu dönemin gideri/geliri

olarak dikkate alınmaktadır. Bunun temin edilebilmesi için peşin yapılan tahsilat veya ödemeler gelir tablosu hesaplarında değil, bilanço hesaplarında izlenmektedir. Peşin yapılan tahsilat “380-Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesaplarına kaydedilmek suretiyle pasifleştirilirken, peşin yapılan ödemeler “180-Gelecek Aylara Ait Giderler” ve “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesaplarına kaydedilerek aktifleştirilmektedir.

Buna paralel olarak cari hesap dönemine ait olup tahsilatı henüz yapılmamış olan hasılat unsurları ile cari hesap dönemine ait olup ödemesi henüz gerçekleşmemiş olan gider unsurları da nakit hareketinin gerçekleşeceği dönemin değil, tahakkuk ettiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmektedir. Bunun temini de tahsilatı ya da alacak kaydı henüz yapılmamış hasılat unsurlarının “181/281 Gelir Tahakkukları” hesapları kullanılarak aktifleştirilmesi ve ödemesi henüz gerçekleşmemiş ve hizmet sunucusu adına borç kaydı henüz yapılmamış olan gider unsurlarının “381/481 Gider Tahakkukları” hesaplarında pasifleştirilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Sigorta poliçesine göre iki takvim yılına sirayet eden bir sigortalama hizmetinde, sigorta giderlerinin ilk takvim yılında tahakkuk ettiğinin kabulüyle, tamamı ilk takvim yılında ödenmiş olsa dahi iki takvim yılına yayılan sigorta giderinin sigorta gün sayısına göre iki takvim yılına bölünmesi dönemsellik ilkesinin bir sonucudur. Buna paralel olarak binek otomobillerde kıst amortisman uygulanması da dönemsellik ilkesinin saf haliyle uygulanmasından başka bir şey değildir.

Öte yandan, dönemsellik ilkesi bir yıllık periyotta elde edilen kazancın vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu bir yıllık periyot kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için farklı olsa da genel itibariyle takvim yılına tekabül etmektedir. Aşağıdaki durumlarda gelirin vergilendirilmesinde bir yıllık periyottan sapma söz konusu olmaktadır:

- Dönem içerisindeki işe başlama ve işi bırakma hallerinde bir yıldan kısa olan bu süre faaliyet dönemi sayılmaktadır. (VUK md. 174)

- Yıllara sarı inşaat-onarım işlerinde kazanç yıllık dönemler halinde değil, işin bitmesine kadar geçen süre tek faaliyet dönemi şeklinde dikkate alınarak belirlenir. (GVK md. 42-44)

- Tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerlidir. (Kurumlar Vergisi Kanunu md.17)

- Ölüm ve memleketi terk halinde ölüm/terk tarihine kadar geçen dönem için vergileme yapılır. (GVK md.92)

2. TAHAKKUK ESASIMIDÖNEMSELLİK İLKESİ Mİ ÖNCE GELİR?

Tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi, bir gelir veya gider unsurunun hangi dönemin geliri veya gideri olarak dikkate alınacağı konusunda farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu durumda hangi ilkenin öncelik taşıyacağı hususu vergi uygulamasında önem arz etmektedir. Aşağıda hangi ilkenin öncelik taşıyacağı hususunda Vergi İdaresi'nce verilen muktezalar esas alınarak değerlendirmeler yapılmıştır:

- Sigorta şirketinin 2008 yılında lehine %10 prim komisyonu tahakkuk ettirmesi gerekirken sehven % 22,5 prim komisyonu tahakkuk ettirdiği bir sigorta acentesinin, sigorta şirketiyle yaptığı ek sözleşmeye istinaden fazla ve yersiz tahsil ettiği komisyon primlerini iadesi etmesi durumunda geri ödenen sigorta komisyon bedellerini hangi yıl gider olarak dikkate alacağı konusundaki mukteza talebi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından³;

“..Buradan da anlaşılacağı üzere, tahakkuk esasının gereği ticari kazançta bir hasılatın ya da giderin ilgili olduğu dönemde ödenmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Ticari kazanç açısından giderin ve gelirin tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Ancak dönemsellik ilkesinin gereği olarak bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ilgili olduğu

dönemle ilişkilendirilmesi gerekir.

Buna göre, dönemsellik ilkesinin işlerlik kazanabilmesi ancak vergi uygulaması bakımından tahakkuk etmiş sayılma vasfını taşıyan bir gelir ve giderin var olmasına bağlıdır.

Sonuç olarak tahakkuk ilkesi her zaman önde gelmekte ise de; tahakkuk esası ile beraber dönemsellik ilkesi de belirleyici bir fonksiyon üstlenmektedir.”

gereğesi ile 2008 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gelir yazılan komisyonlardan fazla ve yersiz tahsil edilen %10 oranının üzerindeki kısmın, geri ödeme koşullarının da belirlendiği protokol gereğince 31/03/2010 tarihinde mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği ve bu nedenle ödeme tarihleri dikkate alınmaksızın tamamının 2010 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Dikkat edileceği üzere, muktezada tahakkuk ilkesinin her zaman öncelikli olduğu vurgulanmış ve dönemsellik ilkesine göre 2008 dönemiyle ilişkilendirilmesi gereken maliyet unsurunun geri ödeme koşullarının belirlendiği (tahakkuk ettiği) 2010 hesap döneminde gider yazılması salık verilmiştir.

- 2006-2010 dönemlerine ilişkin yurt dışı teknik yardım hizmeti alım bedelleri üzerinden kurumlar vergisi stopaj tarhiyatı yapılması ve tarh edilen vergilerin 6111 sayılı Kanun'un 4. maddesinden yararlanılarak 2012 yılında ödenmesi durumunda ödenen kurumlar vergisi stopaj tutarlarının hangi dönem kurum kazancından düşüleceğinin sorulması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen özalgede⁴, tahakkuk esası gereği bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği ifade edilerek, sorumlu sıfatıyla tarh edilen kurumlar vergisi tutarlarının tarhiyatın kesinleştiği 2012 hesap döneminde gider yazılması

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nun 23/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1135 sayılı özalgesi

⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nun 16.01.2013 tarih ve 64597866-125(6-2013)-2 sayılı özalgesi

gerektiği görüşü verilmiştir. Görüldüğü üzere, dönemsellik ilkesine göre tarh edilen kurumlar vergisi stopajının dönemleri 2006-2010 yılları olduğu halde, Vergi İdaresi tahakkuk ilkesini esas almış ve söz konusu maliyet unsurları hangi geçmiş dönemle ilgili olursa olsun tahakkuk ettiği dönemde gider yazılmalarına müsaade etmiştir.

- Şirketin büyük ortağının sermaye artırımı sırasında rüçhan haklarını kullanmaması ve bu nedenle de boşta kalan hisselerin, şirketin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan diğer pay sahipleri tarafından satın alınması nedeniyle söz konusu payların nominal bedeli ile cari değerleri arasındaki fark kadar menfaat sağlandığı, bu menfaatin aynı ücret ödemesi niteliğinde olduğu ve gelir vergisi tarifesi uyarınca bu aynı menfaatin brüt tutarı üzerinden stopaj yapılması gerektiği düşüncesi ile hazırlanan vergi inceleme raporuna dayalı olarak, 2007/8-12 dönemleri için şirket aleyhine tarh edilen gelir vergisi stopajı üzerinden Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda da 17.11.2011 tarihinde uzlaşma sağlandığı belirtilerek, 2011 yılında tahakkuk ettirilerek ödenen gelir vergisi stopajının hangi dönem beyannamesinde indirileceği konusunda yapılan mukteza talebi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından⁵ tahakkuk esas gerekeceği gösterilerek; “..*vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen ve 17.11.2011 tarihinde yapılan uzlaşma sonucuna göre kesinleşerek aynı yıl ödenen gelir vergisi stopajının, 2011 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.*” şeklinde cevaplanmıştır. Bu örnekte de, tarh edilen gelir vergisi stopajının dönemi 2007 olduğu halde, vergi idaresi dönemsellik ilkesini göz ardı ederek söz konusu stopaj tutarının, vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın uzlaşma sonucuna göre kesinleştiği (tahakkukun gerçekleştiği) 2011 yılında gider yazılması sonucuna varmıştır.

- Kiracısı bulunduğu işyeri sahibi tarafından açılan kira tespit davası sonucunda, 2009-2010-2011 dönemleri için kira farklarını ve bu farklara

ilişkin gelir vergisi tevkifatlarını 2011 yılında ödediğini belirterek, bu kira farklarının 2011 yılında gider olarak dikkate alınıp alınamayacağını soran bir mükellefe verilen özelge⁶ de; mahkeme kararına istinaden yapılmış olan kira farkı ödemelerinin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi halinde ödemenin yapıldığı döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. Bu olayda da, ödeme konusu kira farkı önceki dönemlere ilişkin olmasına rağmen tutarları mahkeme kararının verilmesiyle netleştiğinden, tahakkukun gerçekleştiği dönem giderlerine intikal ettirilmesi salık verilmiştir.

SONUÇ

Tahakkuk esas ve dönemsellik kavramı ticari kazancın ve onun gibi tespit edilen kurum kazancının belirlenmesinde esas alınan iki temel ilkedir. Bu ilkelerin yanı sıra VUK'un değerlendirme hükümleri de kurum kazancının tespitinde uyulması zorunlu kuralları belirlemektedir. Gelirin/giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi olarak adlandırılan tahakkuk esas ile gelirin/giderin ilgili olduğu dönem ile ilişkilendirilmesi olarak ifade edilen dönemsellik ilkesi, tahakkukun gelir/gider unsurunun ilgili olduğu dönemde veya öncesinde gerçekleştiği genel durumda birbiriyle uyumlu sonuçlar doğurmaktadır. Ancak gelir veya giderin tahakkukunun (kesinleşmesinin) söz konusu unsurların ilgili oldukları dönemden sonra gerçekleştiği istisnai durumlarda bu iki ilke birbiriyle çelişen vergisel sonuçlara varmaktadır. Bu gibi durumlarda Vergi İdaresi tahakkuk ilkesine üstünlük tanımakta ve gelir veya gider unsurunun kurumlar vergisi için geçmiş dönemlere düzeltme beyannamesi verilerek ilgili döneme mal edilmesini değil, tahakkukun gerçekleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınmasını tercih etmektedir. Biz de mükellef hakları ve idari işlemlerde basitlik açısından bu yaklaşımın doğru olduğunu değerlendirmekteyiz.

⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-6-101 sayılı özelgesi

⁶ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-2011-GVK-1384-24 sayılı özelgesi

ANAHTAR TESLİM İNŞAAT İŞİ SÖZLEŞMELERİ NASIL BİR YAPI İLE GERÇEKLEŞTİRİLMELİ

Anıl ECEVİT

Ortak, Vergi Bölümü

ÖZET

Hepimizin bildiği üzere inşaat sektörü ülkemiz ekonomisine yön veren başlıca sektörlerden birisi konumundadır. Özellikle son yıllarda Türk taahhüt şirketlerinin “ENR 500” gibi global yayınlarda yer alan sıralamalarda uluslararası alanda üst sıralarda yer aldıklarını görmekteyiz.

2000’li yılların başından itibaren ülkemizde artarak devam eden altyapı yatırımları da inşaat sektörüne büyük dinamizm kazandırmış, ayrıca uluslararası finans kurumları ve yatırımcıların da ilgisini ülkemize çekmiştir.

Bu noktada, inşaat projelerinin makine ve ekipman tedarikini de içerecek şekilde “anahtar teslimi” tipinde ihale edilmesi, ihaleyi açan kurum ve finansman temin eden bankalar tarafından da özellikle aranan bir husustur.

Makalemizde, özellikle yurtdışı ekipman tedarikini içeren ve anahtar teslimi tipinde yüklenen inşaat işlerinde, yüklenici tarafların nasıl bir yapı oluşturması gerektiğini, mevzuat hükümleri ve Mali İdare’nin konuya yaklaşımı ile birlikte ele almaya çalıştık.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, Anahtar Teslim, Altyapı Yatırım, Adi Ortaklık, İş Ortaklığı, Konsorsiyum.

I. ADİ ORTAKLIK, İŞ ORTAKLIĞI, KONSORSİYUM

Günümüz ekonomik koşulları, farklı tecrübe ve bilgi birikimi olan kurumların bir projeyi gerçekleştirmek için bir araya gelmelerini gerektirmektedir. Bu tarz birlikteliklerin yerel mevzuatımızdaki karşılıkları da ‘adi ortaklık’, ‘iş ortaklığı’ veya ‘konsorsiyum’ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Genel hatlarıyla açıklamak gerekirse;

- **Adi ortaklık**, Borçlar Kanunu’nun 525 ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Adi ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte; gelir vergisi, damga vergisi ve KDV mükellefiyetleri bulunmaktadır.

- **İş ortaklıkları** ise, kısaca, adi ortaklıkların

kurumlar vergisi mükellefiyeti olan tipi olarak tanımlanabilir.

Her iki ortaklık tipi de belli bir işin tamamlanmasını ortaklaşa yüklenmek ve işin bitiminde de kazancını paylaşmak amacıyla bir araya gelen taraflardan oluşur ve işin tamamından işverene karşı sorumlu olurlar.

- **Konsorsiyumlara** ilişkin mevzuatımızda net bir tanımlama bulunmamaktadır. Konsorsiyumlar, Kamu İhale Kanunu’nun 4. maddesinde, “Ortak Girişim”in bir tipi olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanun’un 14. maddesinde ise “...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak

girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.” hükmü yer almaktadır.

Ayrıca 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nin 2.5.2 bölümünde de iş ortaklıkları tanımlanırken konsorsiyum olma koşullarına değinilmiş ve aşağıdaki ibareye yer verilmiştir:

“...her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yüklenileceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da “konsorsiyum” olarak kabul edilecektir...”

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tarafların bir işin yükleniminden tümüyle sorumlu oldukları yapılar, adi ortaklık veya iş ortaklığı; her ortağın yapılacak işin belli bölümünü yüklediği yapılar ise, konsorsiyum olarak sınıflandırılabilir.

II.KONSORSİYUM OLABİLMEK NEDEN ÖNEMLİDİR?

Makalemizin başında da belirttiğimiz gibi, anahtar teslimi şeklinde ihale edilen yapım işi projelerinde, yurtdışından tedarik edilecek makine

ve ekipmanların sözleşmenin ciddi bir bölümünü oluşturduğu görülmektedir. Bu makine ve ekipman kalemlerinin, yüklenici tarafından önce ithal edilmesi, daha sonra inşaat işi kapsamında teslim edilmesi ihaleyi alan kurum seviyesinde ciddi vergisel yükler doğurmaktadır. Zira böyle bir yapıda teslimi yapan yüklenici ekipman kalemleri üzerinden de %3 stopaja maruz kalacak, ayrıca ciddi bir KDV yükü ile de karşı karşıya kalabilecektir. Projelerdeki sözleşme büyüklükleri dikkate alındığında, bu vergi kalemlerinin önce yüklenmesi ve sonra muhtemelen problematik bir hal alabilecek bir iade sürecine girilerek bertaraf edilmesi cazip bir seçenek olarak gözükmemektedir. Söz konusu vergisel riskleri yönetmenin en etkin yolu ise Mali İdare tarafından kabul görececek bir konsorsiyum ile ilerlemektir.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nin 15.3.1.1 maddesi aşağıda yer verdiğimiz bölümünde konuyu gayet net bir şekilde açıklamaktadır:

“Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye'deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat

ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.”

Özetle, söz konusu Tebliğ hükmünden de anlaşılacağı gibi, Mali İdare sektörün şartlarına uygun bir yapı getirmiş ve belli bazı şartların varlığı durumunda da vergileme açısından daha avantajlı bir seçeneği mükelleflere sunmuştur.

III. MALİ İDARE NASIL BİR KONSORSİYUM YAPISI ÖNGÖRMEKTEDİR?

Bu konu da yukarıda belirtilen Tebliğ içerisinde düzenlenmektedir. İlgili kısım şu şekildedir;

“...Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,

- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,

- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,

- Her bir ortağın yüklenildiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı

ve işin bitiminde sona ereceği,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır...”

IV. MALİ İDARENİN VERDİĞİ GÖRÜŞLER

Mali İdare tarafından konu ile ilgili verilen görüşlerin de yukarıda açıklanan çerçeve ile paralel olduğunu görmekteyiz. İdare, yukarıda saydığı unsurlara paralel olarak, bir yapının konsorsiyum olup olmadığını değerlendirirken, tarafların sorumluluklarının nasıl dağıtıldığına vurgu yapmaktadır.

Nitekim, 19/01/2018 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.16.01-125[15-16/2]-30329 sayılı

özelgede, “...Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, söz konusu konsorsiyum sözleşmesinde her bir ortağın yüklenildiği işin belli bölümlere ayrıldığı ve bu bölümlerle ilgili olarak doğrudan işverene karşı sorumlu olduklarının belirtildiği, ... tarafından sağlanacak makine ve teçhizat için Teşekkürünüz tarafından yatırım teşvik belgesi çıkarıldığı ve anılan malzemelerin gümrükte tarafınıza teslim edileceği hususları da dikkate alındığında, söz konusu makine ve teçhizatın yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın temini işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, Teşekkürünüz tarafından söz konusu makine ve teçhizatın teslimine ilişkin olarak ...’ya yapılan ödemelerin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmaması gerekmektedir...” şeklinde görüş bildirmiştir.

Benzer konudaki B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-496-94 sayılı ve 19.11.2011 tarihli görüşünde ise, “...Dağı Kayak Bölgesine 6 Adet Mekanik Tesis

Yapım işinin anahtar teslim bir iş olması, yıllara sari inşaat işlerini içermesi ve tüm işin de tek bir sözleşmeyle yüklenilmesi nedeniyle, yapılan işin bütün olarak inşaat işi olarak kabul edilmesi ve bu işlerle ilgili olarak malzeme bedeli dahil yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-a maddesine göre %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

SONUÇ

Yukarıda belirttiğimiz mevzuat hükümleri ve Mali İdare'nin konuya ilişkin görüşleri bir arada değerlendirildiğinde açıkça görülmektedir ki, tek bir sözleşme altında gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işlerinde, yurt dışından tedarik edilecek makine ve ekipman ödemelerinin %3'lük stopaja tabi olmaması için faturanın doğrudan yurtdışından iş sahibine kesilmesi yeterli değildir.

Bu ciddi vergi yükünü yönetebilmek için;

- Mümkünse yüklenim sözleşmesinde her bir ortağın yapacağı iş açıkça belirtilmeli, eğer sözleşmede bu yapılamıyor ise aynı ayırım konsorsiyum sözleşmesinde yapılarak konsorsiyum sözleşmesi ilgili idare tarafından mutlaka onaylanmalıdır.
- Konsorsiyum olmanın yukarıda sıralanan koşullarının mutlaka konsorsiyum sözleşmesinde düzenlenmesi ve bu hükümlere uyulması gerekmektedir.
- Her koşulda, yurtdışından makine ekipman tedariki doğrudan yurtdışındaki kurum tarafından idareye yapılmalı, bu süreçte yurtiçindeki konsorsiyum üyelerinin herhangi bir katkısı bulunmamalıdır.

TAZMİNATLARIN GİDER YAZILMASI

Av. Gözde SARUHAN BERK

Kıdemli Avukat

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 6. maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Öte yandan, ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde ayrıca indirilecek giderlerin ve kabul edilmeyen indirimlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bu makalemizde, ticari kazancın tespitinde, gider olarak dikkate alınabilmesi için belirli şartları taşıması gereken tazminat ödemeleri hem yargı kararları hem de Vergi İdaresi tarafından verilen özeldeler kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Safi Kurum Kazancı, Tazminat, Zarar, Mahkeme Kararı, Kabul Edilmeyen İndirimler, Arabuluculuk.

I. KURUM KAZANCININ TESPİTİ VE GİDERLER

GVK’nın 38. maddesinde bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış ve ticari kazancın bu suretle tespitinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK’nın 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulması gerektiği ifade edilmiştir.

GVK’nın 40. maddesinde safi kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilen giderler, 41. maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler düzenlenmiş bulunmaktadır. Öte yandan, kurum kazancından indirilebilecek giderlerin tayini için GVK’nın 40 ve 41. maddeleri ile KVK’nın 8 ve 11. maddeleri de ayrıca göz önünde bulundurulacaktır.

Bu kapsamda, kurum kazancının tespitinde

öncelikle dönem sonu özsermaye ile dönembası özsermaye karşılaştırılacak ve yıllık faaliyetler neticesinde şirketin özkaynaklarındaki artışlarla azalışların net bir sonucu bulunacaktır.

GVK’nın “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (3) numaralı bendinde ise işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilam veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır¹.

Kanun metninde yer alan “genel gider” kavramının tanımı ne GVK’da ne de diğer vergi kanunlarında yapılmıştır. Ancak kabul edilen görüşler uyarınca, ticari bir organizasyonun varlığı halinde işle ilgili yapılması gereken giderler olarak tanımlanabilmektedir.

Öte yandan, GVK’nın “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41. maddesinin (6) numaralı bendinde para cezaları, vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider

¹ “İndirilecek giderler

Madde 40 - Sâfi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.

.....

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

.....”

olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir².

Ayrıca, KVK'nın 11. maddesine göre ise, maddede sıralanan giderlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilmesine izin verilmemektedir. Anılan madde, GVK'nın gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili 41. maddesine paralel düzenlemeler içermekte olup; söz konusu giderlerden kurumlar ile ilgili olanlar ayrıca düzenleme altına almıştır.

KVK'nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, GVK'nın 41/6. bendinde yer alan düzenlemeye paralel olarak, sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından³ doğan maddi ve manevi

zarar ile tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır⁴.

GVK'nın 40/3 numaralı bendi ile KVK'nın 11/1-g bendinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde, kurumlar tarafından ödenen tazminatların ticari faaliyetin bir gereği olarak ödenmiş olması gerekmektedir. Normal icaplara göre tespit edilecek durumlara aksi bir tespitin yapılması durumunda, ödenen tutarın gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu şartın sağlanmamış olması durumunda, ödenen tutarın sözleşmeye, kanun hükmüne veya mahkeme kararına dayandırılmış olması sonucu değiştirmeyecektir⁵.

Madde metninde yer alan, ödenen tazminat tutarlarının sözleşme – kanun hükmü veya mahkeme kararına dayandırılması şartı bakımından ise, Vergi

² "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Madde 41 - Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

.....

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

..."

³ KVK'nın gerekçesine bakıldığında ise, madde metninde yer verilen "suç" kavramından farklı olarak "kusur" kavramına yer verildiği görülmektedir. Bu kapsamda, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin veya çalışanlarına isnad edilmeyen kusur veya suçlardan kaynaklı maddi ve manevi tazminatların işle ilgili olmak şartıyla kurum kazancından indirilmesi mümkündür. Uygulamada İdari anlayışı yansıtan pek çok özelgede, kanunun lafzi yorumu ile çelişir şekilde, "kusur" kavramı esas alınmıştır.

"(g) bendi ile kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılmaması öngörülmektedir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir."

Öte yandan, yargı anlayışında ise konu farklı değerlendirilmekte ve "açık lafız" esas alınmaktadır. Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin 5.4.1995 gün ve E.1994/2892 K.1995/1147 sayılı kararında, bir iş kazası nedeniyle işçisine kusuru oranında mahkeme kararına göre tazminat ödeyen ve ödediği tazminatı gider yazan bir mükellefin davasında, "tazminatın işverenin kusuru dolayısıyla ödendiği ve bu sebeple gider yazılamayacağı sebebiyle yapılan cezalı tarhiyatın, teşebbüs sahibine olayın oluşumu dolayısıyla suç izafe edilmediği" gerekçesiyle kaldırılması gerektiğine hükmetmiştir. Danıştay 4. Dairesi E.2009/9288 K.2012/1705 sayı ve 2.5.2012 tarihli kararında "Cumhuriyet Savcılığı'nca takipsizlik kararına konu edilen bir iş kazasında, işverenin İş Mahkemesi'nce %80 kusurlu bulunması dolayısıyla işçisine ödediği tazminatın tamamının, olayda suçun söz konusu olmaması sebebiyle gider yazılabileceği" yönündeki yerel mahkeme kararını onamıştır.

"Suça Dayalı Tazminatların Giderleştirilmesi", Bumin DOĞRUSÖZ, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/suca-dayali-tazminatların-giderlestirilmesi/417363> (erişim tarihi: 30.11.2018)

⁴ "Kabul edilmeyen indirimler

MADDE II- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

....

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri"

İlaveten, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

"11.8. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınmaz."

⁵ Bülent Zengin, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Ankara, Mayıs 2014, s.487

İdaresi'nin görüşü, sözleşme (mukavelename), mahkeme kararı (ilam) veya kanun emri olmaksızın ödenen tazminatların gider yazılmasının mümkün olmadığı yönündedir.

Nitekim konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.01.2018 tarih ve 62030549-125[6-2016/28]-93754 sayılı özelgesinde, zarar gören tarafından mükellef kurum aleyhine açılan dava devam etmekte iken, imzalanan protokol sonucunda zarar görene ödenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı yönünde görüş tesis edilmiştir⁶.

Öte yandan, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.02.2017 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000 - 2414 - 12731 sayılı özelgesinde⁷, taraflar arasındaki anlaşma nedeniyle, mahkeme tarafından sulhun onanması kararı verildiğinden bahisle, ödenen tazminatın gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

İlaveten, ödenen tazminata konu tutarın işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması gerekmektedir. Bu konuda özellikli bir husus, işletme sahibinin Borçlar Kanunu hükümleri⁸ uyarınca kusursuz sorumlu olarak kabul edildiği durumlarda ödenen tazminatların gider yazılıp yazılamayacağıdır.

⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı özelgesinde, "...Gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır." şeklinde görüş tesis edilmiştir.

Aynı şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2003 tarih ve 34.11 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

"Şirket şoförünün servis otobüsü ile işçileri taşıdığı sırada yapmış olduğu trafik kazası neticesinde yaralanan üçüncü bir kişiye yapılan tazminat mahiyetindeki ödemeler, işle ilgili olmadığından, işle ilgili olsa bile mahkeme kararına dayalı olarak yapılmadığından kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün görülmemiştir."

⁷ "...Asliye Hukuk Mahkemesinin İş Mahkemesi sıfatıyla verdiği karar ile tarafların tazminat miktarında anlaşmış olmaları nedeniyle taraflar arasındaki sulhun onaylanmasına karar verildiğinden, şirket tarafından ödenen tazminat tutarlarının Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin 3 numaralı bendine göre safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır..."

⁸ "B. Kusursuz sorumluluk

...

II. Özen sorumluluğu

1. Adam çalıştırmanın sorumluluğu

MADDE 66- Adam çalıştırın, çalışanın, kendisine verilen işin yapılması sırasında başkalarına verdiği zararı gidermekle yükümlüdür.

Adam çalıştırın, çalışanın seçerken, işiyle ilgili talimat verirken, gözetim ve denetimde bulunurken, zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispat ederse, sorumlu olmaz.

Bir işletmede adam çalıştırın, işletmenin çalışma düzeninin zararın doğmasını önlemeye elverişli olduğunu ispat etmedikçe, o işletmenin faaliyetleri dolayısıyla sebep olunan zararı gidermekle yükümlüdür.

Adam çalıştırın, ödediği tazminat için, zarar veren çalışana, ancak onun bizzat sorumlu olduğu ölçüde rücu hakkına sahiptir.

2. Hayvan bulunduranın sorumluluğu

a. Giderim yükümlülüğü

MADDE 67- Bir hayvanın bakımını ve yönetimini sürekli veya geçici olarak üstlenen kişi, hayvanın verdiği zararı gidermekle yükümlüdür.

Hayvan bulunduran, bu zararın doğmasını engellemek için gerekli özeni gösterdiğini ispat ederse sorumlu olmaz.

Hayvan, bir başkası veya bir başkasına ait hayvan tarafından ürkütülmüş olursa, hayvanı bulunduranın, bu kişilere rücu hakkı saklıdır.

b. Alıkoyma hakkı

MADDE 68- Bir kişinin hayvanı, başkasının taşınmazı üzerinde bir zarar verdiği takdirde, taşınmazın zilyedi, o hayvanı yakalayabilir, zararı giderilinceye kadar alıkoymabilir; hatta durum ve koşullar haklı gösteriyorsa hayvanı diğer yollarla etkisiz hâle getirebilir.

Bu durumda, taşınmazın zilyedi derhâl hayvan sahibine bilgi vermek ve sahibini bilmiyorsa, onun bulunması için gerekli girişimleri yapmak zorundadır.

3. Yapı malikinin sorumluluğu

a. Giderim yükümlülüğü

MADDE 69- Bir binanın veya diğer yapı eserlerinin maliki, bunların yapımındaki bozukluklardan veya bakımındaki eksikliklerden doğan zararı gidermekle yükümlüdür.

İntifa ve oturma hakkı sahipleri de, binanın bakımındaki eksikliklerden doğan zararlardan, malikle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Sorumluların, bu sebeplerle kendilerine karşı sorumlu olan diğer kişilere rücu hakkı saklıdır.

b. Zarar tehlikesini önleme

MADDE 70- Bir başkasına ait bina veya diğer yapı eserlerinden zarar görme tehlikesiyle karşılaşan kişi, bu tehlikenin giderilmesi için gerekli önlemlerin alınmasını hak sahiplerinden isteyebilir.

Kişilerin ve malların korunması hakkındaki kamu hukuku kuralları saklıdır."

Şirkette çalışan personelin kusurlu davranışı sonucu meydana gelen zararlarda, karşı tarafa ödenen tazminatlar bakımından, işletme sahipleri tarafından ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için

- Personelin seçiminde,
- Personele işle ilgili talimat verilirken,
- İşin yapılması sırasında gözetim ve denetimde bulunurken

zararın doğmasını engellemek için gerekli özenin gösterildiğinin ispat edilmesi gerekmektedir.

Nitekim konuya ilişkin Danıştay'ın görüşü de aynı şekildedir:

- Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.1995 tarih ve E.1994/2892, K.1995/1147 sayılı kararı

İlk derece vergi mahkemesi tarafından aşağıdaki gerekçelerle davanın kabulü yönünde karar tesis edilmiş olup, Danıştay tarafından da söz konusu kararın onanması yönünde karar verilmiştir.

“...uyuşmazlığın, davacının işyerinde meydana gelen iş kazası sonucu mahkeme kararına dayalı olarak işçisine ödediği tazminatın gider olarak yazılıp yazılmayacağı hususuna ilişkin bulunduğu, davacı tarafından 15.988.000 lira gider yazılan tazminata ilişkin matrah kalemlerinin dışındaki kalemler ihtilaf konusu yapılmadığından incelemeye esas alınmadığı, inceleme elemanınca; diğer yazılan tazminatın, davacının işçisine sağlık ve güvenlik şartlarına uygun çalışma eğitimi vermediği için mahkemece bilirkişi raporuna göre 3/8 oranında kusurlu görülerek hükmedilip ödendiği ve teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların 193 sayılı Kanun'un 41/6, maddesi hükmü uyarınca gider olarak kabul edilmeyeceği neden gösterilerek matrah farkı olarak kabul edildiğinin anlaşıldığı, ancak ödenen bu tazminattan dolayı anılan kanun maddesi uyarınca teşebbüs sahibine suç izafe edilmeyeceğinden işle ilgili olarak işyerinde işçinin dikkatsizliği sonucu meydana gelen iş kazası sebebiyle mahkeme

ilamına ve kanun hükmüne istinaden ödenen bu tazminatın bahsi geçen Kanun'un 40/3. maddesine uygun bulunması karşısında gider yazılmasında isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı kaldıran ... Vergi Mahkemesinin E : 1993/558, K: 1993/1799 sayılı kararının; ödenen tazminatın 193 sayılı Kanun'un 41. maddesinin 5. bendi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden gider olarak yazılamayacağı ileri sürülerek bozulması istemidir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan ... Vergi mahkemesi Kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine..”

- Danıştay 4. Dairesi'nin 26.11.1984 tarih ve E.1984/111, K.1984/4286 sayılı kararı

“...Adi ortaklık halinde nakliyecilikle uğraşan yükümlüye ait tır kamyonunun işle ilgili bir sefer sırasında bir otomobil ile çarpışması sonucunda otomobil içinde bulunan bir kişinin ölmesi üzerine ölen kişinin mirasçılarına ödenen tazminat gider olarak yazılmış bulunmaktadır....”

Olayda, ... Bölge Trafik Şube Müdürlüğü'nün kaza ile ilgili raporuna göre 8/8 oranında kusurlu bulunan aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılmış olan ve bu kusur oranı itibarıyla de maddi ve manevi tazminata mahkum olması doğal olan yükümlü ile, kazada ölenin mirasçıları arasında meydana gelen maddi ve manevi zarar, ziyan karşılığı olarak 800.000 lira ödenmesi hususunda sözleşme (ibraname) yapılması ve 1. Asliye Hukuk Mahkemesi kararıyla da ibra senedine dayalı olan 800.000 liralık tazminatın ölenin mirasçılarına ödendiğinin hükiim altına alınması karşısında filen ve işle ilgili olarak ödenen tazminatın gider yazılmasında isabetsizlik görülmemiştir. Öte yandan araç sürücüsünün ağır vasıta ehliyetinin olmadığı veya aracın fenni yönden kusurlu olduğu yolunda gerek kaza ile ilgili raporda gerek inceleme raporu ve savunmada herhangi bir iddiada da bulunulmamıştır...”

• Danıştay 4. Dairesi'nin 20.03.1975 tarih ve E.1973/56006, K.1975/1089 sayılı kararı⁹

“...İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz...”

• Danıştay 4. Dairesi'nin 21.12.1970 tarih ve E.1969/6740, K.1970/7836 sayılı kararı

“...Her ne kadar GVK'nın 41'inci maddesinin beşinci fıkrasında teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınamayacağı hükme bağlanmış ise de, bu hükmün uygulanabilmesi için teşebbüs sahibinin suçluluk halinin tespiti, olayda ise trafik kazası yapan şoförün ve tankerin mevzuatın gerektirdiği ehliyet sefere müsait olma niteliğinden yoksun olduğunun ispatı gerekir. Dava konusu olayda ise, bu yönde yapılmış bir tespit olmadığından aksine ileri sürülen iddialarda isabet bulunmadığından davanın reddine karar verilmiştir...”

Konu ile ilgili Vergi İdaresi tarafından verilen özeldeler ise aşağıdaki şekildedir:

• Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2016 tarih ve 11355271-120.01[34-2015/23]-72031 sayılı özeldesi

İşletme kayıtlarında yer alan aracın sürücüsünün yapmış olduğu trafik kazasında, kaza sonucu hayatını kaybeden kazazedenin %70 asli kusurlu olduğu; araç sürücüsünün ise %30 oranında tali kusurlu olduğunun Mahkeme kararı ile tespit edildiği belirtilerek; ödenen tazminat tutarının gider olarak yazılıp yazılamayacağı konusunda Vergi İdaresi tarafından meydana gelen kaza sonucu ödenen tutarın, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak değerlendirilmesi söz konusu olmadığından, GVK'nın 40. maddesinin (3) numaralı bendi kapsamında ilgili dönem

ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunduğu belirtilmiştir.

• İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2013 tarih ve 62030549-120[68-2012/1219]-1430 sayılı özeldesi

“...Bu hükümlere göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte, serbest meslek erbabının Borçlar Kanunu'nun “İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu” hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla şahsi kusurunuzdan kaynaklanmayıp, yanınızda ücretli olarak çalışan adı geçen avukatın verdiği zararlar için ödenen tazminatların kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenmesi koşuluyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılması mümkündür.”

• İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.04.2007 tarih ve B.07.01.GİB.4.34.İ6.01/KVK/8-7577-8478 sayılı özeldesi¹⁰

Söz konusu özeldede, şirkette çıkan yangın sonucunda aynı binada faaliyette bulunan diğer firmaların da hasar gördüğü, söz konusu zararlara mahsup edilmek suretiyle icra davasına ödenen tazminat tutarlarının gider yazılıp yazılamayacağına ilişkin olarak, binada çıkan yangının, tutulan yangın raporu uyarınca şirketin kusurundan kaynaklandığının tespit edildiği hususu göz önüne alınarak, ödenen tazminat tutarının gider olarak kaydedilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

⁹ <https://www.kutso.org.tr/wp-content/uploads/2017/09/2016-08-HUKUK-M%C3%9C%C5%9EAV%C4%B0RL%C4%B0%C4%9E%C4%B0-B%C4%B0LG%C4%B0LEND%C4%B0RME-NOTLARI-.pdf> (erişim tarihi: 30.11.2018)

¹⁰ İrfan Vural, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Ocak 2009, s. 548

• Maliye Bakanlığı'nın 18.03.1993 tarih ve 73/113-1502-18773 sayılı özelgesi¹¹

“...Çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararlarda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolunması durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı gider olarak kaydedilemez...”

• Maliye Bakanlığı'nın 30.03.1987 tarih ve GVK/1-2126-39-100/24762 sayılı özelgesi¹²

“..İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat gider olarak kaydedilemez...”

Danıştay kararları ve Vergi İdaresi tarafından verilen özeldeler ışığında, çalışan personelin kusurlu davranışı sonucu meydana gelen zararların tazmini nedeniyle ödenen tutarların gider olarak kaydedilebilmesi için; ödenen tazminatların işle ilgili olması ve sözleşmeye, kanuna veya mahkeme

kararına göre yapılması şartlarının yanı sıra; işletme sahibinin, şahsi kusurunun olmaması bir başka anlatımla; çalışan personelin seçimi-denetimi-talimat verilmesi konularında kendinden beklenen özenin gösterilmiş olması gerekmektedir¹³.

Aynı şekilde, söz konusu kişilerin “kısmi” kusurlu veya suçlu olmaları halinde, ödenen tazminatın kusur oranına isabet eden kısmının gider yazılabilmesi mümkün olup; şirkete isabet eden orandaki tazminat tutarının gider yazılması mümkün değildir.

Nitekim konu ile ilgili Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-52-177 sayılı özelgesinde, mahkeme kararı uyarınca, %50 oranında kusurlu olduğunun tespit edildiği şirket hakkında bu kusur oranı da dikkate alınmak suretiyle tazminat ödemesine hükmedildiği; gerçekleşen iş kazası sonucu ölen işçinin ailesine, mahkeme kararına göre ödenmek zorunda kalınan tazminatın, KVK'nın 11. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir¹⁴.

¹¹ aqm, BİLEN

¹² “Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti”, Cumhuriyet İnan BİLEN, Vergi Dünyası, S.376, Aralık 2012, s.12

¹³ Benzer yönde bakınız:

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı özelgesi

“..Bu hükümlere göre; ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. İşle ilgili olmayan ve işle ilgili olsa dahi işletme sahibinin şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanunu'nun “İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu” hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. Bu çerçevede, ödevliye ait işyerinde çalışan işçinin, işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında ödevli tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın gider olarak indirimi mümkün bulunmaktadır.”

¹⁴ Aynı yönde bakınız:

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4914-228/ 8166 sayılı özelgesi

“..Bu hükümlere göre, yazımızda belirtilen mahkeme karar uyarınca şirketiniz tarafından ödenen tazminatlardan, şirketinizin kusurlu olmadığı orana isabet eden tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin (3) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün olup, kusurlu olduğu orana isabet eden tutarın ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (g) bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özelgesi

“..Bu çerçevede, adı geçen mükellefin işyerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçinin sol kolunu kaybetmesi üzerine İş Mahkemesince verilen 29.11.2005 tarih ve Esas No:, Karar No: sayılı karara göre işçinin kazada 2/8 oranında kusuru bulunduğundan, mükellef tarafından ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 3 üncü bendine göre gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Ödenen tazminatın, işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.”

II.ARABULUCULUK GÖRÜŞMELERİ SONUCUNDA ÖDENEN TAZMİNATLARIN DURUMU

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere, ödenen tazminat tutarlarının gider olarak kabul edilebilmesi için gereken unsurlardan biri, ödemenin bir mahkeme kararına istinaden yapılmış olmasıdır.

Mahkeme kararı tabirinin, pek tabii bir mahkeme tarafından verilen karar olarak anlaşılması gerekmektedir; “ilam niteliğinde belge” olarak belirli şartlar altında kabul edilen arabuluculuk anlaşmalarının da konuyla ilgili olarak incelenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, arabuluculuk uygulaması, hukukumuzda gün geçtikçe yaygınlaşan alternatif uyuşmazlık çözümüdür. 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (“HUAK”) ile detayları belirlenen arabuluculuk müessesesi¹⁵, esas itibarıyla, üçüncü bir kişinin tarafları bir araya getirerek müzakere edebilmelerini sağladığı ve aralarındaki iletişimi kolaylaştırdığı, çözüme ilişkin karar verme yetkisinin taraflarda kaldığı, sürece ilişkin tavsiye veya karar verme yetkisinin ise üçüncü kişide olduğu bir yapılandırılmış uyuşmazlık çözüm sürecidir¹⁶.

Arabuluculuk süreci değişik şekillerde sona erebilir. HUAK’ın “Arabuluculuğun sona ermesi” başlıklı 17. maddesi uyarınca bu haller şunlardır:

- Tarafların uyuşmazlık konusu üzerinde anlaşması,
- Taraflara danışıldıktan sonra arabuluculuk için daha fazla çaba sarf edilmesinin gereksiz olduğunun arabulucu tarafından tespit edilmesi,
- Taraflardan birinin, karşı tarafa veya arabulucuya faaliyetten çekildiğini bildirmesi,

- Tarafların anlaşarak arabuluculuk faaliyetini sona erdirmesi,
- Uyuşmazlığın arabuluculuğa elverişli olmadığı veya 04.12.2004 tarih ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu gereğince uzlaşma kapsamına girmeyen bir suçla ilgili olduğunun tespit edilmesi,
- Süreç sırasında taraflardan birinin ölümü.

Öte yandan, arabuluculuk sürecinin olumlu bitmesi, yani anlaşma ile bitmesi durumunda arabulucu, tarafların anlaşmaları konuları bir belgeye yazabilir. Bu belgeye “anlaşma belgesi” denir. Taraflar söz konusu belgeye, “icra edilebilirliğine” ilişkin şerh verilmesini mahkemeden talep edebilirler. Nitekim, HUAK’ın 18. maddesinde;

“Tarafların anlaşması

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

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

.....

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

hükmüne yer verilmiştir.

¹⁵ “Tanımlar

MADDE 2 – (1) Bu Kanunun uygulanmasında;

...
b) Arabuluculuk: Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemini...”

¹⁶ Arabuluculuk Katılımcı El Kitabı, s.28

Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere, ilam edilebilirlik şerhini içerir anlaşma belgesi ve/veya taraflar – avukatları – arabulucu tarafından imzalanan anlaşma belgesi, ilam niteliğinde belge sayılmaktadır. Bu kapsamda, anılan şartları sağlayarak ilam niteliğini haiz belge olarak değerlendirilen anlaşma belgeleri uyarınca ödenen tazminatların -diğer şartları da sağlaması kaydıyla-gider olarak dikkate alınması mümkündür. Nitekim, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.07.2017 tarih ve 50426076-125[11-2016/20-298]-36026 sayılı özeldesinde de aşağıdaki gerekçeler ile mükellef kurum tarafından ödenen tazminatın gider olarak dikkate alınabileceği yönünde görüş belirtilmiştir.

“..Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi şarttır. Ancak, işle ilgili olarak ödenen tazminatlar sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulursa dahi kurumların ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanması halinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz ile arasında imzalanan anlaşmanın icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilerek ilam niteliğinin sağlanması şartıyla, bu anlaşmaya göre yapılan arabuluculuk masraflarının ve Şirketiniz tarafından adı geçen şirkete ödenen 80.000,00 TL tazminat tutarının, işle ilgili olması ve kurumunuzun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanmamış olması kaydıyla, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.”

SONUÇ

Ticari kazancın tespitinde GVK'nın 40/3 numaralı bendinde “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların” indirimi hüküm altına alınmıştır. Ancak her ödenen zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak indirilmesi mümkün değildir. GVK'nın 41/6 maddesine göre “her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (akitlerde

ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz) ticari kazançtan indirilememektedir.

Bu kapsamda, zarar, ziyan ve tazminatın işle ilgili olması - zarar, ziyan ve tazminatın sözleşme, mahkeme kararı /arabuluculuk görüşmeleri sonucunda düzenlenen anlaşma belgesi veya kanun emrine dayanması - zarar, ziyan ve tazminatın işletme sahibinin şahsi kusurundan doğmaması gerekmektedir.

ULUSLARARASI KAZANÇLARDA VERGİ PLANLAMASI

Kerem KURT

Kıdemli Vergi Danışmanı

Ayşenur ÇIRACI

Vergi Asistanı

ÖZET

Şirketler maliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi planlaması adı altında maliyet azaltma arayışlarına girebilmektedir. Ülkeler arasında imzalanan anlaşmalar ve protokoller ile şirketlerin faaliyet gösterdiği ülke mevzuatlarında yer alan istisna mekanizmaları şirketlere bazı avantajlar sunmakta olup, bu avantajlar vergi planlamasının temelini oluşturmaktadır.

Vergi planlaması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve bu yollarla elde edilebilecek avantajlar bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Planlaması, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Temettü Geliri.

GİRİŞ

Günümüzde her ülkenin en temel ve en önemli gelir kaynağı vergidir. Ülkeler bu gelir kaynaklarını artırmak amacıyla hem kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmekte hem de dünyada yaşanan değişimlere uyum sağlamak amacıyla vergi mevzuatlarını sürekli olarak güncellemektedir. Öte yandan, yıllar içerisinde ülkelerin vergi toplama konusunda benzer sorunlar yaşamaya başlamaları ülkeleri bu sorunlara birlikte müdahale etme veya çözüm yolu arama çabasına itmiştir. Bu doğrultuda, ülkelerin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları veya Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development – “OECD”)’nün çalışmaları bu konuya ilişkin en bilinen örnekler arasındadır.

Öte yandan, globalleşmenin derinleşmesi ile birlikte hemen her sektörde meydana gelen köklü değişimler şirketleri de bu değişime ayak uydurmaya mecbur bırakmış ve şirketler de bu doğrultuda yönetsel değişimlerin yanı sıra üretim yapılarında da değişime gitmişlerdir. Özellikle uluslararası piyasalardaki sert rekabet koşulları

şirketleri maliyetleri düşürerek fiyat avantajı elde etme arayışlarına itmiştir. Bu doğrultuda, şirketler standartlaşmış maliyet kısma yöntemlerinin dışında yıllardır yeni yöntemlere de başvurmakta ve her geçen gün bu yöntemlere yenilerini de eklemektedirler. Çok uluslu şirketlerin daha düşük vergi maliyetiyle sonuçlanacak yapılanmalara yönelmesi ise yıllardır uygulanmakta olan yöntemlerden bir tanesidir. Şirketlerin kanunlara aykırı davranmadan vergi yüklerini azaltmaya yönelik çalışmaları “vergi planlaması” veya “vergiden kaçınma” olarak adlandırılmaktadır. Vergi planlaması yöntemlerinden yeniden yapılandırma yoluyla vergi planlaması bu yazımızın temelini oluşturmaktadır.

1. VERGİ PLANLAMASI

Vergi planlaması, mevcut kararlardan yararlanarak, gelecekte ne yapılması ile ilgilenen ayrıntılı faaliyetlerin bütünüdür. Bir diğer ifadeyle, “İşletmeler vergi durumlarıyla ilgili olarak ne karar verecek?” “Bu doğrultuda ne zaman ve nasıl faaliyette bulunacak?” sorularına cevap aranan bir süreç bütünü olup, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içerisinde yönetimi yoluyla vergi yükünün en aza indirilmesi amacına yönelik

olarak uygulanan yollardır¹. Başka bir ifadeyle, yasal çerçeveler içerisinde yerel ve uluslararası mevzuatta yer alan vergi teşvikleri ve istisnalardan optimum düzeyde faydalanılarak vergi sonrası karın artırılmasını amaçlayan bir süreç olarak da tanımlanabilmektedir.

Vergi planlamasını, vergi kaçırmanın söz konusu planın ve yapılandırmanın yasal çerçeveler içerisinde gerçekleştirilmesi hususu ayırmaktadır. Dolayısıyla, efektif vergi yükünün azaltılması için belirlenecek stratejide söz konusu stratejinin maksimum kazanç sağlamanın yanında yasal çerçeve içerisinde ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak gerçekleştirilmesine de dikkat etmek gerekmektedir.

• Vergi Planlaması Yöntemleri

Dünyanın önde gelen şirketlerinin hemen hepsinin başvurduğu vergi planlaması, şirketlere önelerini görmek ve karşılaşacakları yükümlülükleri önceden belirlemek gibi birçok fırsat sunmaktadır. Ancak, bu faydaların yanı sıra vergi mevzuatında ya da ikili ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda yer alan avantajlar ve farklılıklardan faydalanarak vergi yüklerini azaltma imkanı da sunulmaktadır. Vergi planlamasında kullanılabilir yöntemler ise genel olarak vergiye sebep olan olayın, vergilendirme açısından daha avantaj sağlayacak bir alana kaydırılmasıdır.

Bu bağlamda, vergi planlaması; grup içi işlemlerin fiyatlandırılmasındaki değişimler yoluyla, grup içi borç dağılımı yoluyla, gelir unsurlarının vergi cennetlerine taşınması yoluyla veya (reorganizasyon) yeniden yapılandırma yoluyla yapılabilmektedir.

Yeniden yapılandırma yönteminin, vergilendirilebilir bir gelir unsurunun uluslararası

anlaşmalarda ve yerel kanunlarda yer alan avantajların en yüksek olduğu başka bir ifadeyle daha düşük oranlarla vergilendirilebileceği bir ülkeden elde edilmesini sağlayacak şekilde grup şirketlerinin yeniden yapılandırılması olarak açıklanması mümkündür.

Uluslararası şirketler tarafından vergi planlamasında en sık başvurulan yol ise ilgili ülkelerin vergi mevzuatlarında ve ülkelerin uluslararası anlaşmalarında veya protokollerde yer alan hükümlerin sağladığı avantajlardan faydalanmaktır. Dolayısıyla, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının incelenmesi vergi planlaması konusunun anlaşılabilirliği açısından büyük önem taşımaktadır.

2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI (“ÇVÖA”)

Günümüz dünyasında uluslararası ekonomik ve mali ilişkiler oldukça iç içe geçmiş ve bu ilişkiler kapsamında vergiyi doğuran olay birden fazla ulusu ilgilendirir hale getirmiştir. Ancak burada zaman zaman gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen gelirin nerede vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmakta ve bu gelirden iki ayrı devlet de vergi talep edebilmektedir. Bu durum da çifte vergilendirmeye yol açabilmektedir. Çifte vergilendirme konusu yıllardır ülkelerin gündeminde olan bir konu olmakla birlikte devletler arasında imzalanmış olan vergi anlaşmalarının birçoğunun temelini oluşturan model anlaşmalardan birisi, OECD tarafından ilki “Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması” başlığıyla 1963 yılında OECD Konseyi’nin üye devletlere bir önerisi olarak kabul edilen ve en son 2010 ve 2014 yıllarında güncellenen OECD Model Anlaşması’dır². Diğer taraftan Birleşmiş Milletler’in de bir model anlaşması bulunmaktadır.

¹ İmren Peker ve Erhan Kılıçer, “Vergi Planlaması ve İşletmeleri Vergi Planlaması Yapmaya Yöneltebilecek Uygulamalar”, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, https://www.researchgate.net/publication/320566634_Vergi_Planlamasi_ve_Isletmeleri_Vergi_Planlamasi_Yapmaya_Yoneltebilecek_Uygulamalar. (Erişim tarihi: 08.12.2018)

² Başok, Cemal Baran, *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması (Yüksek Lisans Tezi)*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016, s. 3-4

Öte yandan, mükerrer vergilendirme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 117. maddesine göre, “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması” şeklinde açıklanmış olmakla birlikte, çifte vergilendirme aynı vergi otoritesince olduğu kadar farklı otoriteler tarafından da yapılabilir. Birincisine örnek, aynı vergi konusunun ülke içinde birden fazla vergi yükümlülüğü alanına girmesi veya merkezî idare ve yerel yönetimlerin aynı faaliyet üzerinden farklı vergiler tahsil etmeleridir. İkincisi ise birden fazla devletin aynı vergi konusunu vergileme kapsamı içine almasından kaynaklanmaktadır³.

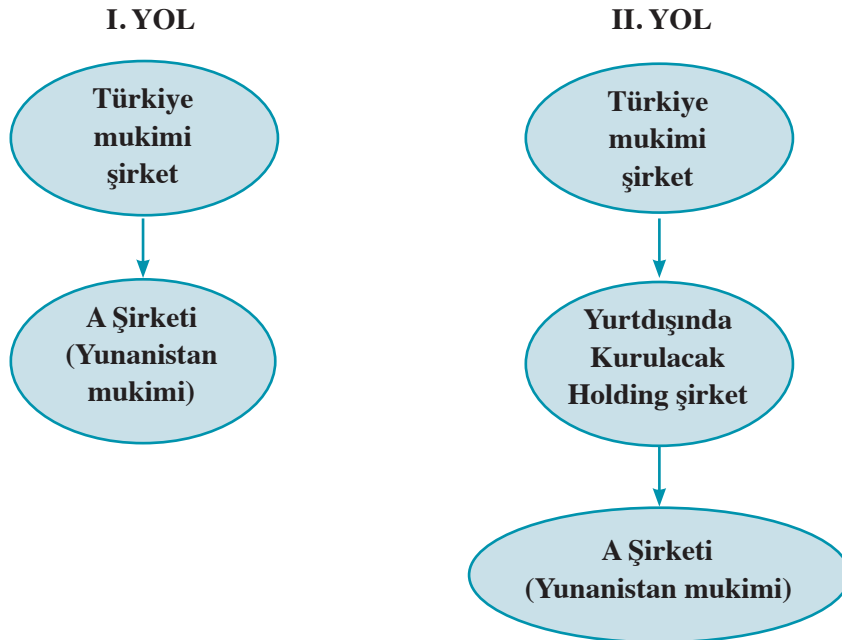
Ancak, bir konunun birden fazla defa vergilendirilmesi özellikle uluslararası ticareti olumsuz yönde etkilemesi sebebiyle devletleri önlem almaya itmektir. Bu bağlamda da ülkemizin birçok ülkeyle imzalamış olduğu gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Türkiye’nin, bugüne kadar sonuçlandırdığı ÇVÖA’ların sayısı 90’a ulaşmış olup, bunlardan 85’i yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Ülkemizin imzalamış olduğu ÇVÖA’lar genel itibariyle birbirlerine yakın doğrultuda olmakla birlikte örnek olarak Azerbaycan, Endonezya, Fas, Hindistan, Hollanda ve Belçika gibi ülkelerle imzalanan anlaşmalar ve ek protokoller bazı konularda vergi avantajları sağlayabilmektedir. Anılan ülkelerle imzalanan anlaşmalar ve ek protokoller bu ülkelerde vergilendirilebilir gelir elde eden bir Türkiye mukiminin ÇVÖA kapsamında Türkiye tarafından vergiden muaf sayılmasını sağlamaktadır.

3. VERGİ PLANLAMASI YOLUYLA ELDE EDİLEBİLECEK VERGİ AVANTAJLARINA ÖRNEKLER

Uluslararası anlaşmalarda ve ülkelerin yerel mevzuatlarında yer alan istisnalara ilişkin hükümler doğrultusunda kurulan yapıların bazı vergi avantajları sağlayabileceğinden bahsetmiştik, örnek vermek gerekirse, bir temettü geliri için yeniden yapılandırma yöntemiyle vergi planlaması şu şekilde yapılabilir:

Örnek-1: Türkiye mukimi şirketin bir Yunanistan mukimi şirkete kar dağıtım yapması



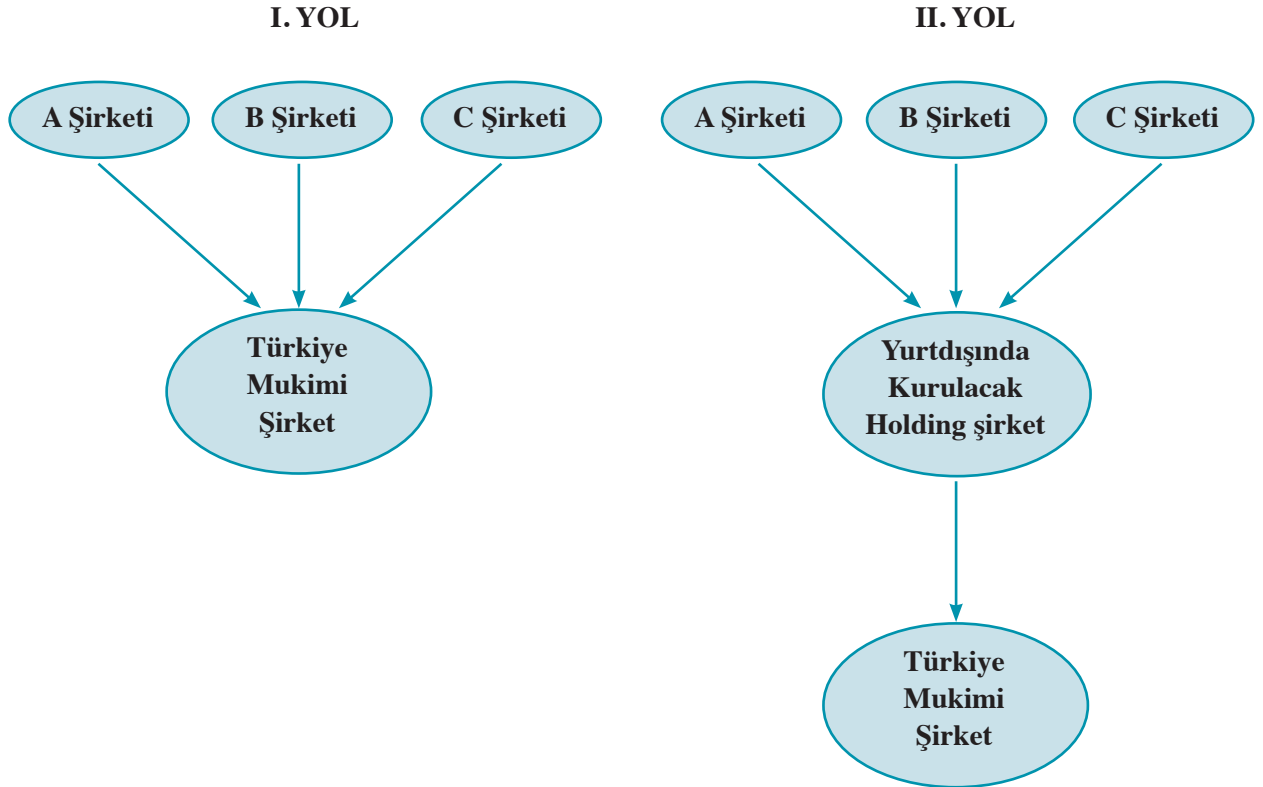
³ Yücel Güçlü, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye”, *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa>. (Erişim tarihi: 08.12.2018)

⁴ Haberler, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim: 08.12.2018)

Türkiye mukimi şirketin Yunanistan mukimi A şirketine kar dağıtımını yapması durumunda: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 30. maddesinin 3. fıkrasında dar mükellef kuruma nakden veya hesaben yapılacak kar payı ödemesi üzerinden % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, iki ülke arasında imzalanan ÇVÖA⁵’nın 10. maddesinde ise, “temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi temettünün gayrisafi tutarının yüzde 15 ini aşmayacağı” hüküm altına alınmıştır. İç mevzuatta daha düşük bir vergi oranı öngörülmüş olsaydı bu düşük oran dikkate alınacaktı.

Dolayısıyla böyle bir durumda minimum vergi yükü %15 olacaktır. Ancak, Yunanistan mukimi A şirketinin Türkiye mukimi şirket tarafından yapılacak stopaj kesintisini mahsup etme imkanı bulunmaktadır.

Örnek-2: Türkiye mukimi şirketin Avrupa’nın farklı ülkelerinde mukim olan şirketlerden temettü geliri elde etmesi.



⁵ Türkiye Cumhuriyeti ile Yunanistan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Yürürlük 2004, Madde:10

Örnek-2: Türkiye mukimi şirketin Avrupa'nın farklı ülkelerinde mukim olan şirketlerden temettü geliri elde etmesi.

Temettü gelirini Türkiye mukimi şirket doğrudan Avrupa ülkelerinden elde etmiş olsaydı, bu gelir Avrupa ülkelerinin yerel mevzuatları ve ÇVÖA kapsamında her bir ülkede vergilendirildikten sonra Türkiye'ye getirilmiş olacaktı. Her ne kadar, ÇVÖA yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna imkan tanısa da 2. yolun izlenmesi daha avantajlı olacaktır.

Şöyle ki, KVK'nın 5. maddesinde istisna tutulan gelirlere yer verilmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasının "d" bendinde yurtdışı iştiraklerden elde edilen temettü gelirleri kanun maddesinde sayılan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ayrıca, Avrupa Birliği Ana-İştirak Direktifi temettü gelirlerinin Avrupa içerisinde vergisiz aktarılabilmesi imkanını sağlamaktadır.

Yeni yapıda Şekil-2'de yer alan 2. yol ile gösterilen Avrupa'daki şirketlerin yurtdışında kurulacak holding şirketine bağlanması bu şirketlerden holding şirketinin elde edeceği temettü gelirleri üzerinden alınacak vergiyi %0'a kadar düşürebilecektir. Söz konusu holding şirketinin Türkiye ile arasında daha avantajlı ÇVÖA'nın imzalandığı bir ülkede kurulması halinde ise Türkiye'ye yapılacak kar dağıtımlarının %0 (sıfır)'a kadar düşen oranlarla vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir.

Öte yandan, yukarıda yer verilen KVK'nın 5/1-d maddesinde yer alan şartların da sağlanması halinde yurtdışında kurulan holding şirketinden Türkiye mukimi şirkete kar dağıtımını herhangi bir vergilendirmeye tabi olmadan yapılmış olacaktır.

SONUÇ

Dünyanın önde gelen şirketlerinin hemen hepsinin başvurduğu vergi planlaması şirketlere önelerini görmek ve karşılaşılabilecek yükümlülükleri önceden belirlemek gibi birçok fırsat sunmaktadır. Ancak, bu fırsatların yanı sıra kurulacak yapıya

bağlı olarak vergi giderinde gelecek dönemler için bazı avantajlar da sunabilmektedir.

ÇVÖA ile diğer kanun ve anlaşmalarda yer alan hükümler farklı avantajları da beraberinde getirmektedir. Kurulacak yapının genişletilmesi halinde başka bir ifadeyle kurulacak yapıdaki ülke sayısı artması halinde faydalanılabilecek fırsatlar da artmaktadır. Bu avantajların doğru tespit edilebilmesi hususu birçok danışmanlık şirketinin üzerinde durduğu bir husustur.

Ancak, vergi planlaması ve bu doğrultuda yeniden yapılanma konusu şirketlere ciddi avantajlar sağlamanın yanı sıra bu süreçte yapılacak ilgili ülke mevzuatlarındaki yükümlülüklerin hatalı analiz edilmesi gibi durumlar çok ciddi maliyetlere sebep olabilmektedir. Öte yandan, vergi konusunun hassasiyeti de göz önüne alındığında bu hatalı analizlerin sonucunun vergi kaçakçılığı gibi çok ciddi suçlamalara kadar gidebileceğini hatırlatmak isteriz.

GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİNDEN KİM YARARLANACAK?

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

Özge ERGÜL
Vergi Asistanı

ÖZET

3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” ile hukuki çerçevesi belirlenen serbest bölgelerin vergilendirmeye ilgili teşvik hükümleri, 6772 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yeniden düzenlenmiştir. 5746 sayılı “Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun”da Ar-Ge merkezlerinin vergilendirilmesi ile ilgili teşvik hükümleri yer almaktadır.

Söz konusu kanunlarda yer alan hükümlere göre, gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin olarak teşvikten kimin yararlanması gerektiğine dair değerlendirmeler bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 5746 Sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Serbest Bölge, Ar-Ge/Tasarım Merkezi, Gelir Vergisi Stopajı Teşviki, Ücret.

GİRİŞ

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanıdığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.

Ar-Ge merkezi, Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli

istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimler olarak tanımlanmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinde “Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.” hükmüne yer verilmiştir.

Daha sonra söz konusu madde 5810 sayılı Kanun’un 7. maddesi ile “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.” şeklinde değiştirilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde, 6772 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile yapılan değişiklik ile 24.02.2017 tarihinde yürürlüğe girmek üzere “*Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.*” hükmü yer almaktadır.

5746 sayılı Kanun’un 3. maddesinde, “*Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını 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.” denilmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve bölgede ürettiği ürünlerin %85’ini ihraç eden firmalarda görev alan personele yapılan ücret ödemelerin gelir vergisinden istisna tutulacağına ilişkin hüküm, 24.02.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği yönünde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile gelir vergisi stopaj teşvik tutarlarının işverende kalması gerektiği yorumu kuvvet kazanmış olmakla birlikte, söz konusu teşviklerin çalışana ödenmesi gerektiği yönündeki yargı kararı¹ nedeniyle tereddütler hasıl olmaktadır. 5746 sayılı Kanun’da gelir vergisi stopaj teşvikleri ile ilgili benzer düzenleme yer aldığından serbest bölge teşviklerinin çalışana ödenmesi gerektiği yönündeki yargı kararlarından yola çıkılarak Ar-Ge/Tasarım merkezinde görevli personele ödenen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi teşvik tutarlarının da çalışana ödenmesi gerektiği yönünde görüşler ortaya çıkmıştır.

I. 24.02.2017 ÖNCESİ SERBEST BÖLGELERDE GELİR VERGİSİ STOPAJ İSTİSNASI UYGULAMASI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. maddede, serbest bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretlerin 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu maddede 5810 sayılı Kanun ile 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmış ve “*Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu*

¹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin Esas No:2015/6509 Karar No:2018/486 17.01.2018 tarihli Kararı

bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren ve bölgede üretilen ürünlerin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükellefler tarafından istihdam edilen personele ödenen ücretlerin gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir. Bu durumda bölgede üretilen ürünlerin %85'inden daha az bir kısmının ihraç edilmemesi durumunda söz konusu istisna hükmünden faydalanılması mümkün olmayacaktır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren ve %85'lik ihracat şartını sağlayan bir işletmede görev alan personele yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi istisnası uygulanacağından söz konusu teşvikin işverene mi yoksa çalışana mı kalması gerektiği hususunda personel ile yapılan iş sözleşmesinde ödemenin net ya da brüt olarak belirlenmesi önem arz etmektedir. Şayet personel ile yapılan anlaşma brüt ücret ödemesi yönünde ise işverenin burada brüt ücret tutarından verginin kesilerek hazineye ödenmesi sorumluluğu bulunmaktadır. Kanun hükmünde yapılan ödemenin vergiden müstesna olacağı belirtildiğinden brüt ücret tutarından vergi hesaplanması söz konusu olmayacak, dolayısıyla serbest bölge teşvik tutarı çalışana ödenmiş olacaktır. Ancak işçi ile işveren arasında net ücret ödemesi kararlaştırılmış ise işveren tüm yasal yükümlülüklerden sorumlu olacağından, yasal bir yükümlülük olan gelir vergisinin istisna olması durumunda da söz konusu teşvik tutarının işverene kalması gerektiği kanaatindeyiz. Bu bağlamda, yargı kararında ödemenin brüt ya da net olmasının bir önemi olmaksızın gelir vergisi teşvikinden çalışanın yararlanması gerektiği yönündeki görüşüne katılmamaktayız.

II.24.02.2017 SONRASI SERBEST BÖLGELERDE GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI

Konu ile ilgili 24.02.2017 tarihinde son olarak yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'un gelir vergisi stopaj teşvikini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde değişiklik yapılmıştır. Değişiklikle birlikte serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği ve yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesini değiştiren 6772 sayılı Kanun'un gerekçesinde, “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun temel amacı, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek olup bu amaç çerçevesinde Kanun'un getirdiği teşvikler genel olarak üretici ve ihracatçılara yöneliktir. Böylece, üretici ve ihracatçılara istihdam nedeniyle katlandıkları mali yüklerin hafifletilmesi açısından önemli bir destek sağlanmaktadır. Gelir stopaj teşviki işçilere sağlanan avantaj olmayıp işverenlerin istihdam maliyetini azaltmaya yönelik bir teşviktir. Dolayısıyla, çalışanların bu teşvik unsuru üzerinden hak iddia etmeleri söz konusu olmayacaktır. Bu düzenlemeyle, işçi üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı teşvikinin işverene ait olduğu hususunun açıklığa kavuşturulması ve uygulamada ortaya çıkan ihtilafların giderilerek öngörülebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer yandan, 29.06.2012 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından Ekonomi Bakanlığı'na verilen B.07.1.GİB.0.06.43- 120.03.08.03-25 sayılı yazıda; “... Devlete ödenecek duruma gelen gelir stopaj vergisini devlet işveren (vergi sorumlusu) lehine kısmen veya tamamen almaktan vazgeçer...”

şeklinde görüş belirtilmiştir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı hesaplanan verginin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği yönündeki düzenlemelerde teşviklerin işverene ait olduğu düşüncesindedir.

Gerek 6772 sayılı Kanun metninde yer alan düzenleme gerek Kanun maddesinin gerekçesinde gerekse Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu görüş çerçevesinde hesaplanan verginin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği yönündeki düzenlemelerde teşviklerin işverene ait olduğu değerlendirilmektedir. Bu nedenle Yargıtay 9. Hukuk Dairesi tarafından verilmiş olan Karar'da yer alan verginin mükellefinin çalışan olması sebebiyle teşvik tutarlarının çalışana ödenmesi gerektiği yönündeki görüşe katılmıyoruz. Nitekim konu hakkında teşviklerin işveren yararına getirildiği yönünde değerlendirme yapılan Yargıtay kararı da bulunmaktadır².

III. AR-GE/TASARIM MERKEZLERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI

5746 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, "*Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını 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." denilmektedir.

Söz konusu Kanun maddesinin uygulanmasına ilişkin yayımlanan 4 Seri No.lu Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği'nde, "*Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarına öncelikle 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde asgari geçim indirimi uygulanacak olup asgari geçim indirimi mahsubu yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi tutarının doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i her bir personel bazında muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkinde konu edilecektir.*" hükmü yer almaktadır.

Her ne kadar Kanun metninde Ar-Ge/Tasarım personeline bu faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan ücret ödemelerinin belirli şartlarla gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmekte olsa da, Kanun metninin uygulanmasına ilişkin yayımlanan Tebliğ'de hesaplanan verginin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda tıpkı serbest bölgelere ilişkin ücret teşvikinde olduğu gibi Mali İdare'nin yapmış olduğu düzenleme ile Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde görev alan personele bu görevleri dolayısıyla ödenen ücretler üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopaj teşvik tutarlarının işverene bırakılması gerektiğini değerlendirmekteyiz.

² Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin Esas No:2018/9861 Karar No:2018/18648 13.03.2018 tarihli Kararı

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin vermiş olduğu Karar'da her ne kadar serbest bölge şirketleri tarafından yapılan ücret ödemelerinden bahsedilmekte ise de Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde görevli personele yapılan ücret ödemeleri nedeniyle yararlanılan gelir vergisi stopaj teşvik tutarlarının işçiye bırakılması gerektiği yönünde görüşler ortaya çıkmaktadır. Serbest Bölgeler Kanunu'nda son değişikliğin ardından yer alan gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin düzenleme ve 5746 sayılı Kanun'da gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin düzenleme paralel yapıdadır. Bu nedenle tıpkı serbest bölgelerde olduğu gibi Ar-Ge/Tasarım merkezlerine ilişkin gelir vergisi teşvik tutarları ile ilgili düzenlemeler tamamen bu merkezlerin mali yapılarını güçlendirmeye yönelik olduğundan teşvik tutarlarının işverende kalması gerektiği görüşünü desteklemekteyiz.

SONUÇ

İmal edilen ürünlerin FOB bedelinin %85'ten fazlasını yurt dışına ihraç eden serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, personellerine ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanacak olan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

3218 sayılı Kanunu'nun geçici 3. maddesinde düzenlenen gelir vergisi stopaj teşviki uygulaması günümüze kadar gelen tartışmalı konu olmakla birlikte 24.02.2017 tarihine kadar verilmiş olan kararlarda Kanun'un sağlamış olduğu istisnadan çoğu kez işçinin yararlanacağı kanaati getirilmiştir.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi 24.02.2017 tarihi itibarıyla 6772 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenerek gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasında madde değiştirilmiş ve "vergiden müstesnadır" ibaresi yerine hesaplanan verginin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği yönünde düzenlemeye yer verilmiştir. Dolayısıyla

gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasıyla birlikte serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında yer alan ihracata yönelik üretimin teşvik edilmesi kavramının desteklenmiş olduğu kanısına varılacaktır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişiklikle gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin hüküm ile 5746 sayılı Kanun Tebliği'nde yer alan gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin hüküm aynı yapıdadır. Dolayısıyla Ar-Ge/Tasarım merkezinde görevli personellere yapılan ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopaj teşviki tutarlarının da yine Ar-Ge/Tasarım merkezlerini teşvik etmek amacıyla işverene yönelik bir teşvik olduğu kanaatindeyiz.

Son dönemde çıkan yargı kararları neticesinde ve son mevzuat düzenlemelerinde istisna hükmü yerine verginin terkin edilmesi hükmüyle gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanacak olan tarafın işveren olduğu yönünde ifadeler güçlenmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalarda ve Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde personellere ödenen ücretlerde gelir vergisi istisnası algısı yerini teşvik algısına bırakmıştır. Söz konusu teşvikin işverene sağlanmış olan bir fayda olarak üretim, ihracat ve araştırma geliştirme faaliyetlerinin gelişmesinde önemli rol oynayacağı aşikardır.

DEĞERSİZ ALACAĞA İLİŞKİN KDV’NİN İNDİRİM HAKKI

Onur Çağdaş ÖZGÜR
Kıdemli Vergi Danışmanı

ÖZET

İşletmeler açısından alacakların tahsilat süreleri ve tahsilat imkanının kalıp kalmaması hali, işletmenin sürekliliği ve faaliyetlerinin sağlıklı olarak devam etmesi açısından önem arz etmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 322. maddesinde yer alan düzenleme, alacaklılar açısından alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda hangi yolun izleneceğini göstermektedir. 7104 sayılı Kanun’la, KDV Kanunu’nun 29. maddesine getirilen düzenleme ile değersiz alacaklara dair hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin indirimi mümkün hale getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Değersiz Alacak, 7104 Sayılı Kanun, İndirilecek Katma Değer Vergisi.

katma değer vergisine getirilen indirim hakkı üzerinde durulacaktır.

GİRİŞ

Ticari hayatın akışı içinde işletmeler açısından en can alıcı unsurlardan birisi de tahsilat sürelerinin ne derece uzadığıdır. İşletmeler, faaliyetlerinin sağlıklı işleyebilmesi için gerçekleştirdikleri satışların tahsil sürelerini takip etmekte, olası yatırım planlarını bu süreler göz önünde bulundurarak yapmaktadırlar. Tahsilat sürelerinin uzaması durumunda ise şirketler kredi kullanımına yönelebilmektedirler. Türkiye’de 2018 yılı içerisinde yaşanan kur dalgalanmaları neticesinde bazı sektörlerde tahsilat sürelerinin uzadığı yorumları da yapılmaktadır¹. Alacak tahsil süresinin uzaması ve daha sonra imkansız hale gelmesi durumu ticari hayatın içerisinde sıkça karşılaşılan durumlardan birisi olmuştur. Mükelleflerce alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda hangi işlemin yapılması gerektiği sorusu ise, VUK’un 322. maddesinde yer alan hüküm ile bir anlamda cevaplanmıştır.

VUK’un 322. maddesinde yer alan hükme göre, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz olacaktır. Makalemizde, tahsil imkanı kalmayan alacağa ilişkin olarak hesaplanan ve beyan edilen

I. DEĞERSİZ ALACAĞIN TEVSİKİ VE TAHSİL EDİLEMİYEN KDV

VUK’un 322. maddesi kapsamında uygulanan değersiz alacak müessesine göre alacağın değersiz hale gelmesi durumunda, değersiz alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler madde hükmüne giren değersiz alacakları gider kaydedilmek üzere yok edebilmektedirler. Kanun hükmünde yer alan mukayyet değer ile zarara geçirilerek yok edilmesinden kasıt, alacağın muhasebe hesaplarındaki değeri ile gider yazılabilecek olmasıdır². Kanun hükmüne göre, alacağın değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi için kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Fakat değersiz alacağa ilişkin tevsik edici belgelerin ne olduğu ise kanun hükmünde belirtilmemiştir.

Kanaat verici vesikaya ilişkin olarak İdare’nin vermiş olduğu muhtelif özetlerde örnekler yer almaktadır.

¹ <http://www.eulerhermes.com.tr/tr/basinodasi/haberler/Pages/K%C3%BCresel-Alacak-Tahsil-S%C3%BCreleri-67-G%C3%BCne-Uzad%C4%B1.aspx>

² Altar Ömer Arpacı, “7104 Sayılı Kanun’la Getirilen KDV’de İndirim Hakkının Değersiz Alacak Müessesine Etkisi”, Yaklaşım, Aralık 2018

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2012 B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgesinde kanaat verici vesikalara dair aşağıdaki örneklere yer verilmiştir:

- 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.

Değersiz alacaklarda alacağın değerinin artık tamamen sıfıra inmiş olması sebebiyle, alacağına

dair hesaplanan katma değer vergisinin de borçlu tarafından ödenmesi imkansız hale gelmektedir. Bu durumda satıcı tarafından hesaplanarak katma değer vergisi beyannamesinde beyan edilen KDV alıcıdan tahsil edilemeyecektir. Bu açıdan bakıldığında, ödenecek katma değer vergisi pozisyonunda bulunan mükellefler açısından tahsil etmedikleri bir katma değer vergisinin idareye ödenmesi durumu ortaya çıkmaktadır.

II.TAHSİL EDİLEMİYEN KDV'NİN İNDİRİMİ

VUK'un 323. maddesinde düzenlenen şüpheli alacaklar, değersiz alacaklardan farklı olarak karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebilmektedir. Şüpheli ticari alacağına ilişkin olarak hesaplanan katma değer vergisinin gider yazılıp yazılamayacağı uzunca bir süre tartışılmıştır. İdare, 334 numaralı VUK Genel Tebliği'nin V. bölümünde yer alan düzenleme³ ile birlikte tahsil edilemeyen katma değer vergisinin şüpheli alacak karşılığı ayrılması suretiyle gider yazılabileceği hükmünü getirerek tartışmalara son noktayı koymuştur.

Tebliğ düzenlemesi ile şüpheli ticari alacak karşılığı yoluyla tahsil edilemeyen KDV'nin gider yazılması mümkün hale gelmiştir.

İdare bu sefer, 06/04/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7104 sayılı "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte değersiz alacaklara ilişkin hesaplanan katma değer vergisine dair önemli bir değişikliğe gitmiştir.

7104 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yer alan hüküm ile birlikte KDV Kanunu'nun 29. maddesine 4. fıkra olarak "Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme

³ "Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır."

döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)” hükmü eklenmiştir.

7104 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemede mükelleflerin dikkat etmesi gereken önemli iki husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, indirime konu edilecek olan katma değer vergisinin, değersiz alacağın gider yazıldığı dönemde indirime konu edilmesi gerektiğidir. Dikkat edilmesi gereken ikinci husus ise, daha önce şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılarak gider yazılan KDV'nin indirim olarak dikkate alınabilmesi için öncelikle söz konusu KDV'nin gelir olarak dikkate alınması gerektiğidir. Mükelleflerin bu durumda, ödenecek veya devreden KDV'lerinin olması göz önünde bulundurularak konuya ilişkin bir değerlendirme yapmaları faydalı olacaktır.

SONUÇ

VUK'un amortismanlar bölümünün üçüncü kısmında düzenlenen değersiz alacak müessesesi, işletmelerin tahsiline imkan kalmadığı kazai bir hükme dayanan veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmiş alacaklarının değersiz alacak olarak değerlendirilmek suretiyle gider yazılabileceğini hüküm altına almaktadır. 7104 sayılı Kanun'la, KDV Kanunu'nun 29. maddesine eklenen 4. fıkra ile, değersiz alacağa ilişkin olarak hesaplanarak beyan edilen katma değer vergisinin alacağın gider yazıldığı hesap döneminde indirime konu edilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, daha önce şüpheli ticari alacak karşılığı yoluyla gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin, indirime konu edilebilmesi için öncelikle gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi şartıdır. 7104 sayılı Kanun'la getirilen uygulama ile birlikte İdare'nin esasen tahsil edilemeyen ve beyan edilen değersiz alacağa ilişkin KDV'nin indirim yoluyla telafi edilmesine imkan tanıdığı yorumu yapılabilecektir.

İŞÇİ-İŞVEREN UYUŞMAZLIKLARINDA ARABULUCULUĞUN VERGİLENDİRİLMESİ

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

Özge ERGÜL
Vergi Asistanı

ÖZET

Arabuluculuk, işçi işveren arasındaki uyuşmazlıkların anlaşmaya varılamadığında, tarafların bir araya getirilip iletişim sürecinin yürütülmesine, anlaşmaya varılmasına vesile olan uzmanlık eğitimi almış tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişi tarafından yönetilen çözüm yöntemidir. 7036 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 01.01.2018 tarihinden itibaren hüküm ifade etmek üzere bireysel veya toplu iş sözleşmesinden kaynaklanan işçi ve işveren alacak ve tazminatı ile işe iade taleplerinde dava açılmadan önce arabulucuya başvurulması dava şartı olarak getirilmiştir. Arabuluculuk faaliyetlerine ilişkin ödemelerin vergisel yönden, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Arabuluculuk sözleşmesi uyarınca işveren tarafından işçiye yapılan ödemelerin de yine ödemenin mahiyetine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Bu makalemizde arabuluculuk faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin ve arabuluculuk kapsamında işçiye yapılan ödemelerin vergisel boyutları izah edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Arabuluculukta Vergi, Zorunlu Arabuluculuk, Ücret, Serbest Meslek Kazancı.

GİRİŞ

7036 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bireysel veya toplu iş sözleşmelerinden kaynaklanan işçi ve işveren alacak ve tazminatı ile işe iade taleplerinde dava açılmadan önce arabulucuya başvurulması dava şartı olarak getirilmiştir. İşçi-İşveren uyuşmazlıklarında arabuluculuğa gidilmeden dava açılması halinde dava şartı yerine getirilmemiş sayılacak ve dava şartı yokluğu sebebiyle usulden dava reddedilecektir. İş kazası veya meslek hastalığından kaynaklanan maddi, manevi tazminat davaları ve bunlarla ilgili rücu davalarında, arabuluculuk şartı aranmayacağı belirtilmiştir.

Arabuluculuk faaliyetleri esasen ücret karşılığında yapılan bir hizmet niteliğinde olup,

arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Arabuluculuk sözleşmesine istinaden işveren tarafından işçiye yapılan ödemelerde gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda işçiye yapılan ödeme kalemi önem arz etmektedir. Arabuluculuk faaliyeti kapsamında elde edilen gelirin vergilendirilmesi ve arabuluculuk sözleşmesi kapsamında işveren tarafından işçiye yapılan ödemelerin vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıda yer almaktadır.

I. ARABULUCULUK FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tanımına yer verilmiş olup, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen

menfaatler olarak yapılmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre, yapılan ödemenin ücret mahiyetinde vergilendirilmesi üç unsura bağlanmakta ve bu üç unsura bağlı olarak elde edilen gelir ücret olarak nitelendirilmektedir.

Üç unsur şunlardır:

- Bir işverene tabi olma
- Belli bir iş yerine bağlı olma
- Hizmetin bir karşılığı olarak ödeme yapılması

Aynı Kanun'un 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti, "*sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması*" olarak tanımlanmıştır. Arabuluculuk, bu faaliyetin devamlılık arz edecek şekilde yapılması ve mutata bir meslek haline getirilmesi halinde serbest meslek kapsamında olup, söz konusu faaliyetten elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Kanun'un 82/4. maddesinde, "*Arzî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat*"ın vergiye tabi arızı kazanç olduğu belirtilmiştir. 302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, bir takvim yılında arızı kazanç sebebiyle elde edilen gelirlerin toplamının 2018 yılı için 27.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesna tutulacaktır. Şayet 2018 yılı için 27.000 TL'lik istisna tutarının aşılması durumunda yıllık beyanname verilmeyecek ve gelir vergisi ödenmeyecektir. İstisna tutarının aşılması durumunda ise aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

Yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

uyuşmazlık konusu olay için arabuluculuk faaliyetinde bulunan kişi bu faaliyetini kendi nam ve hesabına yapıyor ise elde etmiş olduğu gelir unsurunun serbest meslek geliri olduğu değerlendirilmelidir. Bu durumda kişinin vermiş olduğu hizmete ilişkin olarak serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve KDV hesaplanması uygun olacaktır.

Bir işverene bağlı olarak çalışan avukatların arabulucu olarak görevlendirildikleri dosyalardan elde edilen gelirin ne şekilde vergilendirileceği tartışmalara yol açmaktadır. Bir işverene bağlı olarak çalışan avukatın arabuluculuk faaliyetinden elde ettiği gelire ilişkin olarak bağımlı çalıştığı avukatlık ortaklığı tarafından makbuz düzenlenmesi ve söz konusu arabuluculuk ücretinin ilgili ortaklık tarafından ücret unsuru olarak avukata ödemesi yöntemi sıkça kullanılmaktadır. Arabuluculuk faaliyetinin mahiyeti dikkate alındığında esasen arabuluculuk faaliyetinin bir işverene tabi olarak yapılması mümkün olmayacağından bu kapsamda elde edilen bir gelir unsurunun ücret geliri olarak değerlendirilmesinin hatalı olacağı kanaatindeyiz. Bu noktada bir avukatlık ortaklığında bağımlı olarak çalışan avukatın arabuluculuk faaliyetinde bulunması halinde, bu avukata yapılacak ödemelerin gider pusulası ile tevsik edilmesinin en uygun yöntem olacağı kanaatindeyiz. Diğer taraftan, bu faaliyetin bir takvim yılında birden fazla kez yapılması halinde, bu faaliyetin mutata meslek haline geldiği değerlendirilmesi yapıldığında, bir takvim yılında birden fazla kez arabuluculuk faaliyetinde bulunan bağımlı çalışan avukatların mükellefiyet tesis ettirmelerinin en uygun yöntem olacağını değerlendirmekteyiz.

193 sayılı Kanun'un 94. maddesinin 2. bendine göre serbest meslek faaliyetinde bulunulması halinde söz konusu faaliyetin arızı olup olmadığına bakılmaksızın yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, arabuluculuk faaliyetinin arızı olarak yapılmasının gelir vergisi stopajına etkisi olmayacaktır.

II.ARABULUCULUK SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN İŞÇİYE ÖDENEN TUTARLARIN VERGİSEL DEĞERLENDİRMESİ

• İşçiye Ödenen Tutarların Vergisel Değerlendirmesi

Arabuluculuk süreci sonunda uzlaşılan tutarın işçiye ödenmesi durumunda, işçiye yapılan ödeme kalemlerinin belirlenerek her bir ödeme kalemi bazında yapılan ödemelerin vergiye tabi tutulup tutulmayacağına değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Yapılan ödeme kalemi ile ilgili olarak mevzuatta bir istisna hükmü yer almıyorsa yapılan ödeme tutarının brütleştirilerek gelir vergisi kesintisine tabi tutulması uygun olacaktır.

Kıdem tazminatı, en az bir tam yıl çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin kanunda öngörülen nedenlerden biriyle sona ermesi halinde işçiye yahut mirasçılara yapılan bir ödemedir. Arabuluculuk sözleşmesine istinaden işveren tarafından işçiye yapılan kıdem tazminatı ödemelerinde her bir yıl için 2018 yılının 2. yarısı için belirlenen 5.434,42 TL tutarının altında kalan kıdem tazminatı ödemelerinde gelir vergisi kesintisi yapılmasına gerek bulunmayacağı kanaatindeyiz. Ancak her bir yıl için belirlenen tutarın üzerinde bir ödeme yapılması halinde aşan kısmın gelir vergisi kesintisine tabi tutulması uygun olacaktır.

İhbar tazminatı ise, işçinin işten haber verilmeksizin veya ihbar süresi bitiminden önce çıkarılması durumunda işveren tarafından işçiye ödenmesi gereken tazminattır. Arabuluculuk sözleşmesine istinaden işveren tarafından işçiye yapılan ihbar tazminatı ödemelerinde ihbar tazminatı için herhangi bir istisna hükmü yer almadığından yapılan ödeme tutarının brütleştirilerek vergi kesintisine tabi tutulması uygun olacaktır.

Arabuluculuk sözleşmelerinde yapılan ödeme kalemlerinin vergiye tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin en büyük tartışma, işe başlatmama tazminatı açıklaması ile yapılan ödeme kaleminde ortaya çıkmaktadır.

193 sayılı Kanun'un 25. maddesinde ölüm, sakatlık, hastalık, evlenme, işsizlik sebebiyle yapılan yardım ve tazminatların gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yayımlanan 272 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde ise, istisna edilecek tutarın iş sözleşmesinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirlenen tutarla sınırlı olacağı hüküm altına alınmıştır.

İşveren tarafından işçiye yapılan işe başlatmama tazminatlarında istisna tutarı olarak, iş sözleşmesinin geçersizliğine karar veren mahkeme veya özel hakemin kararında belirtilen tutarın dikkate alınması gerekmektedir. Mahkeme ya da özel hakem kararı olmaksızın işveren tarafından işçiye yapılan işe başlatmama tazminatlarında herhangi bir istisna hükmü uygulanmaması, diğer bir ifade ile yapılan ödemenin gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

7036 sayılı Kanun'un 24. maddesinde, "*Taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesi, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılır.*" hükmü yer aldığından, arabuluculuk sözleşmelerinin ilam niteliğinde değerlendirilmesi mümkün bulunduğundan, arabuluculuk sözleşmesi kapsamında işveren tarafından işçiye yapılan işe başlatmama tazminatlarının gelir vergisinden istisna edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

SONUÇ

01.01.2018 tarihinden itibaren işçi -işveren uyuşmazlıklarında arabuluculuk hizmeti zorunlu hale gelmiştir. Arabuluculuk kurumunun amacı, gereksiz dava açılmasını önlemek ve yargının iş yükünün azaltılmaya çalışılmasıdır. Bu sayede dava sürecinden önce her iki tarafı da tatmin eden, daha hızlı ve düşük maliyetli bir çözüme ulaşılabilir.

Arabuluculuk faaliyetinin şahsen yerine getirilmesi gereken bir faaliyet olması, söz konusu faaliyetten elde edilen ücretin direkt olarak arabulucuya ödenmesi gibi hususlar

dikkate alındığında, yapılan ödemenin ücret olarak vergilendirilmemesi gerekir. Arabuluculuk faaliyetini, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması nedeniyle “serbest meslek faaliyeti” olarak değerlendirmekteyiz.

Arabuluculuk sözleşmesi kapsamında işveren tarafından işçiye yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağının tespitinde ödemenin mahiyeti önem arz etmektedir. Uygulamada en çok tartışmaya neden olan arabuluculuk kapsamında yapılan işe başlatmama tazminatlarının, arabuluculuk sözleşmesinin ilam niteliğinde değerlendirilmesi neticesinde, vergi kesintisine tabi tutulmamasının uygun olacağını değerlendirmekteyiz. Ancak, konu hakkında Mali İdare tarafından yapılmış açık bir düzenleme bulunmadığından, arabuluculuk sözleşmesi kapsamında yapılan işe başlatmama tazminatlarından vergi kesintisi yapılmasının riskten uzak bir yaklaşım olacağı kanaatindeyiz.

İMALAT FİRELERİ VE DEĞERİ DÜŞEN MALLARIN HURDA MALZEME OLARAK SATIŞI

Kenan AKBULUT

Ankara Defterdarlığı, Defterdarlık Uzmanı

ÖZET

Üretim yönetiminde en önemli konulardan biri, imalatta oluşan fireler ve değeri düşen mallar meselesidir. En az maliyetle kaliteli ürünü elde etmek için söz konusu süreçlerin yakından takip edilmesi gerekmektedir. Boşa giden hammadde kayıplarının ve stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle değeri düşen malların var olan maliyet giderlerini daha fazla arttırmamasına yönelik uygulamalar içerisinde en yaygın olanı, söz konusu malları hurda malzeme olarak değerlendirmek, bir başka deyişle hurda malzeme olarak satışa sunmaktır. Bu yazıda imalat firesi veya değeri düşen malların hurda malzeme olarak satışı konusu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: İmalat Firesi, Değeri Düşen Mal, Hurda, Hammadde, Stok.

GİRİŞ

Üretim sırasında veya sonrasında fire oluşumu, her işletme için kabul edilebilir bir durumdur. Ancak bilinmelidir ki, işletmeler için her fire israftır ve zarar kalemidir. Her yönetim fonksiyonu, aldığı ham madde ve yardımcı malzemelerden maksimum verimlilik sonucu üretim yapmak ister ve bu durum özel sektörün doğasında vardır. Ayrıca üretimde kullanılmak üzere tedarik edilen hammadde/malzemelerin stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretimde kullanılacağı aracın veya modelin üretimden kalkması vb. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle değerinin düşerek atık hale gelmesi de üretim sürecinde karşılaşılabilecek bir durumdur.

Gerek söz konusu atıkların gerekse üretim firelerinin hurda malzeme olarak satışı işletmelerin maliyet giderlerini azaltmaktadır. Bu çalışmada, imalat firelerinin ve değeri düşen malların hurda malzeme olarak değerlendirilebilir nitelikte olması halinde, söz konusu malların ne şekilde değerlendirilebileceği konusu ele alınacaktır.

I. İMALAT (ÜRETİM) FİRESİ

Üretim tesislerinde ham maddeden son ürüne kadar olan süreçlerde, toplam ham maddenin ürün için kullanılmayan yani boşa giden ham madde kayıplarına “fire” denmektedir. Üretimde fire oranını düşürmek ve olabildiğince alt seviyelerde tutmak, üretirken para kazanmak için dikkat edilmesi gereken önemli bir konudur. Fire oranı yüksek olursa maliyet artar, hammadde kaybı yaşanır ve hatta ekstrasından hammadde masrafının doğmasına neden olur. Bu noktada üretimde fire oranları için bir hedef belirlenir ve bu hedef minimum seviyede olur ise ‘üretirken para kazanmak’ terimi tam anlamıyla gerçekleşmiş olur. Fire oranını takip edebilmek, kontrol altında tutabilmek ve hatta fire oranında başarıyı yakalayabilmek için otomasyon şarttır.

Fire kayıpları çoğu zaman yüzdelerle dilimlerle ifade edilmektedir. Sektöre göre fire yüzdelerinin önem durumlarının değiştiği de göz önüne alınarak ortalama %3 ile %5 civarındaki fireler çoğu zaman kabul edilebilir olarak görülmektedir. Üretimde ortaya çıkan fireler¹

- Ham malzeme
- İş parçası
- Mamul firesi

¹ Erecek, A. (2006), Üretimde Fire Nedir ve Fire Çeşitleri, <http://ahmeterecek.blogcu.com/uretimde-fire-nedir-ve-fire-cesitleri/672961>, (Erişim: 26.07.2018)

olarak üçe ayrılmaktadır. Ham malzeme ve mamul fireleri doğrudan malzeme firesi olarak ortaya çıkarken; iş parçası fireleri işçilik ve malzeme fireleri olarak ortaya çıkmaktadır.

II.DEĞERİ DÜŞEN MALLARIN DEĞERLEMESİ

İşletme stoklarında bulunan malların değeri ekonomik veya fiziksel nedenlerden dolayı azalabilir. Söz konusu nedenlerden dolayı değeri azalan mal uygulamada ifadesini değeri düşen mal olarak bulmaktadır.

Değeri düşen mallara ilişkin yasal düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Madde hükmünde açıkça belirtildiği üzere, bir malın “değeri düşen mal” olarak değerlemeye konu edilebilmesi için mallarda meydana gelen değer kaybı yangın, deprem ve su basması gibi afetler sonucunda veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi bir durum sonucunda da meydana gelebilir. Görüldüğü üzere, afetler gibi olağanüstü durumlarda veya ticari faaliyetin normal icapları içerisinde malların değerinde düşüşler olacağı kanun koyucu tarafından kabul edilmiştir.

Bu durumda, malın maliyetinde meydana gelen kayıpların gider hesaplarına intikal ettirilmesi mümkündür. Ancak malda ne kadar değer düşüklüğünün meydana geldiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Malların değerindeki düşüklük ilgili malların emsal bedeli ile değerlendirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde, emsal bedelinin sıra ile aşağıdaki esaslara göre tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre:

- Birinci Sıra: (Ortalama Fiyat Esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki ayda veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef

tarafından çıkarılacak olan “Ortalama Satış Fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'den az olmaması şarttır.

- İkinci Sıra: (Maliyet Bedeli Esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

- Üçüncü Sıra: (Takdir Esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdir, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellefler tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnemelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

Yukarıdaki madde metnine göre, kıymeti düşen malların muhakkak emsal bedelinin tespiti gerekmektedir. Emsal bedelinin tespitinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin birinci sırası (ortalama fiyat esası) ve ikinci sırası (maliyet bedeli esası) değil, üçüncü sırası (takdir esası)'nın uygulanması gerekmektedir. Zira, bu malların maliyetinin mutata olmadığı zaten madde hükmünde belirtildiği gibi, hasarlı malların

² “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak çürümek, kırılmak çatlama, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”

kıymetlerindeki azalmanın farklı olması ortalama satış fiyatı esasının uygulanmasını da olanaksız hale getirmektedir. Ayrıca, iktisadi değer düşüklüğü iddia olunan malların bir kısmı tekrar alım satıma konu olabileceği gibi bir kısmı da değerini tamamen yitirmiş durumda bulunabilir. Satılan ve hesap dönemi sonunda mevcut olan değeri düşen mallardaki hasar dereceleri farklı olunca, ortalama satış fiyatı esas alınmaz. Tekrar hatırlatmak gerekirse, ortalama fiyat esas yalnızca aynı cins ve nevideki mallarda uygulanabilmektedir. Diğer bir deyişle, ortalama satış fiyatının esas alınabilmesi için, hasar derecesinin de tüm mallarda aynı oranda olması gerekir ki, bu durum pratikte olanaklı bulunmamaktadır. Emsal bedel değerlemesi takdir komisyonundan talep edilmelidir. Ancak kanun maddesinde de açıkça hükme bağlandığı üzere, mükellefler değeri düşen mallara ilişkin olarak kaza mercilerine de değer biçtirebilirler. Kanun hükmünde bahsi geçen kaza mercileri ise ticaret mahkemeleri ve asliye hukuk mahkemeleridir.

III. İMALAT FİRELERİ VE DEĞERİ DÜŞEN MALLARIN DEĞERLEMESİ

Tekrarlamak gerekirse, değeri düşen malların değerlemesine ilişkin hükümleri içeren Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesine göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

Anılan maddede yer alan “önemli bir azalış” ifadesi iktisadi kıymetlerin piyasa değerini ve kullanılma özelliklerini normalin üzerinde kaybetmelerini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile, anılan madde, fiziken mevcut ancak normal değerinin altında bir değere sahip malların değerlemesini düzenlemektedir.

Aynı Kanun'un 267. maddesinde emsal bedel ve emsal bedelin tespit şekillerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre,

kıymeti düşen emtiada değer düşüklüğü emtianın tamamında aynı ölçüde gerçekleşmeyeceğinden, emsal bedelin ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeline göre tespiti mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, emsal bedeli ancak “takdir esasına” göre belirlenebilmektedir. Bunun için de Vergi Usul Kanunu'nun 72 ve devamı maddelerinde düzenlenen takdir komisyonuna başvurulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, “fire” kavramına ilişkin olarak vergi mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yer almamakla birlikte, değerlendirme açısından fire, bir malın üretim veya tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve miktarı kesin olarak tespit edilemeyen, ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içerisinde, ticari ve teknik icaplara uygun olarak uğradığı kayıpları fire olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, ticari emtialar fiziksel özellikleri gereği buharlaşma, erime, kuruma, çekme, sızma, dökülme gibi nedenlerle miktarsal azalmaya maruz kalabilmektedirler. Ayrıca emtianın stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma, çürüme, yırtılma gibi nedenlerle kısmi fiziksel kayba veya değer kaybına uğraması mümkündür. Yine ticari emtianın bulunduğu koşullar, depo edilme biçimi ve sınai mal üretiminde kullanılan teknik ve üretim koşulları gibi pek çok nedenle de fire oluşabilmektedir.

Nitekim, 60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri'nin 8.1.3.3. bölümünde “*Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin de indirim konusu*

yapılması mümkün değildir.” açıklamasına yer verildikten sonra,

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıpların,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümlerinin,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıpların,

fire olarak değerlendirilmekte olduğu ifade edilerek, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Anılan Sirküler'deki örneklerden de anlaşılacağı üzere, fire kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade etmekte olup, bu durumda fiziken mevcut olan bir emtia bulunmadığından, değerlendirilecek bir emtiadan da söz etmemiz mümkün değildir.

Ayrıca, üretime giren ilk madde ve malzemelerde üretim sırasında fireler ortaya çıktığı gibi hurda, üretim artığı, tali ürün vb. kalemler de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, taş kömüründen kok kömürü elde edilmesi sırasında oluşan katran, ham benzol ve naftalin yan ürünken; marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan tahta parçaları üretim artığı, bu aşamada oluşan toz ise firedir. Yine dokuma tesislerindeki tarak artıkları vb. ile konfeksiyon işletmelerindeki kumaş kırpıntıları ise hurda, iskarta, deşe veya döküntü olarak adlandırılmakta olup, bunların “fire” kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, işletmelerin üretim süreçleri sırasında ortaya

çıkan ve hurda değeri bulunan kıymetlerin nevine göre üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmaları veya ekonomik bir değer taşımaları durumunda “fire” kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretiminde kullanılacağı aracın veya modelinin üretimden kalkması vb. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışı düşünülen hammadde/malzemelerin de “fire” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi gereğince değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle, değer tespiti için takdir komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri'nin 8.1.3.2. bölümünde “*Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.*” açıklamasına yer verilmiş;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılabileceği örnek verilerek açıklanmıştır.

Ancak, üretim sırasında ortaya çıkan kıymetlerin üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmamaları ve ekonomik bir değer taşımamaları durumunda ise bunların “fire” kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

SONUÇ

Fire bir malın üretimde kullanılacak hammadde, yarı mamul ve mamul malzemelerden, üretim sırasında ortaya çıkan kayıp olarak tanımlanabilir. Öte yandan bir malın “değeri düşen mal” olarak değerlemeye konu edilebilmesi için mallarda meydana gelen değer kaybının yangın, deprem ve su basması gibi afetler sonucunda veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi bir durum sonucunda meydana gelmesi gerekir.

İşletmelerin üretim süreçleri sırasında ortaya çıkan ve hurda değeri bulunan kıymetler nevine göre üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmaları veya ekonomik bir değer taşımaları durumunda fire kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmama ile birlikte, stokta bekleme esnasında paslanma, kırılma, bozulma veya üretimde kullanılacağı aracın veya modelinin üretimden kalkması vb. nedenlerle kullanım özelliğini yitirmesi nedeniyle hurda malzeme olarak satışı düşünülen hammadde/malzemelerin de fire kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu kıymetlerin değeri düşen mallar kapsamında değerlendirilmek suretiyle, değer tespiti için takdir komisyonuna müracaat edilmesi ve komisyon kararı uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Ayrıca üretim sırasında ortaya çıkan kıymetlerin üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olmamaları ve ekonomik bir değer taşımamaları durumunda ise bunların fire kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

REKABET HUKUKUNDA DİKEY ANLAŞMALAR ve GRUP MUAFİYETİ

Özge KISACIK
Avukat

ÖZET

Rekabet hukukunda dikey anlaşmalar, teşebbüslerin üretim ve dağıtım sürecini en iyi şekilde kurmalarını ve bunun doğal sonucu olarak genellikle pazarda markalar arası rekabetin artmasını sağlarken; belirli koşulları sağlamaları halinde 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (“4054 sayılı Kanun”)’un 4. maddesinde yer alan yasaklamadan muaf tutulabilmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Dikey Anlaşmalar, 2002/2 Sayılı Tebliğ, Grup Muafiyeti, Rekabet Hukuku, 4054 Sayılı Kanun.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, dikey anlaşmalara ilişkin düzenlemeler, 4054 sayılı Kanun ve 2002/2 sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği (“Tebliğ”)’nde yer almaktadır. 4054 sayılı Kanun’un 4. maddesine göre, “*Belirli mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve eylemleri hukuka aykırı ve yasaktır.*” Yine 4054 sayılı Kanun’un 5. maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde ise, teşebbüsler arası anlaşmaların 4. maddenin uygulanmasından muaf tutulmasına karar verilebilir¹. Söz konusu muafiyet ise, Tebliğ ile grup muafiyeti tanınması şeklinde olabileceği gibi bireysel muafiyet kararı verilmesi şeklinde de olabilmektedir. Tebliğ uyarınca, üretim ve dağıtım zincirinin farklı seviyelerinde faaliyet gösteren iki veya daha fazla teşebbüs arasında yapılan “dikey anlaşmalar” 4054 sayılı Kanun’un 4. maddesindeki yasaklamadan grup olarak muaf tutulmuştur. İşbu makalemizin konusunu ise,

Tebliğ kapsamında dikey sözleşmelere tanınan grup muafiyeti oluşturmaktadır.

I. TEBLİĞ’İN KAPSAMI

Tebliğ’in “Kapsam” başlıklı 2. maddesinde, dikey anlaşmalar, “*üretim veya dağıtım zincirinin farklı seviyelerinde faaliyet gösteren iki ya da daha fazla teşebbüs arasında belirli mal veya hizmetlerin alımı, satımı veya yeniden satımı amacıyla yapılan anlaşmalar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bir diğer deyişle, piyasadaki konumları gereği birbirine rakip olmayan teşebbüslerin arasındaki dağıtım, franchise, yetkili servis, bayilik sözleşmeleri gibi sözleşmeler dikey sözleşmeler kapsamındadır. Tebliğ’in 7. maddesinde belirtildiği üzere, bu Tebliğ dikey anlaşmaların yanı sıra dikey uyumlu eylemlere de aynı kriterler göz önünde bulundurularak uygulanmaktadır.

İlaveten, bütün dikey anlaşmalar bu Tebliğ kapsamında muaf tutulmamaktadır. Önemle belirtmek gerekir ki, Tebliğ ile sağlanan muafiyet, sağlayıcının dikey anlaşma konusu mal veya hizmetleri sağladığı ilgili pazardaki pazar payının %40’ı aşmaması durumunda uygulanır. Bu noktada muafiyet için teşebbüs(ler)e ait pazar payının hesaplanması da önem arz etmektedir.

¹ a) Malların üretim veya dağıtım ile hizmetlerin sunulmasında yeni gelişme ve iyileştirmelerin ya da ekonomik veya teknik gelişmenin sağlanması,

b) Tüketicilerin bundan yarar sağlaması,

c) İlgili piyasanın önemli bir bölümünde rekabetin ortadan kalkmaması,

d) Rekabetin (a) ve (b) bentlerindeki amaçların elde edilmesi için zorunlu olandan fazla sınırlanmaması

Tebliğ’de yer alan şartlar uyarınca özellik arz eden dikey anlaşmalar ve dikey anlaşmaları grup muafiyeti kapsamı dışına çıkaran sınırlamalara ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıda yer almaktadır:

1. Dikey Anlaşmalarda “Fikri Haklar”

Mal veya hizmetlerin alımı, satımı veya yeniden satımına ilişkin düzenlemelerle birlikte fikri hakların alıcıya devri veya alıcı tarafından kullanımıyla ilgili hükümler içeren dikey anlaşmalar da, söz konusu fikri hakların anlaşmanın asli konusunu oluşturan mal veya hizmetlerin alıcı veya alıcının müşterileri tarafından kullanımı, satımı veya yeniden satımı ile doğrudan ilgili olması ve bu fikri hakların devri veya kullanımının anlaşmanın esas amacını oluşturmaması kaydıyla, Tebliğ’de öngörülen grup muafiyetinden yararlanabilmektedir.

Ayrıca, fikri haklara ilişkin hükümler, bu Tebliğ ile muaf tutulmayan anlaşmalarla aynı amacı taşıyorsa, bu defa muafiyetten yararlanamazlar.

2. Rakip Teşebbüsler Arası Yapılan Dikey Anlaşmalar

Aynı coğrafi pazarda faaliyet gösterip göstermediklerine bakılmaksızın, Türkiye’de aynı ürün pazarında faaliyette bulunan veya bulunma potansiyeline sahip sağlayıcılar “rakip teşebbüs” olarak değerlendirilmektedir.

Rakip teşebbüsler arasında yapılan dikey anlaşmalar, Tebliğ ile tanınan muafiyetten yararlanamaz. Zaten rakip iki teşebbüs arasındaki anlaşma “yatay anlaşma” mahiyetinde olması sebebiyle de Tebliğ kapsamında olmayacaktır.

Ancak sağlayıcının söz konusu malın hem üreticisi hem dağıtıcısı olduğu; fakat alıcının sadece dağıtıcısı olduğu halde böylesi iki teşebbüs arasında yapılan anlaşma muafiyetten yararlanabilecektir.

3. Anlaşmaları, Grup Muafiyeti Kapsamı Dışına Çıkaran Sınırlamalar

a) Yeniden Satış Fiyatının Belirlenmesi

Sağlayıcı tarafından, alıcının uygulayacağı sabit veya asgari satış fiyatının belirlenmesi kesinlikle yasaktır. Ancak, sabit veya asgari satış fiyatına dönüşmemesi koşuluyla sağlayıcının, alıcının azami satış fiyatını belirlemesi veya alıcıya satış fiyatını tavsiye etmesi mümkündür. Alıcıya bildirilen azami veya tavsiye nitelikteki satış fiyatlarının asgari veya sabit fiyata dönüşmemesi için, söz konusu fiyatların azami veya tavsiye niteliğinde olduğunun yayınlanan fiyat listelerinde ya da ürünün üzerinde açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

b) Bölge ve Müşteri Sınırlaması

Tebliğ’in 4. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde dört başlık altında sayılan bölge veya müşteri paylaşımı türleri, anlaşmaları grup muafiyeti dışına çıkartan sınırlama olarak kabul edilmemektedir.

- Alıcının müşterilerince yapılacak satışları kapsamaması kaydıyla, sağlayıcı tarafından kendisine veya bir alıcıya tahsis edilmiş münhasır bir bölgeye ya da münhasır müşteri grubuna yapılacak aktif satışların kısıtlanması,

- Toptancı seviyesinde faaliyet gösteren alıcının son kullanıcılara yönelik satışlarının kısıtlanması,

- Bir seçici dağıtım sistemi üyelerinin yetkili olmayan dağıtıcılara satış yapmalarının kısıtlanması,

- Birleştirilmek amacıyla tedarik edilen parçaların söz konusu olması halinde, alıcının bunları üretici konumundaki sağlayıcının rakiplerine satmasının kısıtlanması.

Teşebbüslere münhasır bir bölge veya müşteri grubu vermek suretiyle tanınan koruma mutlak bir koruma değildir. Alıcı teşebbüsler kendilerine tahsisli bölgeye veya müşteri grubuna satış yaparken sisteme dâhil diğer alıcıların ancak aktif rekabetinden korunabilirler. Bu bölgeye veya müşteri grubuna yapılacak pasif satışların kısıtlanması ise, anlaşmayı grup muafiyeti dışına çıkartan bir ihlal olarak değerlendirilecektir.

Aktif satış, başka bir alıcının münhasır bölgesindeki veya münhasır müşteri grubundaki münferit müşterilere mektup veya ziyaret gibi doğrudan pazarlama yöntemleriyle gerçekleştirilen satışlar olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, diğer bir alıcının bölgesinde satış yeri veya dağıtım deposu kurmak da aktif satış kapsamındadır. Başka bir alıcıya tahsis edilmiş bölgedeki veya müşteri gruplarındaki müşterileri doğrudan hedefleyen reklamlar veya promosyonlar da diğer aktif satış yöntemleri arasında sayılabilir.

Pasif satış ise, başka bir alıcının bölgesindeki veya müşteri grubundaki müşterilerden gelen ve alıcının aktif çabaları neticesi olmayan talepleri karşılamaktır. Alıcı malın teslimatını müşterinin adresine götürerek yapsa dahi, bu satış pasif satış anlamına gelecektir. Medya aracılığı ile yapılan genel nitelikli reklamlar veya promosyonlar, pasif satış yöntemi olarak değerlendirilecektir. İnternet ve benzeri yollarla yapılan satışlar da genellikle pasif satıştır. Ancak, başka bir alıcının münhasır bölgesindeki veya müşteri grubundaki müşterilere elektronik posta gönderilmesi, söz konusu müşterilerden böyle bir talep gelmediği sürece, aktif satış yöntemi olarak değerlendirilecektir. Katalog gönderme suretiyle yapılan satışların değerlendirilmesinde de aynı yaklaşım uygulanacaktır.

Önemle belirtmek gerekir ki, sözleşmeye konulacak pasif/aktif satış yasaklarının açıkça belirtilmesi gerekmekte olup, “bölgesi dışına satmayacaktır” gibi ibareler Rekabet Kurulu’nda tartışmaya sebep olabilecektir. Örneğin, pasif satışların kısıtlanmasının yasak olduğu bir durumda,

bu tarz bir ibare her ikisinin de yasaklandığı anlamına gelebilmektedir.

c) Seçici Dağıtım Sistemleri

Seçici dağıtım sistemi üyelerine son kullanıcılara yapılacak satışlar bakımından aktif veya pasif satış yasağı getirilememektedir. Sağlayıcı konumundaki teşebbüs belirli bir bölgede sınırlı sayıda alıcıya mal vereceğini belirtmek suretiyle münhasır bölgeler oluştursa dahi, alıcıların bölge dışındaki son kullanıcılara yapacakları aktif veya pasif satışlar engellenemez. Ancak, sistem üyesi bir alıcının faaliyetlerini sürdürdüğü satış noktasının yerini değiştirmesi veya yeni bir satış noktası açması sağlayıcı tarafından engellenebilir. Ancak, sistem üyesi bir alıcının internet satışları için internet sitesi açması, yeni bir fiziki satış noktası açmak olarak kabul edilmeyecektir. Seçici dağıtım sistemini kısmen de olsa rekabete açan diğer düzenleme Tebliğ’in 4. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yapılmıştır. Buna göre, dağıtım sistemi olarak seçici dağıtım sistemini tercih eden teşebbüsler, sistem üyesi alıcılara tek elden satın alma yükümlülüğü getiremez.

d) Diğer Sınırlamalar

Parçaların birleştirilmesi ile oluşturulan ürünlerin söz konusu olduğu tedarik anlaşmalarına ilişkin diğer bir düzenleme de Tebliğ’in 4. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer almaktadır. Bu tür parçaları satan sağlayıcı ile bu parçaları birleştirerek üretimde kullanan alıcı arasında akdedilen tedarik anlaşmasında, sağlayıcının bu parçaları son kullanıcılara veya alıcı tarafından malların bakımı ya da onarımıyla yetkilendirilmemiş tamircilere yedek parça olarak satması engellenemez.

Görüldüğü üzere, söz konusu sınırlama yukarıdakinden farklı olarak alıcı tarafından sağlayıcıya getirilmektedir. Bu duruma örnek olarak bisiklet zinciri üreten sağlayıcı ile bu zincirleri bisiklet üretiminde kullanan alıcı arasındaki ilişki verilebilir. Alıcı konumundaki

bisiklet üreticisi sağlayıcı konumundaki zincir üreticisinin, zincirleri nihai kullanıcılara veya yetkilendirilmemiş, bir başka deyişle, bağımsız tamircilere satmasını yasaklayamaz. Ancak, alıcı konumundaki bisiklet üreticisi yetkilendirdiği kendi tamircilerine zincirleri sadece kendisinden alma zorunluluğu getirebilir. Ayrıca zincir üreticisinin başka bisiklet üreticilerine satış yapması yasaklanabilir.

4. Rekabet Etmeme Yükümlülüğü

Tebliğ'in 3. maddesinde rekabet etmeme yükümlülüğü, alıcının anlaşma konusu mal veya hizmetlerle rekabet eden mal veya hizmetleri üretmesini, satın almasını, satmasını ya da yeniden satmasını engelleyen doğrudan ya da dolaylı yükümlülük olarak tanımlanmıştır.

Bunaekolarak, rekabet etmemeyükümlülüğünün süresi büyük önem arz etmektedir. Alıcılara sözleşmede getirilen belirsiz süreli veya süresi beş yılı aşan rekabet etmeme yükümlülüğü sözleşmenin Tebliğ'de yer alan muafiyetten yararlanmasını önlemektedir. Rekabet etmeme yükümlülüğünün yukarıda belirtilen süreyi aşacak şekilde zımnen yenilenebileceğinin kararlaştırılması halinde ise, aynı şekilde rekabet etmeme yükümlülüğü belirsiz süreli sayılmaktadır. Buna aykırı olarak konulan rekabet etmeme yükümlülükleri ise, sözleşmeyi grup muafiyeti kapsamında çıkaracaktır.

SONUÇ

Tebliğ'de belirtilen şartların sağlanmaması halinde, bir dikey anlaşma Tebliğ kapsamı dışında kalmaktadır ve 4054 sayılı Kanun'un 4. maddesi denetimine tabi olmaktadır. Bu durumda yine 4054 sayılı Kanun'un 5. maddesindeki şartların sağlanmaması halinde, bireysel muafiyetten de yararlanılamayacaktır. Tebliğ kapsamındaki muafiyetten yararlanabilmek için dikey sözleşmelerin dikkatli bir şekilde incelenmesi gerekmekte olup, hepsinin her şartta grup muafiyetinden yararlanacağı yanılığısına düşünmemelidir.

ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ŞÜPHELİ ALACAK KAVRAMI VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

M. Talha SAZAK

Stj. Avukat

ÖZET

Şüpheli alacak kavramı, kanun koyucu tarafından açıkça tanımlanmış ve şartları belirtilmiş, ancak buna rağmen aydınlatılmaya muhtaç karanlık tarafları da bulunan bir müessesedir. Bu kapsamda şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için kanun koyucunun hükmettiği şartların sağlanması gerekmektedir.

Şüpheli alacak kavramı her zaman aynı durumlarda aynı hükmün uygulanması kadar aydınlık olmamakla birlikte; iflas halinde şüpheli alacakların durumu, konkordato halinde şüpheli alacaktan bahsedilip bahsedilemeyeceği, şüpheli alacak karşılığının hangi dönemde ayrılabilceği ve yurtdışı kaynaklı alacakların şüpheli alacak niteliği taşıyıp taşıyamayacağı gibi hususlar özellik arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Şüpheli Alacak, Vergi Usul Kanunu, İflas, Konkordato, Yurtdışı Alacakları, Karşılık.

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nde ticari ve zirai kazançların elde edilmesi hukuki tasarrufa bağlanmış olup, bir başka deyişle bu gelirleri elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır¹. Bu kapsamda daha önce tahakkuk ettirilip hesap tutarlarına intikal ettirildiği halde, birtakım tutarların tahsili her zaman için mümkün olmamakta veya söz konusu tutarın tahsili şüpheli hale gelmektedir. Bu gibi durumlarda yapılacak işlemler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 323'üncü maddesinde açıklanmıştır.

Şüpheli alacak kavramı, VUK'un "Şüpheli Alacaklar" başlığını taşıyan 323'üncü maddesi ile tanımlanmış olup; bir alacağın hangi hallerde şüpheli alacak sayılabileceği de mezkur maddede yapılan tanımdan çıkarılabilmektedir.

Kanun hükmünde yapılan tanımda şüpheli alacak kavramının gereklilikleri sayılmış olsa

da iflas durumu, konkordato, tasfiye hali ile yurtdışı alacakları gibi birtakım özellikli durumlar tartışma konusu olmuştur. Bu makalede, şüpheli alacak kavramı ile hem İdare'nin çıkarmış olduğu özelgeler, hem de yargının vermiş olduğu kararlar ışığında yukarıda bahsi geçen özellikli durumlar açıklanmaya çalışılmıştır.

I. ŞÜPHELİ ALACAK KAVRAMI

Türk Vergi Sistemi, ticari ve zirai kazançların tespitinde tahakkuk sistemini benimsemiştir. Bu sisteme göre de bir ticari yahut zirai muamele esnasında işlemlerin tam eksiksiz bir şekilde yapılması sonucunda o kazancın tahsil edilmesi beklenmemekte, söz konusu kazanç henüz tahsil edilmeden kazanç elde edilmiş sayılmaktadır². Fakat bu husus kimi durumlarda vergi adaleti ile ilgili sorular ortaya koymakta, bir şekilde söz konusu gelirin tahsil edilemediği durumlarda kişiler elde edemediği bir gelirden dolayı vergilendirilebilmektedir. Ancak işte bu durumun ortaya çıkmasının engellenmesi için kanun koyucu VUK'un 323'üncü maddesinde şüpheli alacak kavramını açıklayıp şartlarını sayarak, bu şartların

¹ Prof. Dr. S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s.13*

² Hüseyin Ürküt, *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacaklar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 300*

sağlandığı durumlarda doğrudan ya da karşılık ayırarak zarara intikal ettirilmesinin önünü açmış, böylece doğabilecek adaletsiz vergi uygulamalarının önüne geçmiştir.

Şüpheli alacak kavramı, VUK'un "Şüpheli Alacaklar" başlığını taşıyan 323'üncü maddesinde³ açıklanmış olup, kanun koyucu mezkur madde hükmü ile, bir alacağın şüpheli alacak sayılacağı halleri belirtmek suretiyle hem kavramın tanımını yapmış, hem de şüpheli alacak müessesesinin şartlarını saymıştır.

1. Bir Alacak Hangi Durumlarda Şüpheli Alacak Niteliğini Kazanır?

Bir alacağın şüpheli alacak niteliğini kazanabilmesi, ancak VUK'un 323'üncü madde hükmündeki şartların hepsinin sağlanması ile mümkün olabilir. Bu şartların bir kısmı mezkur madde hükmünde açıkça yer almışken; bir kısmı ise madde hükmünde açıkça yer almayıp bu hükümde geçen ifadelerden çıkarılması mümkün olmaktadır. Buna göre, bir alacağa şüpheli alacak niteliğini kazandıran şartlar şu şekilde ifade edilebilir:

1.1. Alacağın, Ticari veya Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olması

Her şeyden önce, şüpheli alacak kavramının ön şartı, ilgili madde hükmünde de açıkça belirtildiği üzere alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. Bu koşul, madde hükmünün birinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

Bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde

edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ise, alacağın kayıtlara nasıl geçildiği ile yakından ilgilidir. Bu durumda, şüpheli alacak kavramından bahsedilebilmesi için öncelikle söz konusu alacağın daha önce hasılat olarak kaydedilmiş olması gereklidir⁴.

1.2. Bilanço Hesabına Göre Defter Tutulması

Bu şart, VUK'un 323'üncü maddesinde açıkça yer alan şartlardan birisi olmamakla birlikte mezkur madde hükmünde geçen "... Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir..." ifadesi, şüpheli alacağın ancak pasifte ayrılması ile izlenebileceğini göstermekle birlikte, bilindiği üzere pasif hesapları da ancak bilanço hesabına göre defter tutan mükellefler tarafından izlenebildiği için ancak bilanço hesabına göre defter tutan mükellefler şüpheli alacak kavramından faydalanabilecektir.

1.3. Alacağın Teminatsız Olması

Mezkur madde hükmünde geçen "*Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.*" ifadesi göstermektedir ki, teminatlı alacaklar şüpheli alacak kavramının konusu dışında kalmaktadır. Dolayısıyla şüpheli alacak kavramının bir diğer şartı söz konusu alacağın teminatlı bir alacak olmamasıdır.

1.4. Alacağın VUK 323'üncü Madde Kapsamında Şüpheli Hale Gelmiş Olması

VUK'un 323'üncü maddesinde, bir alacağın şüpheli hale geldiği iki durum belirtilmiştir. Bu kapsamda şüpheli alaktan bahsedilebilmesi için alacağın dava yahut icra safhasında olması

³ "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazılı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr - zarar hesabına intikal ettirilir."

⁴ Hande Tortop Bayraktar, Şüpheli Alacak, Değersiz Alacak ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi, Vergi Dünyası, Sayı 364

veya da alacağın yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük olması gerekmektedir. Bu iki hal mezkur madde hükmünde açıkça sayılmıştır. Bu noktada açık olmayan ve açıklanmaya muhtaç olan husus, dava veya icra takibine değmeyecek kadar küçük alacak kavramıdır. Bu husus ile ilgili açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, her bir somut olay için bu “küçüklük” kavramının ayrı ayrı değerlendirilmesi en uygun seçenek olarak gözükmektedir. Bu kapsamda, dava açıldığında, bunun için yapılması gereken masraflar alacağın bedelini geçmekte ise bu alacak için takibe değmeyecek derecede küçüktür demek yerinde olacaktır⁵.

2. Şüpheli Alacak Karşılığı Hangi Dönemde Ayrılabilir?

Değinilmesi gereken bir başka husus ise, bir şüpheli alacak için hangi dönemde karşılık ayrılması gerektiğidir. Bu hususla ilgili olarak mükelleflere bir serbesti tanınmış olup, şüpheli alacak için karşılık ayırıp ayırmamak mükellefin arzusuna bırakılmıştır. Ancak bahse konu özgürlük, mükelleflerin şüpheli alacak için karşılığı istediği dönemde ayırabileceği anlamına gelmemekte, alacak hangi yıl şüpheli hale geldiyse ancak o yıl karşılığı ayrılabilir.

Bu husus yargı kararlarına da konu olmuş, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.2006/291, K.2006/334 sayı ve 08.12.2006 tarihli kararında, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan veya icra takibine değmeyecek küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağına öngörüldüğü, şüpheli alacak karşılığı ayırmanın yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onları en çok kar sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun

ise kanun koyucunun amacına aykırı düşeceği, olayda alacağın 2000 yılında şüpheli hale geldiği ihtilafsız olduğundan, karşılığın bu yılda ayrılması gerektiği,” gerekçesiyle vermiş olduğu 08.03.2004 tarih ve E.2002/1198, K.2004/444 sayılı kararını aynı gerekçelerle onamıştır. Mahkeme kararından da açık bir şekilde anlaşılacağı üzere, ancak alacağın şüpheli alacak niteliği kazandığı yıl şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir olup, karşılığı ayırıp ayırmamak mükellefin isteğine bırakılmıştır.

Bütün bu görüşlerin ve yukarıda bir kısmına yer verilen Danıştay kararının yanında, bir başka görüşe göre ise, mezkur madde hükmünde alacağın şüpheli alacak niteliği kazandığı yıl karşılık ayrılması gibi bir düzenleme bulunmadığından bahisle, şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli niteliğini taşıdığı dönemler boyunca, ayrılabilir. Bu husus ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesi, 13.02.2014 tarih ve E.2010/3320 K.2014/805 sayılı kararında “Bu düzenlemede alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulü kanunda öngörülmemen, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir.” ifadelerine yer verilmiş olup, yargı kararlarında da bu konuda bir görüş birliği bulunmadığını göstermektedir.

II.ŞÜPHELİ ALACAKLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1. İflas Durumunda Şüpheli Alacak

Yukarıda da anlatıldığı üzere, bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesi için VUK'un 323'üncü maddesinin açıkça öngördüğü şartlardan birisi alacağın dava veya icra safhasında olması yahut alacağın yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması gerekmektedir.

³ Hüseyin Ürküt, a.g.e.

Bu noktada soru işareti yaratabilecek husus iflas halinde ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca iflas halinde alacaklı borçluyu dava yahut icra yolu ile takip edememektedir. Burada karşılaşılan sorun, somut bir dava ya da icra safhası olmaksızın bir alacağın şüpheli alacak sayılıp sayılamamasıdır.

Bu soru Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgelerine de konu olmuş, İdare vermiş olduğu 11.04.2014 tarih ve 64597866-105[323-2014]-46 sayılı özelgede bu konuyu “ *Diğer yandan, iflas halinde, alacaklının borçluyu dava etmesi veya icra yoluyla takip edebilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatarak sadece iflas masasına kayıt olma hakkını vermekte, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklıların eşit şekilde işlem görmesi sağlanmakta ve bu nedenle ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. İflas bir icra yolu olup alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağı kavuşmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal ettirilmiş sayılmaktadır.*” ifadeleriyle aydınlatmıştır.

O halde, İdare'nin de bu yöndeki görüşü doğrultusunda, iflas halinde her ne kadar alacaklının borçluyu dava veya icra yoluyla takibi mümkün olmasa da, amaçsal bir yorumda bulunarak iflas halinin de bir icra yolu olduğunu kabul edip, iflas masasına kaydı yaptırılan alacakların icra safhasında olduğu sayılarak kalan diğer şartları taşıdığı ölçüde bu alacakların şüpheli alacak olarak kabul edilmesi mümkün olacaktır.

2. Konkordato Durumunda Şüpheli Alacak

7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında, iflasın ertelenmesi kurumunun yerine getirilen konkordato, özellikle mezkur Kanun'un yürürlüğe girdiği 15.03.2018 tarihi itibarıyla ticaret hayatında büyük bir önem kazanmış ancak, iflas

veya iflasın ertelenmesi müesseseleri ile gösterdiği benzerlikler sebebiyle bazı soru işaretlerine sebep olmuştur. Bu soru işaretlerinden birisi de konkordato durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı hususudur.

Öncelikle değinmek gerekir ki, konkordatonun amacı, borçlunun iflasına tabi olduğu durumlarda borçlunun iflasının önüne geçmektir. Konkordatonun bu yanı göz önüne alındığında konkordato durumunda bir alacak için şüpheli hale geldiği düşünülemeyecek, hatta konkordato durumunun alacaklar için teminat niteliğinde olduğunun kabulü gerekecektir⁶.

Konkordato, ya alacaklıların alacaklarının bir kısmından vazgeçmesi ya da alacaklıların borçluya borcunu ödemesi için ek süre vermesi yoluyla olabilmektedir. İlk halde, borçlu borcunun bir kısmını teminat altına almakta, böylece yukarıda açıklandığı üzere bu tutar şüpheli alacak şartlarını sağlamamaktadır. Alacaklıların vazgeçtiği kısım için ise, bahis konusu tutarın ödenmeyeceği bu durumdan sonra kesinleştiği için şüpheli alacak olarak değil, değersiz alacak olarak nitelendirilebilecektir. İkinci halde ise borç yalnızca ertelenmekte, vade tarihi uzatılmaktadır. Bu halde de bu borç normal bir borçtan farklı olarak değerlendirilmeyecektir.

Bu hususlara ilaveten, konkordato tarihinden önce şüpheli alacak niteliği bulunan alacaklar, konkordato kararının alınması ile şüpheli alacak niteliğini kaybederler. Çünkü konkordato ilanı ile birlikte artık söz konusu alacak teminat altına alınmış olacaktır⁷.

3. Yurtdışı Alacakları Şüpheli Alacak Niteliği Kazanabilir Mi?

Bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanıp o alacağı karşılık ayrılabilmesi için o alacağın yurtiçi veya yurtdışı kaynaklı olması önem teşkil etmemektedir⁸.

⁶ Mustafa Volkan Kuşoğlu, Konkordato Kapsamındaki Alacak ve Borçların Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 362

⁷ Mustafa Volkan Kuşoğlu, a.g.e

⁸ Hacı Mehmet Altundağ, Şüpheli Alacakların Değerlemesinde Özellikli Hususlar ve Güncel Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 329

Bu husus İdare'nin birçok özelgesine konu edinilmiş olup, İdare 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1- . . .]-1942 sayılı özelgesinde; “..*Bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir....*” ifadelerini kullanarak bu hususla ilgili soru işaretine yer bırakmayacak bir açıklama yapmıştır.

Ancak bu hususla ilgili olarak sorulması gereken soru, yurtdışı kaynaklı alacakların şüpheli alacak niteliği kazanıp kazanmadığı nasıl ispat edilecektir?

Bu soruya İdare, 04.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-230 sayılı özelgesinde; “*Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir.*” ifadeleriyle cevap vermiştir. Yani yurtdışı kaynaklı bir alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı, ilgili firmanın yerleşik bulunduğu ülke mahkemelerinde dava açılması veya o ülkede icra takibinde bulunulması ile mümkün olacaktır.

SONUÇ

Şüpheli alacak kavramı, VUK'un 323'üncü maddesinde tanımlanmış olup, kanun koyucu bu tanımlamayı yaparken bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesinin şartlarını da açıklamış, ancak yine de uygulama ile ilgili olarak birtakım soru işaretlerinin doğması kaçınılmaz olmuştur. Bu kapsamda, kanun metninden açıkça belirtilen ve açıkça belirtilmese dahi metinden çıkarılabilen

şartların sağlanması, şüpheli alacak müessesesinden bahsedilebilmesinin ön koşuludur.

Şüpheli alacaklar için hangi dönemde karşılık ayrılacağı hususunda yargı cephesinde bir görüş birliğinin bulunmaması ve konkordato, iflas halleri ile yurtdışı alacakları konularında uygulamada birtakım soru işaretlerinin olması, şüpheli alacak karşılığı ayrılırken dikkat edilmesi gereken hususlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

EMİSYON PRİMİNİN VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN SONUÇLARI

Beste KÜÇÜKŞAHİN
Stj. Avukat

ÖZET

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluşları sırasında veya sermayelerini artırmaları dolayısıyla ihraç ettikleri pay senetlerinin üzerinde yazılı değer, payın nominal değerinin üzerinde bir bedel olmasından kaynaklanan kazançlardır ve nominal değer ile satış bedeli arasındaki farkları ifade eder. Söz konusu olumlu fark; emisyon primi, hisse senedi ihraç primi veya agio olarak adlandırılır ve çıkarılan paylara primli pay denir.

İlgili husus esas olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nun “Primli Paylar” başlıklı 347. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte, muhtelif kanunlarda emisyon priminin vergilendirilmesine ilişkin sonuçlar düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Emisyon Primi, Hisse Senedi İhraç Primi, Agio, Primli Paylar, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Gider Vergisi Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu.

GİRİŞ

Bu makale kapsamında, anonim şirketlerin halka açılma sürecinde sıklıkla gözlemlenen bir kurum olan emisyon primi hususuna ilişkin olarak yapılacak açıklamalar, öncelikle emisyon priminin kavramsal açıklaması ve uygulamada tartışmaya yol açan nitelendirilme problemi kapsamında ele alınacak olup, sonrasında kanun düzenlemesi uyarınca kanuni yedek akçe olarak kabul edilmesinin hükümleri incelenecek, ardından çeşitli kanun düzenlemeleri uyarınca emisyon primine atfedilen vergilendirmeye ilişkin sonuçlar açıklanacaktır.

I. EMİSYON PRİMİ

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada ihraç ettikleri payların bedelinin nominal değeri aşan kısmı emisyon primidir. TTK’nın 347. maddesinde nominal değerinden aşağı bir bedel belirlenmek suretiyle yeni pay çıkarılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Madde gerekçesinde, bahsedilen

kurala uyulmadığı takdirde alınacak önlemler ve uygulanacak yaptırımlar belirtilmiş olup, açıkça yasaklanan bu hususa aykırılık halinde sermaye artırımlarında sermaye azaltılması gibi ratio legis’e uymayan sonuçların doğabileceği ifade edilmiştir.

Yine TTK’nın 347. maddesi kapsamında, payların nominal değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için gerçekleşmesi gereken iki ön koşula yer verilmiştir ancak, dikkat edilmesi gereken husus bahsi geçen koşulların seçimlik olması dolayısıyla birlikte gerçekleşmiş olmalarının aranmasıdır. Bu koşullar kanun metninde:

- Esas sözleşmede hüküm bulunması veya
- Genel kurul kararı bulunması olarak sayılmıştır.

İlaveten, TTK’nın 480/2. maddesinde kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketler söz konusu olduğunda esas sözleşme ile yönetim kuruluna primli pay çıkarma yetkisi tanınabilir denmiştir. Kanun gerekçesinde, bu konuda düzenlemeye yer verilmesinin amacı emisyon primlerine ilişkin olarak Sermaye Piyasası Kanunu (“SerPK”)’nun 12. maddesiyle uyum sağlanma amacı olarak belirtilmiştir.

Buna ek olarak belirtilmelidir ki, hisse senetlerinin maliyet bedeli veya nominal değerinin üzerinde bir bedelle satıldığı her durumda oluşan farklar emisyon primi olarak nitelendirilemez. Emisyon primi olarak nitelendirilme için hisse senetlerinin ihraç ediliyor olması şartı aranır.

Pratikte, emisyon primlerinin içeriği konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Bu görüşlerden biri emisyon primini sermayenin bir parçası olarak görüp yedek akçe olarak kabul etmekten, diğer görüş uyarınca, emisyon primi gelir ve kâr olarak değerlendirilmektedir.

İlk görüş uyarınca, emisyon primi öz sermayenin bir unsuru olarak değerlendirilir. Bunun açıklaması anonim şirketler için sermayenin tescil edilen sermayeye ek olarak yedek akçeler, dağıtılmamış kârlar ve aktifte meydana gelen diğer fazlalıklar da içeren bir bütünü temsil etmesidir. Şirkete yeni ortakların katılması söz konusu olduğunda eski ortakların haklarının korunması amacıyla, yeni ortakların nominal sermayeye ek olarak, eski ortakların nominal sermaye dışındaki hakları kadar fazla bir ödemede bulunmalarını sağlamak önem arz etmektedir. Buna göre, yeni katılan ortaklar, payları nominal değerinin üstünde bir bedelle iktisap edip, söz konusu fazla ödemeyi gerçekleştirmiş olur. Dolayısıyla emisyon primi esasen şirkete yeni katılan ortağın yatırdığı sermayeden ibarettir ve kâr olarak nitelendirilmesi doğru değildir.

İkinci görüşe göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nın 38. maddesi uyarınca bilanço esaslı itibarıyla, ticari kazancın işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi başındaki ve sonundaki tutarları arasındaki müspet farkları ifade etmesi sebebiyle emisyon primi işletme açısından bir kâr unsuru olarak nitelendirilmelidir. Bu görüşün altında yatan temel düşünce anonim şirketlerin bütün kazançlarının içerik ve kaynaklarına bakılmaksızın ticari kazanç addedilmesidir ve bu görüşü kabul edenler tarafından emisyon primlerinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği savunulur.

Ancak, hem kanun metninin açık lafzı hem de Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı kapsamında emisyon primlerinin “520-Hisse Senedi İhraç Primleri” adı altında sermaye yedeği olarak muhasebeleştirilmekte olması hususu ve ek olarak emisyon priminin gelir olarak nitelendirilmediği dikkate alındığında ilk görüşün daha isabetli olduğu anlaşılabacaktır. Buna ek olarak İdare’nin de bu konudaki görüşü emisyon priminin kâr olarak nitelendirilmemesi yönündedir.

• **Gelir İdaresi Başkanlığı’nın B.07.1.G ib.4.34.16.01-125[15-2015/289]-5906959069 sayılı ve 16/05/2016 tarihli özeliği**

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin anılan fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup söz konusu menkul sermaye iradi gelirin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminin kar payı dağıtımını olarak değerlendirilmemesi ve kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmaması gerekmektedir.”

II. EMİSYON PRİMİNİN KANUNİ YEDEK AKÇE OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİNİN SONUÇLARI

TTK'nın 347. maddesinin gerekçesinde, "Çıkarma primi malvarlığını zenginleştirdiğinden şirketi güçlendirir. 519 uncu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendine göre prim, kanunî yedek akçedir." ifadelerine yer verilmiş ve buna ek olarak emisyon priminin kanunî yedek akçe olduğu kanun metninde de kabul edilmiştir.

Kanunî yedek akçeler, TTK'nın 519 ve 520. maddesinde genel kanunî yedek akçe ile şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayırdığı yedek akçe olmak üzere iki ayrı başlık altında düzenlenmiştir. Genel kanunî yedek akçe ise birinci ve ikinci olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Ayrılmaları gibi çözümlü harcanmaları da Kanun'la sıkı kurallara bağlanmıştır. Şirket esas sözleşmesine hüküm konularak veya esas sözleşme değişikliğine gidilerek ya da genel kurulda karar alınarak kaldırılmaları yahut sınırlandırılmaları mümkün değildir.

TTK'nın 519. maddesinde yer alan hükümlere göre, yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanunî yedek akçeye ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra ise, yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin (emisyon primi), çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı, genel kanunî yedek akçeye eklenir. Bu kapsamda emisyon primi kazancı olağandışı bir genel kanunî yedek akçe kaynağı olarak nitelendirilir.

Birinci tertip kanuni yedek akçenin ayrılmasında, ödenmiş sermaye esas alınırken, emisyon priminin de dahil olduğu genel kanunî yedek akçelerin harcanmasında ödenmemiş sermaye de dahil nominal sermaye esas alınmaktadır. Kanunî yedek akçenin nominal sermayenin yarısını aşmaması halinde yedek akçe yalnızca;

- Zararların kapatılmasında,

• İşlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idame ettirme amacıyla,

• İşsizliğin önüne geçmeye veya olumsuz sonuçlarını hafifletmeye elverişli tedbirler alınmasında kullanılabilir.

Bu üç konu dışında kanunî yedek akçelerin kullanılması mümkün değildir. Nominal sermayenin %50'si aşıldıktan sonra yedek akçe şirket yararına kullanılabilir.

Yedek akçelerin %50 sınırını geçmesi halinde aşan kısım için söz konusu düzenleme, sermayeye eklenebileceği ve bu işlemin kâr dağıtımı olarak kabul edilmeyeceği şeklindedir. Kanunî yedek akçelerin %50'yi aşan kısmının ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi stopajına tabi olabilecektir. Ancak, emisyon priminin yedek akçe olarak ayrılmasını düzenleyen 6102 sayılı TTK'nın 519. maddesindeki ifadenin, söz konusu kanunî yedek akçenin kâr payı olarak dağıtılmaması yönünde bir düzenleme olup olmadığı uygulamada tartışılan bir husustur. Konuya ilişkin aşağıda yer verilen özalgede kâr payı olarak dağıtılacak emisyon priminin vergi kesintisine tabi olacağı belirtilmiştir.

• Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 62030549-125[6-2014/105]-88462 sayılı ve 20.10.2015 tarihli özalgesi

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değerini aşan kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarihli ve 2009/14592, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca

kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 519. maddesinde ise

“(1) Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

...

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

...

5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır....”

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımını sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.”

III. EMİSYON PRİMİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrası ç bendi uyarınca, “anonim şirketlerin hem kuruluşlarında hem de sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerinin

üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar” kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisna hükmü, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan ve başka şirketlere ait olan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

Söz konusu düzenlemenin getirdiği önemli bir yenilik, Mülga 5422 sayılı Kanun kapsamında istisnadan yararlanabilmek için istenen “hisse senedi ihraç edilmesi koşulunun” kaldırılmış olmasıdır.

Buna ek olarak, KVK’da yer alan yeni düzenlemede “hisse senetlerinin” ibaresi yerine, “payların” ibaresinin kullanılması ile amaçlananın, anonim şirketlerin nominal değerinin üstünde senede bağlanmamış bulunan pay ihraçlarında da emisyon primi istisnasından yararlanmalarının istenmesi olarak yorumlanmaktadır. Bahsedilen istisnanın kapsamında olması için, anonim şirketlerin pay bedellerini itibari değerlerinin üzerinde belirleyerek yaptıkları sermaye artırımlarında, yeni ihraç olunan payların hisse senedine bağlanmış olup olmaması koşulu aranmayacaktır.

İlaveten, söz konusu istisnaya ilişkin daha önceki düzenleme ile ileri sürülen hisse senetlerinin borsaya kayıtlı olması veya emisyon primi kazancının dağıtılmaması gibi hususlar da yeni düzenlemeyle birlikte tamamen yürürlükten kalkmıştır. Ezcümle, KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrası ç bendi uyarınca, emisyon primlerinin tutarının tümü, herhangi bir koşul aranmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiş durumundadır.

Buna ek olarak, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17/4-g hükmü uyarınca “Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebrecet, inci, kübik virconia, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, **hisse senedi**, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye ‘de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi,” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Son olarak 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesinin (u) bendi uyarınca "Bankalar, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşlarının kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılması sonucu kendi lehlerine kalan paralar" banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir.

SONUÇ

Emisyon primi uygulanması esas olarak şirketlerin halka açılmalarının teşvik edilmesini amaçlamaktadır. Emisyon primleri, ilgili kanun maddesi gerekçesinde de belirtildiği üzere şirketi güçlendirici bir özelliğe sahiptir ve buna ek olarak şirketlerin finansman ihtiyacını karşılamaya yönelik alternatif bir çözüm yoludur. Halihazırda emisyon primine tanınmış olan istisnalar yukarıda açıklanmış olmakla birlikte, yeni düzenlemelerle kurumun işlevselliği arttırılabilir.

TTK KAPSAMINDA İŞYERİ DEVRİNDE İŞÇİNİN İTİRAZ HAKKI VE İTİRAZDAN DOĞACAK SONUÇLAR ÜZERİNE İNCELEME

Nazif KARATAŞ
Kıdemli Avukat

Setenay KAYA
Stj. Avukat

ÖZET

İşyerinin devredildiği durumlarda, iş ilişkilerinin taraflar açısından nasıl ilerleyeceği hususuna ilişkin 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nun 6. maddesi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nun 178. maddesinde birbirinden farklı düzenlemeler mevcuttur. Sayılan kanuni düzenlemeler arasındaki farklılık, işyerinin devri sırasında iş ilişkilerinin üçüncü bir tarafa devredilmesi haline ve işçinin bu devire itirazı durumunda ortaya çıkacak sorunlara ilişkindir.

Öğretide ihtilafı kalan bu konu, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 13.12.2017 tarih ve E.2015/2887 sayılı kararı ile açıklığa kavuşturulmuş ve ilgili karar uyarınca, iş sözleşmesinin devrine itiraz eden işçi devri kabul etmediğinde gerçekleşecek olan feshin niteliği, “işverenin haksız feshi” olarak belirlenmiştir. İşbu makalede öncelikle ihtilafa sebebiyet veren kanuni düzenlemeler karşılaştırmalı olarak açıklanacak, ardından Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun konuya ilişkin güncel yaklaşımı ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: İş Sözleşmesinin Devri, İşyerinin veya Bir Bölümünün Devri, İş İlişkilerinin Geçmesi, İşçinin Devre İtiraz Hakkı, İşverenin Haksız Feshi.

GİRİŞ

İşyerinin devri halinde işçinin iş sözleşmesinin akıbetinin ne olacağı sorusu, her ne kadar ilk bakışta iş hukuku düzenlemelerinin kapsamına girdiği izlenimini uyandırsa da karşılıklı borç doğuran bir sözleşmenin üçüncü bir tarafa devri ve ticaret şirketlerinde iş ilişkilerinin geçişi söz konusu olduğu için kanun koyucu bu hususa ilişkin gerek İK’da gerekse TTK’da düzenlemelere yer vermiştir. Dolayısıyla, işyeri devrolan ve iş sözleşmesini ikinci bir işveren nezdinde devam ettirmesi beklenen işçinin, sözleşmeyi feshi imkanının doğup doğmadığı ve devre itiraz sebebiyle biten iş ilişkisinde feshin arkasındaki nedenin ne olarak tanımlanacağı sorularına TTK ve İK’da verilen

cevapların farklı oluşu kanunlar arasında ihtilafa ve uygulamada çelişkiye neden olmaktadır. İşbu makalede konuya ilişkin farklı kanunlarda yer alan düzenlemelerin neler oldukları, doğan ihtilafı durumda hangi kanun metninin uygulamaya konulması gerektiği, iş sözleşmesi devredilen işçinin Yargıtay nezdinde kabul gören itirazının niteliği ile sözleşmesinin feshi halinde elde edeceği haklar ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun öğretilerdeki soru işaretlerini neticelendiren 13.12.2017 tarih ve E.2015/2887 sayılı kararı incelenecektir.

I. KANUNLAR İHTİLAFI

a) TTK’nın 178. Maddesi – İK’nın 6. Maddesi Karşılaştırması

İş ilişkilerinin devralan tarafa bütün hak ve borçlarla birlikte kendiliğinden geçecek oluşu ve devralan işverenin iş ilişkilerini devralmaktan kaçınması gibi bir hakkının olmayışı her iki kanun

TTK madde 178	İK madde 6
İşçinin devre itiraz hakkını düzenlerken;	İşçinin devre itiraz hakkına yer vermemiştir.
İşçinin itirazı iş sözleşmesinin feshi sonucunu doğurmaktayken;	Devir işçi yönünden fesih için haklı sebep oluşturmamaktadır.
Birleşme, devralma ve tür değiştirmelere özel olarak müteselsil sorumluluk öngörülmekteyken;	Birleşme, katılma ya da türün değişmesiyle sona erme halinde müteselsil sorumluluk öngörülmektedir.
İşçilik alacakları için teminat talep etme hakkı tanınmışken;	Böylesi bir teminat hükmüne yer verilmemiştir.

- *Tabloda ilgili hükümlerin bütün fıkraları kıyaslanmıştır.*

hükmünde de ortak olarak düzenlenmekle birlikte, bu maddelerin farklılık gösteren yönleri yukarıdaki tabloda yer almaktadır¹.

b) TTK'nın 178. Maddesinin Önceliği ve Uygulanışı

Kanun ihtilaflarında hangi kanunun uygulama alanı bulacağı konusunda izlenmesi gereken yöntemler;

- Üst kanunun önceliği,
- Yeni tarihli kanunun eskisine göre önceliği ve
- Özel kanunun genele önceliğidir.

TTK ile İK arasında üstlük kıyası açısından böyle bir kıyaslamaya varılamayacaktır. Fakat TTK'nın, iş ilişkilerinin devrine yönelik bu düzenlemeye bütün işyerlerinin değil -yalnızca ticaret şirketlerinin- bölünme, birleşme ve tür değiştirmelerine özgü olarak yer vermesi sebebiyle daha özel nitelikli olduğu ve ayrıca İK'ya kıyasen daha yeni tarihli olması sebebi ile de öncelikli olacağı söylenebilecektir.

Söz konusu kanuni düzenlemelerden hangisinin uygulanması gerektiği ihtilafını sona erdirme adına izlenmesi gereken en sağlıklı yöntem ise, kanun koyucunun ilgili hükümleri getirme amaçları arasında bir kıyaslama yapmaktır. Bu yöndeki kıyaslamaya, yasa hakkında düzenlenen TBMM Adalet Komisyonu Raporu'nda² yer verilmiştir.

Rapor'da, Alt Komisyon'un TTK 178- İK 6 kıyasında; TTK'nın 178. maddesinin İK'nın 6. maddesine kıyasla özel hüküm olarak düzenlendiği ve gerektiğinde İK'nın 6. maddesindeki boşlukların doldurulmasında TTK'nın 178. maddesine başvurulması gerektiği, açıkça belirtilmiştir. Rapor'da yer alan "*Tasarının 178 inci maddesi ise sadece bölünme, birleşme ve tür değiştirme hallerinde uygulanan İş Kanunu'nun 6 ncı maddesine nazaran özel bir hükmüdür. Bu maddenin İş Kanunu'nun 6 ncı maddesine üstün tarafı işçinin lehine olarak müteselsil sorumluluğu kabul etmiş olmasıdır.*" şeklindeki açık ifadesiyle, kanun koyucunun kanunlar çatışması yaşanan bu halin çözümünde TTK'nın 178. maddesi hükmünün önceliğine işaret ettiği anlaşılmaktadır.

¹ **İK- 6. madde hükmü**

"Devreden veya devralan işveren iş sözleşmesini sırf işyerinin veya işyerinin bir bölümünün devrinden dolayı feshedemez ve devir işçi yönünden fesih için haklı sebep oluşturmaz. Devreden veya devralan işverenin ekonomik ve teknolojik sebeplerin yahut iş organizasyonu değişikliğinin gerekli kıldığı fesih hakları veya işçi ve işverenlerin haklı sebeplerden derhal fesih hakları saklıdır.

TTK- 178. madde hükmü

"Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçer.

İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür."

² *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/324), TBMM, Dönem: 23, Yasama Yılı:2, S. Sayısı: 96, sayfa 476.*

II.TTK’NİN 178. MADDESİNİN YORUMU

İşbu makalenin önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, ticaret şirketlerinin birleşme, devralma ve tür değiştirmeleri esnasında iş ilişkileri bir başka işverene devredilen işçiler yönünden uygulanacak olan TTK’nın 178. maddesinin yorumlanması, madde hükmünün işçiye sağladığı itiraz hakkının niteliğini belirlemede önem arz etmektedir.

a) Hükümün Kaynağı ve Amacı

TTK’nın 178. maddesi yorumlanırken öğretide ağırlıklı olarak kullanılan yöntem, hükmün çevrildiği kaynak metin olan İsviçre Borçlar Kanunu (“İBK”)’nun 333. madde hükmünün, İsviçre Hukuku’ndaki uygulamasının incelenmesidir³.

İşyeri devirlerinde işçiye itiraz hakkı veren İBK’nın 333. madde hükmünün temel gerekçesi, iş ilişkilerinin şahsiliğine dayanarak işçinin kontrolü dışında başka bir işveren ile çalışmak zorunda bırakılmasının önüne geçilmesidir. Gerçekten de, TTK’nın 178. madde hükmü sayesinde İK’ya göre itiraz hakkı bulunmayan işçi, iş ilişkisinin devri halinde bu değişikliğe uyum sağlamak zorunda bırakılmamış, işbu hüküm ile işçinin başka işveren ile çalışmaması seçebilme özgürlüğü korunmuştur.

Hükümün amacı, işçinin birlikte çalışacağı işverenin değişimine karşı çıkabilmesini sağlamak olduğu için bu hüküm kapsamında hakları koruma altına alınacak olan işçiler açısından “işveren değişikliği yaşamak” zorundalığı mevcuttur. Bir diğer deyişle, devir sonrası aynı işveren ile çalışmaya devam edecek işçilerin bu hükmün sağladığı itiraz hakkından faydalanamayacağı kabul edilmektedir⁴. Bu yorumun kabulü halinde, birleşmelerde sadece katılan şirketin işçileri itiraz hakkına sahip olacak, katılan şirket işçilerinin ise birlikte çalıştıkları

işverenin değişmemesi sebebiyle bu yönde bir itiraz haklarının olduğu söylenemeyecektir.

b) İtirazın Süresi ve Muhatabı

Hükümün yorumlanmasında karşılaşılan bir diğer soru işareti ise, işçinin itiraz etmeyi seçmesi halinde bu itirazın süresinin, şeklinin ve muhatabının nasıl belirleneceğidir. TTK’nın 178. maddesi, işçiye itiraz hakkı tanımakla birlikte, itirazın usulüne ilişkin hiçbir düzenlemeye yer vermemiştir. Benzer şekilde İBK’da da bu yönde usulî bir yönlendirmeye yer verilmemiştir. İsviçre Hukuku’nda kanundaki itirazın süresine ilişkin boşluğa yönelik iki temel yaklaşım mevcuttur. Bunlardan ilki, iş sözleşmelerinde olduğu gibi bir aylık deneme süresinin kıyas yoluyla devre itiraz hakkına da uygulanması; ikincisi, işçiye bu itiraz hakkını kullanabilmesi için somut olayın gerekleri kapsamında makul bir süre verilmesidir. İtirazın muhatabının eski (devreden) işveren mi yeni (devralan) işveren mi olduğu konusunda ise İsviçre Hukuku’nda bir açıklık bulunmazken; Alman Hukuku’nda işçiye seçimlik bir hak olarak dilediği (devreden/devralan) işverene itiraz edebilme olanağı tanınmıştır.

Türk Hukuku’nda ise itirazın süresi ve muhatabına ilişkin kanundaki bu boşluk öğretide tartışmalıdır. Süre ve muhatap odaklı bu iki belirsizlik sırayla ele alınacak olursa; öncelikle itirazın süresine ilişkin İK’nın 22. maddesinde yer alan altı işgünü sınırının buradaki itiraz hakkına uygulanması⁵ ya da bir aylık itiraz süresinin⁶ (İsviçre yargı kararlarında ve Alman Medeni Kanunu’nda olduğu gibi) belirlenmesi yönünde farklı görüşler mevcuttur. Kanaatimizce, bu yöndeki boşluğun doldurulmasında dürüstlük kuralının işletilmesi ve böylece işçiye itiraz etmesi için devri öğrendiği/ öğrenmesinin beklendiği andan itibaren somut olayın gerekleri uyarınca makul bir sürenin

³ Alp, Mustafa. *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Bölünme, Birleşme ve Tür Değiştirmenin İş İlişkilerine Etkisi, Çalışma ve Toplum*, 2012/1, s.60.

Astarlı, Muhittin. *Karşılaştırmalı Hukukta ve Türk Hukukunda İşyeri Devrinde İşçinin İş İlişkisinin Devralan İşverene Geçişine İtiraz Hakkı. Çalışma ve Toplum*, 2013/1, s.70.

⁴ Özkara, Ercüment. *İşyeri Devrinin İş Sözleşmelerine Etkisi ve İşverenlerin Hukuki Sorumluluğu, İstanbul*. 2008, s.78-79.

⁵ Alp, age, s.63.

⁶ Astarlı, age, s.92

tanınması gerekmektedir. İtirazın muhatabının hangi işveren olacağı konusu da öğretilerde tartışmalı olmakla birlikte, kanaatimizce, işçinin korunması amacıyla getirilen bu hükmün gerçekten işçi lehine sonuç doğurabilmesi adına her iki işverene (devreden/devralan) de itiraz hakkının bulunduğu kabul edilmelidir.

c) Feshin niteliği ve kıdem tazminatı

TTK'nın 178. maddesinin beraberinde getirdiği son tartışma ise, işçinin itirazı sonucu gerçekleşen feshin niteliğinin ne olacağı ve işçinin kıdem tazminatına hak kazanması açısından ne gibi bir yaklaşımın kabul edileceğidir. Bu konuya ilişkin farklı görüşlerin doğmasının sebebi, nitelik itibarıyla TTK'nın 178. maddesinden doğan bir feshin aslında kaynağını kanundan alıyor olması ve bu durumda kıdem tazminatına hak edilip edilmediği sorunudur.

İşçinin devre itiraz etmesi ve bu itirazın akabinde sözleşmenin feshedilmesi halinde, işverenin herhangi bir kusurunun bulunmaması gerekçesiyle işverenin haksız feshinden bahsedilemeyeceği ve işçinin kıdem tazminatına hak kazanamayacağı yönünde görüşler mevcut olsa da bizim de katıldığımız görüş çerçevesinde⁷, işçinin böylesi bir feshin sonunda kıdem tazminatına hak kazanabilmesi gereklidir. Zira, bu noktada hükmün getiriliş amacı ve yorum sürecinde, kaynak teşkil eden İsviçre Hukuku'nun bu meseleye ilişkin yaklaşımı da göz önünde bulundurulmalıdır.

İsviçre Hukuku'na göre, işçinin devre itiraz etmesi halinde, sözleşmeyi fesheden tarafın işçi olmayacağı ve bu sebeple işçinin hak kazandığı kıdem tazminatından indirim yapılamayacağı kabul edilmektedir⁸. Dolayısıyla, hükmün uygulanması aşamasında izlenmesi gereken yaklaşım, hükmün aslen düzenlendiği hukuk sisteminde yer edinmiş uygulamaya paralel olmalıdır. Aksi yöndeki uygulamanın, işçiyi koruma amacıyla getirilen bu hükmün gerekçesinde yer alan “işçi alacaklarının teminat altına alınması yönünden İş Kanunu'nun 6'ncı maddesinden daha iyi ve toplumsal yönü güçlü

bir düzenleme” ifadesi ile çelişeceği kanaatindeyiz.

Bu yöndeki görüşümüz Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E. 2015/2887 sayılı güncel kararının ardından iyice güçlenmiş ve kabul görmüştür. İlgili kararın içeriği ve önemli düzenlemeleri işbu makalenin bir sonraki bölümünde ele alınacaktır.

III. EMSAL NİTELİKTE YARGITAY HUKUK GENEL KURULU KARARI

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E. 2015/2887 sayılı kararı gerek güncel olması gerekse işçinin devir olgusuna itirazına hükmederken yer verdiği detaylı açıklamalar sebebiyle, konuya ilişkin kararlar arasında emsal niteliğindedir.

İlgili kararda, davacı işçi, bir şirkette çalışmakta iken, çalıştığı işyerinin kapanması üzerine ücreti ve diğer bütün yasal hakları saklı kalmak ve aynı görevi yapmak üzere, davalı şirket grubuna bağlı bir başka şirkette görevlendirilmek istenmiş ve bu devre itiraz etmiştir.

a) İşyerinin Devri- İş Sözleşmesinin Devri Ayrımı

Karara konu işçinin iş akdinin feshinin niteliğine ve kıdem tazminatına hak kazanmaya ilişkin ne yönde karar verildiğine geçmeden önce; Hukuk Genel Kurulu işyeri devri ile iş sözleşmesinin devri arasındaki farkları hatırlatmış ve işçinin hangi devir üzerinde söz sahibi olduğunu belirtmiştir.

Bilindiği üzere, işyerinin devri, iş sözleşmesinin feshedilmesi niteliğini taşımamaktadır. Zira devralan işveren iş ilişkisinin tarafı haline gelmekte, dolayısıyla iş ilişkisi sonlanmamaktadır. Bu durumda, işçinin sırf işyerinin devredilmiş olması sebebiyle fesih hakkı olmadığı gibi işçi bu yöndeki feshi sonucunda kıdem tazminatına da hak kazanamayacaktır. Bu konu üzerine, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 17.1.1991 tarih ve 9163/195

⁷ Alp, age, s.66-67.

⁸ Kradolfer, D. A. Der Betriebsübergang–Auswirkungen auf das Individualarbeits-verhaeltnis, Zürich,2008, s.104.

sayılı kararında *“Devirle birlikte davacının hizmet akdi devralan işverene geçmiş olur. Böyle olunca ihbar ve kıdem tazminatı hakkı doğmaz”* şeklinde hüküm kurulmuş ve söz konusu yorum zaman içerisinde yerleşik içtihat halini almıştır. İş sözleşmesinin devrinde ise, işçinin iş ilişkisinin karşı tarafını yani işvereni seçme özgürlüğü elinden alınmakta ve bu nedenle işçinin bu devre itiraz hakkı doğmaktadır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu da 13.12.2017 tarih ve E.2015/2887 sayılı emsal kararında yukarıda bahsedilen işyerinin devri ile iş sözleşmesinin devri kavramları arasındaki ayrıma yer vermiştir. Kararda, *“İş sözleşmesinin devrinde, iş yeri devrinde olduğu gibi işveren sıfatında değişiklik meydana gelmekte ve eski işveren yerine sözleşme dışı bir üçüncü şahıs yeni işveren olarak mevcut iş sözleşmesine taraf olmaktadır. Ancak iş yeri devrinde iş sözleşmeleri kendiliğinden devredilmekte olup sözleşme devri için ayrıca bir işleme gerek kalmamaktadır. Bu nedenle tarafların ve özellikle işçinin iş sözleşmesinin devri için ayrı bir beyanda bulunmasına gerek yoktur. İş sözleşmesinin devrinde ise işçinin muvafakati gereklidir.”* şeklinde hüküm kurulmuş ve böylece Yargıtay nezdinde kabul gören itirazın niteliğinin işyerinin devrine itiraz değil iş sözleşmesinin devrine itiraz olduğu sabit olmuştur.

b) Devrin Niteliği ve Kıdem Tazminatı

Söz konusu işçinin devrine ilişkin olarak her ne kadar ilk derece mahkemesi nezdinde işçinin *“zorunlu olarak aynı işverenin başka bir işyerine görevlendirildiği, görevlendirmenin çalışma koşullarında esaslı değişiklik ihtiva etmediği”* yönünde hüküm kurulmuş ise de Hukuk Genel Kurulu somut uyuşmazlıkta başka bir işverene iş sözleşmesinin devrinin söz konusu olduğunu belirtmiş ve bu üçlü ilişkinin kurulmasının ise ancak davacı işçinin rızasına bağlı olduğunu vurgulamıştır. Genel Kurul’un nihai kararı ise davacının devre muvafakat etmemesi sebebiyle iş sözleşmesinin feshinin *“işverenin haksız feshi”* niteliğini taşıdığı ve davacı işçinin kıdem tazminatına hak kazanacağı yönünde olmuştur.

Her ne kadar Hukuk Genel Kurulu kararını gerekçelendirirken TTK’nın 178. maddesine atıfta bulunmamış olsa da söz konusu kararın TTK’nın 178. maddesinin yorumunda kullanılabileceği kanaatindeyiz. Zira karara konu olayda her ne kadar ticari bir şirketin devri söz konusu olmasa da Hukuk Genel Kurul’unun kıdem tazminatına hükmederken üzerinde ısrarla durduğu husus, iş sözleşmesi devrinde işçinin rızasının aranması gerekliliğidir ve bu bağlamda sunulan gerekçeler TTK’nın 178. maddesinin getiriliş amacıyla örtüşmektedir. Dolayısıyla, işçiyi koruma amacıyla getirilmiş olan TTK’nın 178. maddesinin düzenlemesinin, sözleşmenin feshine ve işçinin kıdem tazminatına ilişkin uygulamada doğuracağı sorunları düzenleyen herhangi bir yargı kararının şu ana dek verilmemiş olması sebebiyle, işbu makaleye konu edilen Hukuk Genel Kurulu’nun 13.12.2017 tarih ve E. 2015/2887 sayılı kararının gerekçesine dayanılarak uygulamadaki boşlukların doldurulabileceğinin ve bu sebeple devre itirazı sebebiyle sözleşmesi feshedilen işçi açısından da feshin niteliğinin *“işverenin haksız feshi”* şeklinde olacağını ve işçinin bu durumda kıdem tazminatını talep etme hakkının doğacağını değerlendirmekteyiz.

SONUÇ

Sonuç olarak, işçinin iş sözleşmesinin devrinin söz konusu olduğu durumlarda uygulanması gereken kanun hükmü TTK’nın 178. maddesi olup, bu gibi durumlarda öncelikle devrin mahiyeti belirlenmelidir. Eğer somut olayda, işyerinin devri (yani bir işverenin işyerini tamamen bir başka işverene devretmesi ve iş ilişkilerinin de aralıksız bir biçimde, doğrudukları bütün borç ve yükümlülüklerle devralan işverene geçmesi) durumunda, işçinin bu yönde bir devre itiraz hakkı bulunmadığı gibi kıdem tazminatı talebi de mümkün olmayacaktır, eğer söz konusu devir işyerinin devrini içermemekte ve -yukarıda detaylı açıklanan kararda da olduğu üzere- işçinin iş sözleşmesinin bir başka işverene devri mevcut ise; işçinin bu devre itiraz etmesiyle son bulan iş sözleşmesi *“işverenin haksız feshi”* kapsamında sayılacak ve itiraz eden işçi kıdem tazminatına hak kazanacaktır.

İŞ HUKUKUNDA KISA ÇALIŞMA VE KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ

Müge ERDOĞAN

Avukat

ÖZET

Ekonomik kriz veya zorlayıcı nedenlerle çalışma hayatı ile üretim ve faaliyetler sekteye uğrayabilmekte ve bu bağlamda, rekabet ortamında ayakta kalmak isteyen işverenler ile işlerini kaybetmek istemeyen işçiler çalışma koşullarında esnek uygulamalara geçebilmektedir. Nitekim iş hukukumuzda ilk defa 4857 sayılı İş Kanunu ile giren ve bugüne kadar diğer kanun ve yönetmeliklerle ihtiyaç doğrultusunda geliştirilen kısa çalışma, söz konusu esnek çalışma yöntemleri arasında yer almaktadır. Ayrıca kısa çalışma ödeneği ile ücret ödeme borcunun bir kısmı devlet tarafından İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanmaktadır. Bu çalışmamızda, kısa çalışma ve kısa çalışma ödeneğini, Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik'te yapılan son düzenlemelerle birlikte inceleyeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Kısa Çalışma, Kısa Çalışma Ödeneği, 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, İşsizlik Sigortası Fonu, Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelik.

GİRİŞ

Kısa çalışma, ilk defa 4857 sayılı İş Kanunu'nun 65. maddesi ile iş hukukumuzda dahil edilmiştir. İşçilerin işten çıkarılması ya da ücretsiz izne çıkarılması nedeniyle işçilerin gelir elde edememesini engellemek ve işin devamını sağlayabilmek için yabancı ülke hukuklarında uygulanan kısa çalışmaya iş hukuku mevzuatımızda da yer verilmiştir.

26.05.2008 tarihli ve 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 37. maddesi kapsamında 4857 sayılı İş Kanunu'nun ("İK") 65. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve kısa çalışma kurumu, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun ("İSK") ek m. 2 hükmünde yeniden düzenlenmiştir. Anılan ek m. 2/1 hükmüne göre kısa çalışma, genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak önemli ölçüde azaltılması veya işyerinde faaliyetin tamamen veya kısmen geçici olarak durdurulması hallerinde, işyerinde üç ayı aşmamak üzere yapılabilmektedir.

İSK ek m. 2/2 uyarınca düzenlenen 30.04.2011 tarihli "Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği

Hakkında Yönetmelik" ("KÇY"), aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmelik'in bazı hükümleri 09.11.2018 tarihli 30590 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Kısa Çalışma ve Kısa Çalışma Ödeneği Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile değiştirilmiştir. Bu değişiklikler ile kısa çalışmanın uygulanabileceği koşullar genişletilmiş, kısa çalışma ödeneğinin kapsamı yeniden belirlenmiştir.

I. KISA ÇALIŞMA

I.1. Kısa Çalışmanın Koşulları

Kısa çalışma uygulamasına geçilebilmesi için kanunda ve yönetmelikte bazı koşulların yerine getirilmesi aranmıştır. Zira kısa çalışma, işçi ve işverenin üzerinde uzlaşarak yürürlüğe koyabilecekleri bir çalışma sistemi değildir. Bu nedenle sayılan şartların sağlanmaması halinde işyerinde kısa çalışma uygulanamayacak, işçi de kısa çalışma ödeneğine hak kazanamayacaktır.

I.1.1. 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na Tabi Bir İşverenin Varlığı

İSK ek m. 2/2 hükmünde "Bu Kanuna göre sigortalı sayılan kişileri hizmet akdine tabi olarak çalıştıran işveren, kısa çalışma talebini, derhal gerekçeleri ile birlikte Türkiye İş Kurumuna, varsa toplu iş sözleşmesi taraflı sendikaya bir yazı ile bildirir." düzenlemesine yer verilmiştir.

Dolayısıyla kısa çalışma talebinde bulunabilecek kişi, İSK kapsamında sigortalı sayılan kişileri iş sözleşmesine göre çalıştıran işveren olmaktadır. Kısa çalışma konusundaki ilk düzenlemenin İK m. 65 ile getirilmesi nedeniyle kısa çalışma sadece İş Kanunu'na tabi işyerlerinde uygulama alanı bulabilmiştir. Kısa çalışmanın İSK ek m. 2 hükmünde düzenlenmesiyle İş Kanunu dışında, Deniz İş Kanunu, Basın İş Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu'na tabi çalışanlara da uygulanması ve anılan kanun kapsamında çalışan işçilerin de kısa çalışma ödeneği alabilmeleri sağlanmıştır.

I.1.2. Genel Ekonomik, Sektörel veya Bölgesel Kriz ya da Zorlayıcı Sebepin Bulunması

Kısa çalışmayı gerektirecek haller, İSK ek m. 2'de "*genel ekonomik, sektörel veya bölgesel krizler ile zorlayıcı sebepler*" olarak belirtilmiştir. Sayılan durumlar ise KÇY m. 3 hükmünde açıklanmıştır.

Yönetmelik'te "genel ekonomik kriz", ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olayların, ülke ekonomisini ve dolayısıyla işyerini ciddi anlamda etkileyip sarstığı durumlar olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda genel ekonomik krizden bahsedebilmek için ülke genelinde krizin yaşanması ve iş yerinin de bu krizden etkilenmesi gerekmektedir. Zira bir işyeri ticari hayattaki uygulamaları ve gücü sayesinde ekonomik krizin şiddetinden ve olumsuz etkilerinden etkilenmiyorsa bu durumda söz konusu işyerinin ülke genelinde ekonomik kriz olduğunu ileri sürerek kısa çalışma isteminde bulunması kabul edilmeyecektir¹.

Yönetmelik'e göre sektörel kriz, ulusal veya uluslararası ekonomide ortaya çıkan olaylardan doğrudan etkilenen sektörler ve bunlarla bağlantılı diğer sektörlerdeki işyerlerinin ciddi anlamda sarsıldığı durumları; bölgesel kriz ise, ulusal veya uluslararası olaylardan dolayı belirli bir il veya bölgede faaliyette bulunan işyerlerinin ekonomik olarak ciddi şekilde etkilenip sarsıldığı durumları ifade etmektedir. Bu tanımlardan yola çıkarak ulusal veya uluslararası etkenler nedeniyle

turizm veya gayrimenkul sektöründe ekonomik kriz yaşanması ya da belirli bir ildeki işyerlerinin krizden etkilenmesi kısa çalışma uygulamasına geçilebileceğini göstermektedir.

Kısa çalışma uygulaması için ekonomik kriz etkeninin yanı sıra zorlayıcı sebeplerin bulunması da sayılmıştır. Bu kapsamda 09.11.2018 tarihinde KÇY'de yapılan önemli değişikliklerden birisinin de zorlayıcı sebep tanımının olduğunu belirtmek isteriz. Nitekim değişiklik sonrası zorlayıcı sebebin, işverenin kendi sevk ve idaresinden kaynaklanmayan, önceden kestirilemeyen, bunun sonucu olarak bertaraf edilmesine imkân bulunmayan, geçici olarak çalışma süresinin azaltılması veya faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulması ile sonuçlanan dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumları ya da deprem, yangın, su baskını, heyelan, salgın hastalık, seferberlik gibi durumları ifade ettiği düzenlenmiştir. Böylelikle genel, bölgesel veya sektörel ekonomik kriz olarak adlandırılacak bir gelişme olmasa da "dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlarda" kısa çalışma yapılabileceği ortaya konmuştur. Ayrıca tanımdan anlaşılacağı üzere, zorlayıcı sebepler sınırlı sayıda sayılmamış olup, somut olayın koşullarına göre Türkiye İş Kurumu tarafından değerlendirmede bulunulacaktır.

Bununla birlikte, KÇY m. 5/2 hükmüne göre genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebeplerin varlığının, işçi ve işveren sendikaları konfederasyonlarınca iddia edilmesi ya da bu yönde kuvvetli emarenin bulunması halinde, Türkiye İş Kurumu Yönetim Kurulu tarafından karara bağlanacağı ifade edilmiştir. Bu durumda, işverenin ekonomik krizin varlığına veya dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebeplerin varlığına dayalı kısa çalışma talebinin değerlendirilebilmesi için bu hallerin Yönetim Kurulu tarafından karara bağlanması şarttır. Yönetim Kurulu tarafından alınacak karar, kısa çalışma talebinde bulunan

¹ Nurtaç Endes, *Türk İş Hukukunda Kısa Çalışma*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.55.

işyerine yönelik olmayıp genel ve işyerlerinden soyut bir nitelik taşıyacaktır. İşyerine ilişkin somut tespit ise uygunluk denetimi sırasında yapılabilecektir².

Belirtmek isteriz ki, KÇY'deki 09.11.2018 tarihinden önceki düzenlemede söz konusu Yönetim Kurulu kararı sadece genel, bölgesel ve sektörel ekonomik kriz için öngörülmüşken değişiklik sonrası dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebepler için de Yönetim Kurulu kararı aranmaktadır. Öte yandan deprem, yangın, su baskını, heyelan, salgın hastalık, seferberlik gibi durumlar için diğer zorlayıcı sebep gerekçesiyle yapılan başvurular için Yönetim Kurulu Kararı aranmamaktadır³.

Yönetmelik'te yapılan bir diğer değişiklik de genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerle bağdaşmadığı halde, nakit darlığı, ödeme güçlüğü, pazar daralması ve stok artışı gibi sebeplere dayalı olarak yapıldığı tespit edilen başvuruların reddedileceğine ilişkin düzenlemenin çıkarılmasıdır. Bu durumda, işverenler tarafından dışsal etkilerden kaynaklı dönemsel olarak nakit darlığı, ödeme güçlüğü, pazar daralması ve stok artışı yaşanması halinde de kısa çalışma başvurusu yapılabileceği kanaatindeyiz. Diğer bir ifadeyle kısa çalışmanın uygulanmasına ilişkin sınırlamalar daraltılmıştır.

I.1.3. Çalışmanın Tamamen veya Kısmen Durması ya da Önemli Ölçüde Azaltılması

KÇY m. 3/1-c bendinde kısa çalışma, üç ayı geçmemek üzere 4447 sayılı Kanun'un ek 2. maddesinde sayılan gerekçelerle, işyerinde uygulanan çalışma süresinin, işyerinin tamamında veya bir bölümünde geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılmasını veya süreklilik koşulu aranmaksızın en az dört hafta süreyle faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulması olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla kısa çalışma talebinde

bulunulabilmesi için yukarıda sayılan şartlar yeterli olmayıp bu şartların işyerindeki çalışmaya belirli yoğunlukta bir etki göstermesi gerekmektedir. Bu etkiler ise (i) işyerindeki haftalık çalışma sürelerinin geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılması veya (ii) süreklilik koşulu aranmaksızın en az dört hafta süreyle işyerindeki faaliyetin tamamen veya kısmen durdurulması olarak ortaya çıkmalıdır.

İşyerindeki haftalık çalışma sürelerinin önemli ölçüde azaltılmasının ve çalışma faaliyetlerinin kısmen veya tamamen durdurulmasının geçici nitelikte olması önem arz etmektedir.

İşyerinde görülmekte olan işin bütün bölümlerinde geçici olarak faaliyetin tatil edilmesi hali işin tamamen durdurulması; öte yandan işin bütün bölümlerindeki faaliyetin tamamının durdurulmaksızın bir veya birkaç bölümünün tatil edilip diğer bölümlerin faaliyete devam etmesi hali ise faaliyetin kısmen durdurulması olarak ifade edilmiştir. Örneğin, üretim bölümünün tatil edilip pazarlama ve satış bölümlerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi faaliyetin kısmen durdurulmasıdır⁴. Faaliyetin tamamen durmasında işyerindeki bütün işçilere kısa çalışma uygulanırken, faaliyetin kısmen durdurulmasında işyerinde belirli departmanda çalışan işçiler kısa çalışma kapsamına alınacaktır.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, kısa çalışma boyunca süreklilik aranmaksızın en az dört hafta, en çok üç ay süreyle faaliyetin kısmen veya tamamen durdurulabilmesidir. Dolayısıyla örneğin, üç hafta süresince faaliyetin tamamen durdurulması işyerinde kısa çalışma uygulaması yapıldığı anlamına gelmeyecektir.

Kısa çalışmanın uygulama alanı bulduğu çalışma süresinin önemli ölçüde azalması durumu ise, KÇY'ye göre işyerinde uygulanan çalışma süresinin, işyerinin tamamında veya bir bölümünde geçici olarak en az üçte bir oranında azaltılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle haftada 45 saat

² Çalışma Ekonomisi ve İş Hukuku Açısından Kısa Çalışma, Muhammet İhsan Seçkin, İstanbul, 2015, s.110.

³ <https://www.iskur.gov.tr/isveren/kisa-calisma-odeneği> (Erişim tarihi: 09.12.2018)

⁴ Nurtaç Endes, Türk İş Hukukunda Kısa Çalışma, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.62.

çalışma yapılan bir işyerinde en fazla 30 saat çalışma yapılması gerekmektedir. Normal haftalık çalışma süresi 45 saat olan bir işyerinde kısa çalışma sebebiyle 25 saat olarak belirlenen haftalık çalışma süresi, işverene tanınan çalışma sürelerinin artırılması olanağı ile ancak 30 saate kadar çıkarılabilecektir. Bu noktada değinmek istediğimiz konu ise 09.11.2018 tarihli değişiklikle KÇY m. 5/5 hükmüne göre uygunluk tespiti tamamlandıktan sonra, kısa çalışma uygulanacak işçi listesinin değiştirilmesine ve/veya işyerinde uygulanan kısa çalışma süresinin arttırılmasına yönelik işveren taleplerinin yeni başvuru olarak değerlendirileceğine ilişkin düzenleme tesis edilmesidir. Bu bağlamda işverenin iş müfettişleri tarafından yapılacak uygunluk tespitini tamamlamasının ardından kısa çalışma süresini arttırmak istemesi halinde Türkiye İş Kurumu birimine yeni bir başvuru yapması gerekecektir.

Bununla birlikte, KÇY m. 7/4 hükmüne göre işveren, kısa çalışmanın günlük, haftalık veya aylık çalışma süresi içerisinde yapılacağı zaman aralığını işyerinin geleneklerini ve işin niteliğini dikkate alarak belirleme hakkına sahiptir.

Ayrıca çalışma süresinin azaltılmasına bağlı kısa çalışma hali için bu durumun en az dört hafta sürmesi koşulunun KÇY’de aranmadığı görülmektedir.

Bir işyerinde yapılacak kısa çalışmanın üç aydan fazla olamayacağı da ilgili Yönetmelik maddesinde belirtilmiştir. Bununla birlikte, İSK ek m. 2/6 hükmünde Cumhurbaşkanı’nın kısa çalışma ödeneğinin süresini altı aya kadar uzatmaya ve işsizlik ödeneğinden mahsup edilip edilmeyeceğini belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

I.1.4. Kısa Çalışma Bildiriminde Bulunulması

Kısa çalışma uygulamasına geçmek isteyen işveren, KÇY m.4 uyarınca kurum birimi olan Türkiye İş Kurumu’nun il ve ilçelerinde kurulu birimlerine ve imzalanmış bir toplu iş sözleşmesi varsa sözleşmeye taraf olan işçi sendikasına yazılı bildirimde bulunacaktır. Bildirim sırasında işverenin yükümlülükleri,

- Genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile zorlayıcı sebeplerin işyerine etkilerini ve zorlayıcı sebebin ne olduğunu belirtmek,

- İşyerinin unvanını, adresini, varsa toplu iş sözleşmesi tarafı işçi sendikasını, işyeri İŞKUR numarasını ve sosyal güvenlik işyeri sicil numarasını belirtmek,

- Manyetik ve yazılı ortamda Kurumca belirlenen formatta hazırlanan kısa çalışma yaptırılacak işçilere ilişkin bilgileri içeren listeyi Kurum birimine teslim

şeklinde listelenmiştir.

Yönetmelik’te 09.11.2018 tarihinde yapılan değişiklikle birlikte işverenin iddiasını kanıtlayıcı somut belgeleri vermesine gerek kalmamıştır.

KÇY m. 5 uyarınca, işverenin kısa çalışma talebinin sebep ve şekil yönünden değerlendirilmesi Kurum birimi tarafından yapılacaktır. Şekilden anlaşılması gereken, başvurunun yazınlığı ve mevzuatta sayılmış içerik bakımından bulunması gereken zorunlu unsurların varlığıdır. İşverenin kısa çalışma uygulaması için başvuruda bulunmasına neden olan olayların var olup olmadığına ilişkin inceleme ise sebep yönünden incelemedir. Sonrasında genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ile dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebeplerin varlığı, işçi ve işveren sendikaları konfederasyonlarının iddia etmesi ya da bu yönde kuvvetli emarenin bulunması halinde, Türkiye İş Kurumu Yönetim Kurulu tarafından karara bağlanacaktır. Sayılan durumlarla ilgili Yönetim Kurulu’nca alınmış bir karar bulunmuyorsa işverenler tarafından yapılan başvurular Kurum birimi tarafından reddedilecektir.

Yönetim Kurulu’nun incelemesinden sonra kısa çalışma talebi, iş müfettişi tarafından uygunluk tespiti yapılması için Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı’nın ilgili birimine ivedilikle gönderilecek ve uygunluk tespitinin sonucu Kurum birimi tarafından işverene bildirilecektir. İşveren durumu, işyerinde işçilerin görebileceği bir yerde ilan edecek ve varsa toplu

iş sözleşmesine taraf işçi sendikasına bildirecektir. İlan yoluyla işçilere duyuru yapılamadığı durumlarda ise, kısa çalışmaya tabi işçilere yazılı bildirim yapılacaktır. KÇY’de yer almamakla birlikte, Türkiye İş Kurumu’nun internet sayfasında kısa çalışma talebi uygun bulunan işverene Kurum tarafından kendisine bildirilen sürede Kısa Çalışma Bildirim Listesinin güncellenerek gönderileceği belirtilmiştir⁵.

Öte yandan işverenin talebinin Kurum tarafından reddedilmesi halinde yapılacak itiraz konusunda KÇY’de ve İSK ek m. 2 hükmünde bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 12.10.2017 tarihli 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu m. 5/1-b bendinde Türkiye İş Kurumu’nun taraf olduğu iş ve sosyal güvenlik mevzuatından kaynaklanan uyuşmazlıklarda görevli mahkemenin iş mahkemeleri olduğu düzenlenmiştir. Kısa çalışma talebi Türkiye İş Kurumu tarafından reddedileceğinden kısa çalışma talebi reddedilen işverenlerin iş mahkemelerine başvurması gerekmektedir.

I.2. Kısa Çalışmanın Sona Ermesi

Kısa çalışmanın sona ereceği durumlar: İşverenin ilan ettiği ve Kurum tarafından uygunluk tespitinde belirtilen sürenin dolması, kısa çalışmanın hukuki varlığını oluşturan şartların devam etmemesi (ekonomik kriz veya zorlayıcı sebebin ortadan kalkması), kısa çalışma için öngörülen azami üç aylık sürenin geçmesi ve işverenin tek taraflı kararıyla kısa çalışmayı sona erdirmesidir.

İşverenin tek taraflı iradesiyle kısa çalışmayı erken sona erdirmesi durumu KÇY m. 11 hükmünde özel olarak düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca işveren, ilan ettiği süreden önce normal faaliyetine başlamaya karar verirse bu durumu Kurum birimine, varsa toplu iş sözleşmesi tarafı işçi sendikasına ve işçilere altı iş günü önce yazılı olarak bildirmek zorundadır. Bildirimde belirtilen tarihte kısa çalışma sona ermiş olacaktır. Gerekli

bildirim yapılması durumundan kaynaklanan yersiz ödemeler KÇY m. 7/11 gereğince yasal faiziyle birlikte işçiden tahsil edilecektir. Ancak, işveren işçiyi iş sözleşmesindeki koşullara göre çalıştırmaya başlatmasına rağmen durumu altı iş günü içinde Kurum birimine bildirmez ise fazla ödenen ödenekten işçi ve işverenin birlikte sorumlu olduğunu savunan görüş öğretide mevcuttur⁶. Zira bu durumda ilgili görüşe göre işçi çalıştırılmaya başladığını bildirmemiş, işveren ise kısa çalışmanın erken sonlandığı bilgilendirmesini süresinde yapmamış olacaktır.

II.KISA ÇALIŞMA ÖDENEĞİ

II.1. Genel Olarak

Kısa çalışma uygulamasında işçinin uğradığı ücret kaybı kısa çalışma ödeneği ile giderilmeye çalışılmaktadır. Belirli koşulların sağlanması halinde kısa çalışmaya tabi işçilere bir devlet kuruluşu olan Türkiye İş Kurumu tarafından İşsizlik Sigortası Fonu’ndan kısa çalışma ödeneği ödenecektir.

II.2. Kısa Çalışma Ödeneğinden Yararlanma Koşulları

KÇY m. 6/1-a düzenlemesine göre, işçinin kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi için işverenin kısa çalışma talebinin Türkiye İş Kurumu tarafından uygun bulunması gerekmektedir.

Öte yandan işçinin kısa çalışma ödeneğine hak kazanabilmesi işçi açısından da birtakım koşulların sağlanmasına bağlanmıştır. Zira İSK ek m. 2/3 uyarınca, kısa çalışma ödeneği alınabilmesi için işçinin iş sözleşmesinin feshi hariç işsizlik sigortası hak etme koşullarını yerine getirmesi gerekmektedir. Nitekim bu koşul, KÇY m. 6/1-b düzenlemesinde açık bir şekilde ifade edilerek işçinin İSK m. 50 hükmünde belirtilen çalışma süreleri ve işsizlik sigortası primi ödeme gün sayısı bakımından işsizlik ödeneğine hak kazanmış olması aranmıştır. KÇY’de atıfta bulunulan İSK

⁷ <https://www.iskur.gov.tr/isveren/kisa-calisma-odeneği> (Erişim tarihi: 09.12.2018)

⁶ Prof. Dr. A. Can Tuncay, Prof. Dr. Ömer Ekmekeçi, *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, İstanbul, 2013, s. 585.

m. 50 hükmü dikkate alındığında kısa çalışma ödeneğinden yararlanacak olan işçinin kısa çalışma kararı alınmadan önceki üç yıl içinde en az 600 gün prim ödemiş olması ve prim ödeme gün süresinin son 120 gününü kesintisiz bir şekilde çalışarak geçirmiş olması önem taşımaktadır. Aksi takdirde işçi, kısa çalışma uygulaması kapsamında çalışmaya başlasa dahi kısa çalışma ödeneğine hak kazanamayacaktır.

Kısa çalışma ödeneğinin ödenmesinde işçinin talebi gerek kanunda gerekse yönetmelikte düzenlenmemiştir. Nitekim işveren, kısa çalışmaya başvuru aşamasında kısa çalışma yaptırılacak işçilerin listesini Kurum birimine vereceğinden işçinin talebi aranmaksızın kısa çalışma ödeneği işçiye ödenecektir.

II.3. Kısa Çalışma Ödeneğinin Miktarı ve Ödenmesi

ISK ek m. 2/4 hükmüne göre, günlük kısa çalışma ödeneği, sigortalının son oniki aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının % 60'ıdır. KÇY m. 7/1 uyarınca kısa çalışma ödeneğinin miktarı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 39. maddesine göre, işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının % 150'sini geçemez. Bu bağlamda kısa çalışma döneminde işçinin hak edeceği ödenek miktarı söz konusu sınırlar kapsamında hesaplanacaktır.

KÇY m. 7/3, "*Kısa çalışma ödeneği, işyerinde uygulanan haftalık çalışma süresini tamamlayacak şekilde, çalışılmayan süreler için aylık olarak hesaplanır.*" hükmünü amirdir. Bu doğrultuda işveren, işçiye yaptığı kısmi çalışma karşılığında ücretini ödemeye devam edecektir. Ancak ödenek hesaplaması, çalışma sürelerindeki indirimle orantılı olarak ve azaltılan süreyi tamamlayacak şekilde, işçinin çalışmadığı süre dikkate alınarak yapılacaktır. Sonuç itibariyle kısa çalışma boyunca hiç çalışma yapmayan işçiye tam ödenek, kısmen çalışma yapanlara çalışmadıkları süreyle orantılı ödenek verilecektir⁷. Bununla birlikte, KÇY m.

7/9 hükmüyle yeni bir düzenleme getirilmiş ve kısa çalışma yapan işçinin çalışılmayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günlerine ilişkin ücret ve kısa çalışma ödeneği miktarının kısa çalışma yapılan süreyle orantılı olarak işveren ve Kurum tarafından birlikte ödeneceği belirtilmiştir.

ISK ek m. 2/5 ve KÇY m. 7/6 hükümlerinde zorlayıcı sebeplerle işyerinde kısa çalışma yapılması halinde ilk hafta için ödenek verilemeyeceği, kısa çalışma ödeneğinin ikinci haftadan itibaren verileceği öngörülmektedir. Zira işçi, ilk hafta için İK m. 40 uyarınca her gün için yarım ücrete hak kazanmaktadır.

İşçinin kısa çalışma ödeneği aldığı süre için, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereği ödenecek sigorta primi, İşsizlik Sigortası Fonu tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na aktarılır. Bu süreçte işçiye genel sağlık sigortası primleri ödenmektedir. Söz konusu dönemde kısa ve uzun vadeli sigorta primleri aktarılmaz.

Kısa çalışma ödeneğinin verilme süresi, kural olarak üç ayı geçmemek üzere uygunluk tespitinde belirtilen süreyi aşmamak kaydıyla fiilen gerçekleşen kısa çalışma süresi kadardır. Bu bağlamda kısa çalışmanın sona ermesiyle birlikte kısa çalışma ödeneği de son bulacaktır.

Kısa çalışma ödeneğinin korunmasına ilişkin güvenceye KÇY m. 7/10 hükmünde yer verilmiştir. İK m. 35 ve TBK m. 410 uyarınca ücretin ¼'lük kısmı devir ve hacze konu olabilirken kısa çalışma ödeneği nafaka borçları dışında haczedilemez veya devredilemez, bu düzenlemenin aksine yapılan sözleşmeler ve işlemler geçersiz kabul edilecektir.

II.4. Kısa Çalışma Ödeneğinin Denetimi ve Durdurulması

Kısa çalışma uygulamasının denetimini iş müfettişleri yapmaktadır. İşyerlerinde yapılan inceleme sırasında işverenin ödenek alan işçilerin

⁷ Türk İş Hukukunda Kısa Çalışma, Derya Akat, Ankara, 2012, s. 76.

çalışma süreleri ile ilgili hatalı bilgi ve belge verdiğinin tespiti ve iş müfettişinin yazılı talebi halinde hakkında hatalı bilgi verilen işçi sayısı da dikkate alınarak kısa çalışma ödeneği durdurulur. Nitekim KÇY m. 10 uyarınca, kısa çalışma yapan işveren, işçilerin çalışma sürelerine ilişkin kayıtları tutmak ve istenilmesi halinde ibraz etmek zorundadır. Üstelik bu kayıtlar, işverenin veya işçinin hatalı beyanda bulunup bulunmadığının tespitine de yardımcı olacaktır.

Söz konusu düzenlemenin İSK ek m. 2/ son ve KÇY m. 7/11 hükümlerinde düzenlenen haksız ödemelerin geri alınmasına paralel olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. İSK'deki düzenlemede sadece işveren tarafından hatalı bilgi ve belge verilmesi hali öngörülmüşken, KÇY'de işverenin hatalı bilgi ve belge vermesi nedeniyle yapılan fazla ödemelerin, yasal faizi ile birlikte işverenden; işçinin kusurundan kaynaklanan fazla ödemelerin ise yasal faizi ile birlikte işçiden tahsil edileceği belirtilmiştir. Bu nedenle iş müfettişleri tarafından yapılan denetimler sonucunda kısa çalışma ödeneğinin işçi veya işveren sebebiyle fazla ödendiği tespit edilirse ilgili kişiden yasal faiziyle birlikte fazla ödeme tahsil edilecektir.

II.5. Kısa Çalışma Ödeneğinin Kesilmesi

Kısa çalışma ödeneği kısa çalışmanın sona ermesi nedenlerinin ortaya çıkmasıyla sona erecektir. Kısa çalışmanın sona erdiği durumları ise yukarıda izah etmiştik. Sayılan durumların gerçekleşmesiyle kısa çalışma, dolayısıyla da ödeneğin kesileceği izahtan varestedir. Ancak KÇY m. 9 hükmünde, söz konusu durumların dışında kısa çalışma ödeneğinin kesileceği işçiye bağlı nedenler sayılmıştır. İlgili maddeye göre kısa çalışma ödeneği alanların; işe girmesi, yaşlılık aylığı almaya başlaması, herhangi bir sebeple silahaltına alınması, herhangi bir kanundan doğan çalışma ödevi nedeniyle işinden ayrılması durumlarında veya geçici iş göremezlik ödeneğinin başlaması durumunda geçici iş göremezlik ödeneğine konu olan sağlık raporunun başladığı tarih itibarıyla kısa çalışma ödeneği kesilecektir. Bu koşullar dikkate alındığında işçinin başka bir gelir elde etmesi veya

iş ilişkisinin sona ermesi hallerinde kısa çalışma ödeneğinin kesileceği anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Kısa çalışma uygulaması, ekonomik kriz ya da zorlayıcı sebeplerden dolayı çalışma sürelerinin önemli ölçüde azalması veya faaliyetin kısmen ya da tamamen durması durumunda iş ilişkisinin devamlılığının sağlanabilmesi için iş hukukumuzda özel olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda işçilerin çalışmadığı süreler için ücret almamasındaki olumsuzluğu gidermek adına Türkiye İş Kurumu, İşsizlik Sigortası Fonu'ndan kısa çalışma ödeneği ödemektedir. Ancak kısa çalışmaya geçilebilmesi ve işçinin kısa çalışma ödeneğinden yararlanabilmesi belirli koşullara bağlanmıştır.

Kısa çalışmanın koşulları: 4447 sayılı Kanun'a tabi bir işverenin olması, genel ekonomik, sektörel veya bölgesel kriz ya da zorlayıcı sebebin bulunması, çalışmanın tamamen veya kısmen durması ya da önemli ölçüde azaltılması ve Kurum'a kısa çalışma bildirimi yapılmasıdır. Kısa çalışmanın uygulanabilmesi için Kurum'un onay vermesi gerekmektedir.

Kısa çalışma ödeneği ise işsizlik ödeneğine hak kazanmak için gerekli olan koşullardan iş sözleşmesinin sona ermesi dışında diğer koşulları sağlayan işçilere verilmektedir. Bu durumda, hak kazanamamış olan işçilerin mağdur olacağı göz ardı edilmemelidir. Öte yandan kısa çalışma ödeneği alan işçilerin; genel itibarıyla başka bir gelir elde etmesi veya iş ilişkisinin sona ermesi hallerinde kısa çalışma ödeneğinin kesileceği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte işverenin çalışma süresindeki değişiklikleri, süresinde Kurum'a bildirmesi gerekecektir. Aksi halde, bu yönde yapılacak yersiz ödemeler nedeniyle Kurum, işverene ve/veya işçiye yönelecektir.

Sonuç olarak, kısa çalışma ödeneği için müracaat eden işverenin ödeneğin çıkmasıyla birlikte süreci çok iyi takip ediyor olması ve devamlı olarak Kurum'la irtibat halinde olması önem arz etmektedir.

TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA NET ÜCRET ALAN ÇALIŞANLARDA ENGELLİ İNDİRİMİNİN UYGULANMASI

Salih CALAL

Gümrük ve Ticaret Müfettişi

ÖZET

İşçi ve işveren arasındaki ilişkinin belirlenmesinde ücret konusu önemli bir yer kapsamaktadır. Özellikle toplu iş sözleşmelerinde en tartışmalı konu ücret olmakta ve sonradan yaşanan ihtilafların ana nedeni de yine ücret konusundan kaynaklanmaktadır. Ücret, toplu iş sözleşmelerinde brüt veya net olarak belirlenebilir. Bu belirleme, işçi ve işveren açısından beraberinde birtakım avantaj ve dezavantajları getirmektedir. Bir işyerinde Gelir Vergisi Kanunu'na göre engelli indiriminden faydalanan işçilerin bulunması ve bu işçilerin net ücret üzerinden maaşlarının belirlenmesi halinde, engelli indiriminin maaşlara ne şekilde yansıtılması gerektiği konusu önemli hale gelir.

Anahtar Kelimeler: Toplu İş Sözleşmesi, Brüt Ücret, Net Ücret, Engellilik İndirimi.

GİRİŞ

Toplu iş sözleşmesi, işyeri veya işletme düzeyinde, işkolu esasına göre işyeri veya işletmede toplu iş sözleşmesi yapma yetkisini haiz işçi sendikası ile işveren sendikası veya sendika üyesi olmayan işveren arasında yapılan iş sözleşmesidir. Toplu iş sözleşmesi, işyeri uygulamasında ve işçi-İşveren ilişkilerinde, emredici yasa hükümlerinden sonraki kaynaktır. Çalışma koşulları ve ücreti belirleyen “normatif” hükümlerle, işçi sendikası ve işveren sendikası ya da sendika üyesi olmayan işveren arasındaki ilişkileri düzenleyen “düzenleyici” hükümleri bulunur.

Toplu iş sözleşmesi yapılırken işçi maaşları net veya brüt ücret üzerinden belirlenebilir. Sözleşmelerde ücretin özellikle “net” olarak belirlenmesi durumunda, vergi dilimi vs. sebebiyle ücrette meydana gelecek azalmaların işveren tarafından karşılanacağı anlamına gelir. Ücretin net olarak belirlendiği durumlarda engelli indirimi gibi vergi avantajlarının maaşlara nasıl yansıtılacağı konusu önem kazanmaktadır.

I. TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNDE BRÜT MAAŞ – NET MAAŞ

Normal şartlarda işveren, işçiye bir “ücret”

verir. Bu ücretten yapılacak yasal kesintilerden sonra (varsa ilavelerle) işçinin eline geçecek para ise ücretin netidir. Bir başka deyişle brüt maaş, çalışanın bordrosunda görünen, kesintiler ve vergilerin de dâhil olduğu işveren tarafından maaş olarak ödenen toplam tutardır. Net maaş ise, çalışanın brüt maaşı üzerinden yapılacak olan tüm kesintilerin (SGK primi, damga vergisi, gelir vergisi vb.) yapılması sonucu elde edilen, diğer bir deyişle çalışanın eline geçen tutardır.

Net maaş ve brüt maaş arasındaki temel fark, bordroda görünen maaş ile işçinin eline geçen maaş olması dışında aslında görüldüğünden daha büyüktür. Bazı çalışanların maaşlarının yılsonuna yaklaştıkça düşmesinin sebebi, aslında maaş ödemesinin brüt maaş üzerinden yapılıyor olmasıdır. Ülkemiz vergi sistemindeki bazı vergi oranları sabit değil, değişkendir. Örneğin, oranı değişen vergilerden biri olan gelir vergisi, maaş bordrolarının kalemlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Maaş ödemesi brüt maaş üzerinden yapılan çalışanların yıl içerisinde toplam kazancı arttıkça ödeyecekleri gelir vergisi oranı da yükselmeye başlar. Bu sebeple toplam kazancı artarken yılsonuna yaklaştıkça eline geçen maaş, her geçen ay biraz daha azalır. Çalışanların yıl içerisinde maaşlarında bir eksilme yaşamamaları için yapmaları gereken şey, işe girerken maaşlarını net maaş sistemi ile almaları yönünde anlaşma yapmalarıdır. Bu da çoğu zaman işveren tarafından kabul görmemektedir. Zira işverenin yıllık toplam

kazancı ve buna bağlı olarak gelir vergisi oranı artan bir çalışana, net maaşında bir değişiklik olmadan yılın her ayı için aynı tutarda ödeme yapması, yılsonuna doğru yaklaşıldıkça brüt maaşını daha fazla ödemesi gerektiği anlamına gelmektedir.

Örnek olarak, 4691 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanun'a göre Ar-Ge faaliyetlerinde çalışan personelin (tekno-kentte çalışanlara istisna) ücretlerinden gelir vergisi kesilmeyecektir. Ayrıca belli şartlara göre irtibat bürolarında çalışanlarda da durum aynıdır (Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14 numaralı bendinde, "*Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisnadır.*" hükmü yer almaktadır.) Buralarda çalışanlar gelir vergisi ödemeyeceğinden görülmeyen bazı zararlara uğrayabilir. Eğer işveren eski çalışanları ile gelir vergisinden istisna işyerlerinde çalıştırmak için yeni sözleşme yaparsa bazı hak kayıpları oluşur.

Toplu iş sözleşmelerinde brüt ücret – net ücret konusu sürekli ihtilaflara konu olmuştur. Toplu iş sözleşmelerinde ücret belirlenirken bunun net mi yoksa brüt mü olduğunun açıkça belirtilmesi gerekir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 14.03.2011 tarih ve E.2009/7132, K.2011/6766 sayılı kararında benzer bir durum hükme bağlanmıştır; "*...Yargılama sırasında ücret açısından yapılan inceleme hüküm kurmaya yeterli değildir. Yerel mahkemece yapılan ücret araştırmasına Kayseri Ticaret Odası'ndan verilen cevapta bildirilen ücretin net mi brüt mü olduğu anlaşılammaktadır. Bu hususun ilgili merciden sorularak gelecek cevaba göre gerekirse bilirkişiden ek rapor alınarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeyle yazılı şekilde hüküm kurulması hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.*"

II.GELİR VERGİSİNDE ENGELLİLİK İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesine göre, çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunanlar birinci derece engelli, asgari %60'ını

kaybetmiş bulunanlar ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunanlar ise üçüncü derece engelli sayılmaktadır. Buna göre, engellilik indirimi, çalışma gücü kaybı olanların ücret ve/veya kazançlarına, girecekleri derecelere göre belirlenen miktarda indirimin uygulanmasıdır. Yetkili hastanelerce düzenlenen ve Merkez Sağlık Kurulu'nca değerlendirilerek çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olduğu karara bağlanan engelli sağlık kurulu raporları, vergi indirimi uygulamasında dikkate alınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre engellilik indirimi uygulamasından,

- Engelli ücretli,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan ücretli,
- Engelli serbest meslek erbabı,
- Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,
- Basit usulde vergilendirilen engelliler, yararlanabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde yer alan engelli indirimi tutarları, 2019 takvim yılında uygulanmak üzere; birinci derece engelliler için 1200-TL, ikinci derece engelliler için 650 TL ve üçüncü derece engelliler için 290-TL olarak belirlenmiştir.

Engellilik indiriminden yararlanmak isteyen engelliler istenilen belgelerle birlikte vergi dairesi başkanlığı olan illerde ilgili grup müdürlüğüne, vergi dairesi başkanlığı olmayan illerde ise defterdarlıklara (gelir müdürlüğüne), bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde vergi dairesi müdürlüğüne, vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ise mal müdürlüklerine bir dilekçe ile başvuracaklardır.

Engellilerin çalışma gücü kayıp oranları, Merkez Sağlık Kurulu'nca, Gelir Vergisi Kanunu'na ve bu Kanun gereğince hazırlanan Yönetmelik'e göre belirlenmektedir. Engelli vatandaşların

hastanelerden aldıkları ve ilgili müdürlükler vasıtasıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilen raporları Merkez Sağlık Kurulu'nca "Engellilik Ölçütü, Sınıflandırması ve Engellilere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik" ve eki cetvellere göre incelenir.

Engellilik indiriminden yararlanan bir ücretlinin indirim nedeniyle gelir vergisi matrahının kalmaması durumunda gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı için asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Asgari geçim indirimi uygulamasında esas olan, ücretlinin vergi matrahının doğması ve bu matrah üzerinden de gerçek usulde gelir vergisi tevkifatının yapılmış olmasıdır. Ancak, engellilik derecesine göre engellilik indirimi uygulaması sonrasında ücretlinin gelir vergisi matrahının kalması veya hizmet erbabına aylık maaş ödemesi dışında vergiye tabi olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin yapılması durumunda, yapılan gelir vergisi tevkifatını aşmamak üzere, ücretlinin asgari geçim indiriminden yararlanması mümkün bulunmaktadır.

III. NET ÜCRET ALAN ÇALIŞANLARDA ENGELLİ İNDİRİMİNİN UYGULANMASI

Üst başlıkta belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde, çalışma gücü kayıp oranı asgari %40 ve üzerinde olanların ücret ve/veya kazançlarına engelli derecelerine göre kanunen belirlenen miktarda engellilik indiriminin uygulanacağı açıklanmaktadır.

Aynı Kanun'un 61. maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup 63. maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından söz konusu maddedeki bentlerde belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 94. maddesinde, yapmış oldukları ödemelerden vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup, aynı maddenin birinci bendinde ise, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede

yazılı olup ücret sayılan ödemelerden, 103 ve 104. maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un 32. maddesinde,

"Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, (6645 Sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük;01.05.2015)üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz....

Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır ..." hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması" başlıklı 5. bölümünde; "Net ücret üzerinden anlaşmak suretiyle çalışanlar da asgari geçim indiriminden yararlanacak olup, hesaplanan vergiden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarları net ücretleri ile birlikte ücretliye ödenecektir." denilmiş ve net ücret üzerinden anlaşmak suretiyle çalışanların asgari geçim indiriminden faydalanması durumu örnekle açıklanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, "Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere; mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütealik özel mukaveleler

vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır. Vergi esas itibariyle ücretliden aranmakta ve özel anlaşmalar vergi idaresini bağlamamaktadır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, çalışanlara ücretlerinin net olarak ödenmesinin kararlaştırılması durumunda, net ödenen ücretlerin brüte dönüştürülmesi ve tevkif edilecek vergilerin bu tutar üzerinden genel esaslara göre hesaplanması gerekir. Asgari geçim indirimi uygulaması sonucu sağlanan vergi avantajı çalışana ait olup kurumca yüklenilen vergi miktarında bir değişikliğe neden olmadığı için ücretlinin net maaşına yansıtılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, engelli olarak çalışan işçiler için düzenlenen maaş bordrolarında engelli indirimine ilişkin tutarın, öncelikle gelir vergisi matrahı toplamından mahsup edilmesi, engelli indirimının mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da aylık asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak, mahsup edilecek tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı ile ücretlinin maaşı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarlarını aşamayacaktır.

Buna göre, toplu iş sözleşmeleri kapsamında çalışanlara net ücret üzerinden ödeme yapılması durumunda, engelli çalışanların ücretlerinde engellilik indiriminden oluşan vergi avantajı, engelli çalışanlara yansıtılacaktır. Dolayısıyla engellilik indirimi nedeniyle sağlanan vergisel avantaj çalışanın eline geçen net ücret tutarını artıracaktır.

SONUÇ

Toplu iş sözleşmelerinde ücretin net veya brüt olarak belirlenmesi, işçi ve işveren arasındaki ilişkileri derinden etkileyen bir konudur. Zira sözleşmelerde ücretin özellikle net olarak belirlenmesi durumunda, vergi dilimi vs. sebebiyle ücrette meydana gelecek azalmaların işveren tarafından karşılanacağı anlamına gelir. Maaş

ödemesi brüt maaş üzerinden yapılan çalışanların yıl içerisinde toplam kazancı arttıkça tabi olunacak gelir vergisi oranı da yükselmeye başlar. Bu sebeple toplam kazancı artarken yılsonuna yaklaştıkça eline geçen maaş, her geçen ay biraz daha azalır.

Toplu iş sözleşmeleri kapsamında çalışanlara net ücret üzerinden ödeme yapılması durumunda, engelli çalışanların ücretlerinde engellilik indiriminden oluşan vergi avantajı, engelli çalışanlara yansıtılacaktır. Dolayısıyla engellilik indirimi nedeniyle sağlanan vergisel avantaj çalışanın eline geçen net ücret tutarını artıracaktır. Engelli olarak çalışan işçiler için düzenlenen maaş bordrolarında engelli indirimine ilişkin tutarın, öncelikle gelir vergisi matrahı toplamından mahsup edilmesi, engelli indiriminin mahsubundan sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da aylık asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Ancak, mahsup edilecek tutar, asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı ile ücretlinin maaşı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarlarını aşamayacaktır.

İŞ KANUNU HÜKÜMLERİ İŞİĞİNDA BASIN İŞ KANUNU'NA GÖRE ÇALIŞMA KARŞILIĞI OLMAYAN ÜCRET

Feyza Sultan KARAKULLUKCU

Stj. Avukat

ÖZET

İşverenin işçiye karşı temel borçlarından biri, ücret ödeme borcudur. 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca, işçinin iş görme borcunun karşılığında işverenin de ücret ödemesi gerekmektedir. Aynı şekilde, Basın İş Kanunu hükümlerine göre de gazeteciye iş görme karşılığında işveren tarafından ücret verilmesi gerekmektedir. Fakat, bazı istisnai durumlarda gazetecinin çalışma karşılığı olmadan da ücrete hak kazanabilmesi mümkündür. Bu istisnai durumlar; askerlik, gebelik, mahkûmiyet ve yayın tatili, hastalık, iş sözleşmesinin süresinden önce sona ermesi hali olarak sayılabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ücret, Basın İş Kanunu, Çalışma Karşılığı Olmayan Ücret, Askerlikte Ücret, Gebelikte Ücret, Mahkûmiyette ve Yayın Tatilinde Ücret, Hastalık Nedeniyle Ücret, Sözleşmenin Süresinden Önce Sona Ermesinde Ücret.

GİRİŞ

İşçinin iş görmesinden kaynaklanan iş görme borcunun karşılığında işverenin ücret ödeme borcu bulunmaktadır. Ücret ödeme borcu, iş sözleşmesinin oluşması için gerekli olan iş görme borcu gibi temel bir borçtur. Bu nedenle, işçi ücret almadan çalışmaya zorlanamayacağı gibi çalışmadan da ücret talep edemeyecektir. Angarya yasağını temel hak olarak düzenlemiş olan Anayasa'nın 18. maddesi "*Hiç kimse zorla çalıştırılmaz, angarya yasaktır.*" hükmü ile ücret ödenmeksizin çalışmayı kesin olarak yasaklamış ve bu konunun Anayasa'ya uygun bir biçimde düzenlenmesinin temel koşulunu belirlemiştir. Aynı şekilde, Anayasa'nın 55. maddesinde, ücretin emeğin karşılığı olduğu da hüküm altına alınmıştır¹.

Ücret sözleşmede kararlaştırılmamış olsa dahi, iş sözleşmesinin ücret karşılığı olmadığı söylenemeyecektir. Yapılan işin iş sözleşmesine dayandığının saptanması, çalışanın işçi niteliğinde olduğunun kabulü için yeterlidir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 02.11.1989 tarihli 1989/6222E. ve

1989/989K. sayılı kararına göre, her iş bir ücreti gerektirir ve işi yapan işçinin ücreti sonradan isteme hakkı bulunmaktadır. İş Kanunu'nun 32. maddesi ücreti, bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar olarak tanımlamaktadır. Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'da ise, birçok maddede ücrete ilişkin düzenlemelere yer verilmesine rağmen, açık bir şekilde ücret tanımlanmamıştır. Bu nedenle, Basın İş Kanunu'na tabi olanların düzenlenmemiş hükümleri için genel kanun kabul edilen Türk Borçlar Kanunu hükümlerinden faydalanılmaktadır. Böylece, genel olarak iş ilişkileri bakımından yapılan bu ücret tanımlamalarının gazeteciler için de geçerli olduğu söylenebilecektir. Fakat hem İş Kanunu'nda hem de basın çalışanları ile onların işverenleri arasındaki çalışma ilişkilerini düzenleyen Basın İş Kanunu'nda sosyal sebeplerden ötürü ücret ödeme zorunluluğu kuralına bazı istisnalar getirilmiştir. Bu durumlarda, işçi veya gazeteci çalışmaya dahi kendilerine ücret ödenmesi gerekmekte ve devamsızlığın hukuka uygun nedenlerle kabul edildiği hallerde iş sözleşmesinin askıda olduğu kabul edilmektedir. İş sözleşmesinin askıya alınmasının dayandığı düşünce ise iş güvencesini sağlamaktır.

1. ASKERLİKTE ÜCRET

Basın İş Kanunu'nun askerlik sırasında ücrete

¹ Öner Eyrenci, Savaş Taşkent, Devrim Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.139-156.

hak kazanılmasını sağlayan düzenlemeleri ile gazeteci, İş Kanunu kapsamında olan işçilerden çok daha avantajlı bir konumda bulunmaktadır. İş Kanunu'nun 31. maddesi, muvazzaf askerlik ödevi dışında, manevra veya herhangi bir sebeple silah altına alınan veyahut herhangi bir kanundan doğan çalışma ödevi yüzünden işinden ayrılan işçinin 60-90 gün süreyle iş sözleşmesinin askıda kalmasını ve feshedilmemesini kabul etmiştir. Fakat bu süre içinde işçilere herhangi bir ücret hakkı tanınmamıştır. Basın İş Kanunu ise gazetecinin askerlik hizmetini yaptığı sırada iş ilişkisinin kesilmemesini ve ücret hakkının devam etmesini kabul ederek silah altına alınan gazeteciye silah altına alınma şekline göre farklı haklar tanımıştır. Basın İş Kanunu'nun 16. maddesi emredici nitelikte olduğundan, söz konusu hükümlerin aksine sözleşme yapılması mümkün değildir. Ancak, gazeteci lehine olarak daha çok hak ve menfaatin tanındığı kurallar sözleşme ile getirilebilecektir. Ayrıca, Kanun'da askerlik hizmetinde olan gazeteciye ödenmesi öngörülen ücreti ödemeyen işverene idari para cezası öngörülmüştür². Kanun'un 16. maddesi ile gazetecinin silah altına alınması üç hal nedeniyle gerçekleşir ve bu nedenlere göre gazetecinin ücreti farklı şekillerde düzenlenir.

1.1. Talim veya Manevra Dolayısıyla Silahaltına Alınma Hali

Talim veya manevra dolayısıyla silahaltına alınma durumunda, gazetecinin bir müddet daha ücret alacağı Kanun'da açıkça belirtilmiştir. Bu süre içinde gazeteci çalışmadığı halde yasa gereği ücrete hak kazanacaktır. Ancak, gazeteci bu askerlik süresi boyunca askeri hizmeti karşılığında ücret almakta ise, işveren sadece kendi işinden işçinin kazandığı ücret ile arasındaki farkı ödemek zorundadır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, gazetecinin askeri hizmetinden dolayı aldığı ücret, işverenden aldığı ücrete eşit veya daha fazla ise işverenin ücret ödeme yükümlülüğü ortadan kalkar. Ayrıca, gazetecinin iş sözleşmesi belirli süreli olarak akdedilmiş ve bu süre askerlik hizmeti içinde dolmuşsa bu tarihten sonra işverenin ücret ödeme yükümlülüğü yine ortadan kalkacaktır.

Kanun'da öngörülmüş olmakla birlikte, işveren ile gazeteci arasındaki iş sözleşmesi belirli veya belirsiz süreli olmasına bakılmaksızın, gazeteci talim veya manevra sebebiyle silahaltında bulunduğu dönemde feshedilemeyecektir. Bu hükme rağmen iş sözleşmesinin feshi yoluna gidilirse Kanun'da açıkça herhangi bir yaptırım öngörülmemesine rağmen, askerlik döneminde ücretin ödenmemesi halinde idari para cezası yaptırımı bulunmaktadır. Fakat, idari para cezası yaptırımının da gazetecinin iş sözleşmesinin feshine engel olabileceği söylenemez. Talim ve manevra nedeniyle silahaltına alınan gazetecinin bu nedenle iş sözleşmesinin feshi geçerli bir fesih nedeni olamayacaktır. Sonuç olarak, gazeteci işverene karşı işe iade davası açabilme hakkına sahiptir. İşe iade davası açılması mümkün olmayan hallerde ise, feshin sonuçlarını doğurmayacağı ancak gazetecinin askerlik hizmetinin sona erdiği anda sonuçlarını doğuracağı ve dolayısıyla tazminat ve işçilik alacaklarının hesabında bu sürenin esas alınacağı görüşü öğretide daha ağır basmaktadır.

1.2. Kısmi veya Umumi Seferberlik Nedeniyle Silahaltına Alınma

Kısmi veya umumi seferberlik nedeniyle silahaltına alınan gazeteciye, işveren üç ay süreyle ücret ödemeye devam etmek zorundadır. Hükümün ücret ödeme süresini üç ay süre ile sınırlandırması, kısmi veya umumi seferberlik süresinin ne kadar süreceğinin öngörülememesinden kaynaklanmaktadır. Böyle bir durumda, Basın İş Kanunu sınırlama getirerek işvereni de korumayı amaçlamıştır. Gazetecinin iş sözleşmesi böylece bu üç ay içinde feshedilemeyecektir. Kısmi veya umumi seferberlik nedeniyle silahaltına alınma durumunda da gazeteci askeri hizmeti karşılığında bir ücret almakta ise, işveren sadece gazetecinin kendi işinden aldığı ücretle askeri hizmet karşılığı olarak aldığı ücret arasındaki farkı ödemekle yükümlü kılınmıştır. Gazeteciye askeri hizmet karşılığı verilen ücret, işverenden aldığı ücrete eşit veya işverenden aldığı ücretten daha yüksek ise işverenin ücret ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

² Meryem İskender Demirci, *Basın İş Kanunu'nda İşverenin Ücret Ödeme Borcu*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.32-40.

1.3. Muvazzaf Askerlik Nedeniyle Silahaltına Alınma

İşveren, gazeteciye ilk muvazzaf askerlik hizmeti için silahaltına alınması durumunda normal askerlik süresi boyunca gazetecilik mesleğinde çalıştığı sırada almış olduğu son aylık ücretinin yarısını ödemek zorundadır. Diğer silahaltına alınma halleri için getirilen askeri hizmet karşılığı alınan ücrete bakılarak işverenin ücret ödeme yükümlülüğüne ilişkin düzenleme, muvazzaf askerlik için getirilmemiştir. Bu nedenle, muvazzaf askerlik nedeniyle silahaltına alınan gazeteciye askerlik süresince son aldığı ücretin yarı oranında ödeme yükümlülüğü devam edeceği öngörülmüştür. Aksi görüşe göre, Kanun hükmünün lafzına değil de amacına göre yorum yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, gazetecinin askerlik süresince çalışırken elde ettiği ücretten daha fazlasını elde etmesinin hükmün amacına uygun olmadığı düşünülmektedir. Kanun hükmünün açık olmasından ötürü bu görüşe katılmak pek mümkün olmayıp uygulamada da ilk görüşün ağır bastığı görülmektedir. Ayrıca, yine muvazzaf askerlik hizmeti süresince işverence iş aklının feshedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak iş sözleşmesinin belirli süreli olması halinde sözleşmenin süresi muvazzaf askerlik sırasında bitiyorsa, işverenin iş sözleşmesinin bitim tarihinden itibaren ücret ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2. GEBELİKTE ÜCRET

Basın İş Kanunu'na sonradan eklenen hüküm ile, gazetecinin hamileliği halinde hamileliğin yedinci ayından doğumunun ikinci ayının sonuna kadar izinli olduğu kabul edilmiştir. Doğumun gerçekleşmemesi veya ölü doğum hallerinde bu durumun gerçekleşmesinden itibaren bir ay süreyle kadın gazeteciye son aldığı ücretin yarısının ödenmesi gerekmektedir. İş Kanunu'ndan farklı olarak gazetecinin sigortadan veya bağlı bulunduğu kuruluşlardan alacağı yardımın işverenin ücret ödeme yükümlülüğüne etkisi bulunmamaktadır. Kanun'da gazetecilerin hamileliği halinde verilen izin süresi içinde iş sözleşmesinin feshedilip edilmeyeceği açıkça düzenlenmemiştir. Fakat bu

konudaki baskın görüş, Kanun'un yarım ücret ödeme yükümlülüğü getirmesi nedeniyle işverence iş sözleşmesinin feshi de mümkün olmayacaktır. Yine de iş sözleşmesi feshedilirse, bu fesih geçersiz bir fesih sayılacaktır. Yargıtay'a göre, kadın gazetecinin gebeliği nedeniyle ve bir çalışma karşılığı olmaksızın ödenmesi gereken ücretler de gününde ödenmediği zaman günlük yüzde beş fazla ödeme kuralına tabidir.

3. MAHKUMİYET VE YAYIN TATİLİ HALİNDE ÜCRET

3.1. Gazetecinin Yayın Sebebiyle Hürriyetinin Sınırlandırılması Halinde Ücret

Basın İş Kanunu'nun 17. maddesi, gazetecinin çalıştığı süreli yayındaki bir yayını nedeniyle hürriyetinin kısıtlanması halini düzenlemiştir. Bu hükme göre, gazetecinin tutukluluğuna veya mahkumiyetine karar verilmesi halinde bu mahkumiyetin infaz edildiği veya tutukluluğun devam ettiği dönemde işverenin gazeteciye ücret ödeme borcu devam etmektedir. Ancak bu yayının, süreli yayından sorumlu müdürün veya sahibinin haberi olmadan yayınlanmış olmaması ya da sorumlu müdürün kontrolünden geçtikten sonra hürriyetinin kısıtlanmasına yol açan metnin eklenmemiş olması gerekir. 212 sayılı yasayla getirilen değişiklik ile yayın nedeniyle hürriyeti kısıtlanan ve ücrete hak kazanan gazeteci, bağlı bulunduğu kadroya yapılacak toplu zamlardan emsali gibi yararlanabilecektir. Sonradan getirilen düzenleme ile tutuklu veya mahkum gazetecilerin haklarının daha fazla koruma altına alınmak istendiği ortadadır. Hürriyetin sınırlandırılması gazetecinin işyerinden ayrılmasından sonra gerçekleşmiş ise, gazetecinin oradan aldığı son ücreti miktarındaki tazminat hürriyetinin sınırlandırıldığı sürece her ay yayının yapılmış olduğu süreli yayının işvereni tarafından ödenecektir. Bu durumda gazeteci ile işveren arasındaki iş sözleşmesi daha önce son bulduğu için, Kanun hükmü gazeteciye bir ücret ödemesi değil bir tazminat ödemesi öngörmüştür. Tazminat miktarının belirlenmesinde alınan son ücret yerine, gazetecinin çalıştığı süreli yayında çalışan aynı niteliğe sahip ve aynı veya benzer işi yapan gazeteciye verilen ücretin emsal ücret olarak

belirlenmesi daha hakkaniyetli olacaktır da hüküm bunun aksi yönünde düzenlenmiştir. Gazetecinin yayın sebebiyle hürriyetinin kısıtlanması halinde iş ilişkisi işveren tarafından sonlandırılmayacak ve gazetecinin çalışmadığı bu sürede iş ilişkisi devam edecektir.

3.2. Yayın Tatili Nedeniyle Ücret

Basın İş Kanunu'nun gazetecinin hürriyetinin kısıtlanması halini düzenleyen hükmünde, her ne sebeple olursa olsun yayını tatil edilen süreli yayında çalışanlara tatil tarihinden itibaren iki ay süreyle ücret ödenmeye devam edileceği yer almaktadır. Amacın yayının tekrar başlaması halinde gazeteciyi korumak olması nedeniyle, iki aya kadar olan bir süre askı hali olarak kabul edilir. Herhangi bir sebeple yayının kesilmesi halinde, süreli yayında çalışanların tatil tarihinden itibaren ücret almaya hak kazandıkları, ikinci ayın sonunda sözleşmenin kendiliğinden sonra ereceğinin kabulü gerekir. İş sözleşmesinin kendiliğinden sona ermesinin kabulü için yayın faaliyetinin sona ermesi yeterlidir. Herhangi bir sebeple yayını tatil eden işveren çalışanlara Kanun'un 6. maddesinde öngörülmuş tazminatları öncelikle ödemekle yükümlüdür. Fakat bu düzenlemeye uyulmaması karşısında herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir.

4. HASTALIK HALİNDE ÜCRET

Basın İş Kanunu gazetecilerin hakları konusunda, işçiler için İş Kanunu hükümlerine göre daha lehe düzenlemeler yapmış olsa da hastalık hali için özel bir düzenleme getirmemiştir. 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca, işçinin sağlık sebebiyle işine gidemediği ve iş sözleşmesinin askıda kaldığı sürelerde işçiye ücret ödenmeyecektir. Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre, uzun süreli bir hizmet ilişkisinde işçi hastalık gibi nedenlerle kısa bir süre için iş görme edimini ifa edemezse işveren, başka bir yolla karşılaşmadığı takdirde o süre için işçiye hakkaniyete uygun bir ücret ödemekle yükümlüdür. Basın İş Kanunu'nda ise bu

boşluğun hangi hüküm ile doldurulması gerektiği tartışmalıdır. Baskın görüşe göre, İş Kanunu'nun daha kapsamlı hükümler içeriyor olması, İş Kanunu ile Basın İş Kanunu arasında özellik-genellik ilişkisi oluşturmaz. Aralarında böyle bir ilişkinin varlığından söz edebilmek için bu konuda açık bir hükme ihtiyaç vardır. Yargıtay kararlarında da bu yasalar arasında özel-genel kanun ilişkisi bulunmadığı belirtilmektedir³. Dolayısıyla, Basın İş Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun olarak kabul edilen Türk Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

5. İŞ SÖZLEŞMESİNİN SÜRESİNDEN ÖNCE SONA ERMESİ HALİNDE ÜCRET

Çalışma karşılığı olmaksızın gazeteciye ücret ödenen hallerden birisi de, iş sözleşmesinin süresinden önce sona erme halidir. Basın İş Kanunu'nun 14. maddesine göre, sözleşme süresi sona ermeden önce kendisine atfedilebilecek bir kusuru olmaksızın işine son verilen gazetecinin peşin almış olduğu ücretin henüz işlememiş bulunan kısmını iade etmesi mecburiyeti bulunmamaktadır. Buna göre, gazetecinin bir kusuru olmaksızın işveren tarafından sözleşme sona erdirilirse gazeteci çalışma karşılığı olmaksızın ücrete hak kazanacaktır.

SONUÇ

İş Kanunu ile Basın İş Kanunu hükümlerinin birçoğu paralel nitelikte olsa da, işçiye/ gazeteciye verilen çalışma olmayan ücretlerle ilgili düzenlemelerde Basın İş Kanunu'nun gazeteci lehine, daha avantajlı hükümler getirdiği görülmektedir. İş sözleşmesinin askıda olduğu durumlar için, İş Kanunu'nda işçiye ücretsiz izin verilmesi daha uygun bulunmuşken Basın İş Kanunu'nda iş sözleşmesi askıda olsa bile gazeteciye bu durumlarda da tam veya kısmi bir ücret ödemesi öngörülmüştür. Öte yandan, iki kanun arasında genellik-özellik ilişkisi olmadığı için Basın İş Kanunu'ndaki boşlukların doldurulmasında genel hükümlerden faydalanılacaktır.

³ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, T. 20.10.2000, E. 2000/8226, K. 2000/12788 "...5953 sayılı kanun 1475 sayılı İş Kanunu'ndan farklı çalışan bir kesimin haklarını düzenlemiş bulunmaktadır. Her iki yasa arasında özel yasa genel yasa ilişkisi bulunmamaktadır."

TÜRK MEDENİ KANUNU UYARINCA HAPİS HAKKI

Zeynep Cemre ALTUN
Avukat

ÖZET

Türk Medeni Kanunu'nun 950. ve devamı maddelerinde alacaklının borçludan olan alacağına karşıl原因amadığı ihtimallerde, alacaklıya borçluya ait mal üzerinde hapis hakkı kullanmasını öngörmüş ve alacaklının borçluya karşı güvence elde etme imkanını sağlamıştır. Özellikle ekonomik dalgalanmaların yaşandığı dönemlerde borçlu tarafından tatmin edilemeyen alacaklıların hapis hakkına başvurabilme imkanı ticari hayatın devamlılığı için önem arz etmektedir. Bu makalemizde hapis hakkı kavramı, hapis hakkının kullanım şartları ve sınırları incelenecek olup Kanun'un aradığı şartlara uyulmaksızın hapis hakkının kullanılması halinde alacaklının maruz kalabileceği cezai sorumluluk irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Hapis Hakkı, Medeni Kanun, Alacaklı, Borçlu, Zilyetlik, Taşınır Mal, Kıymetli Evrak.

GİRİŞ

Hapis hakkı kavramı, Türk Medeni Kanunu ("MK")'nin 950. ve devamı maddelerinde düzenlenmiş, alacaklı ile borçlu arasındaki ilişkide borçlunun borcunu ifa edememesi ve temerrüt halleri için alacaklıya bir güvence sağlaması amacıyla öngörülmüştür.

Alacaklının Kanun'un aradığı şartları sağlaması halinde hapis hakkını kullanarak borçluya ait elinde bulundurduğu malı/kıymetli evrakı alacağına kavuşana kadar hapsedmesi ya da bu malı/kıymetli evrakın satılmasını sağlayarak alacağına karşıl原因masını sağlama imkanı vardır. Ancak alacaklının her halükârda bu hakka sahip olduğunu söylemek mümkün olmamakla beraber, alacaklının şartları oluşmadan ya da Kanun'un tanıdığı imkanlar dışında hapis hakkını kullanması halinde Türk Ceza Kanunu'nun 150. maddesi gereği güveni kötüye kullanma suçu dahi oluşabilecektir.

Bu çalışmamızda hapis hakkının şartları ve sınırları ile bunlara uyulmaksızın kullanılan hapis

hakkı nedeniyle alacaklının maruz kalacağı cezai sorumluluk incelenecektir.

I. HAPİS HAKKI KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

MK'nın 950 ila 953. maddeleri arasında yer alan hapis hakkı, taşınır rehlinin bir türü olarak düzenlenmiştir. Zira taşınır rehni de alacaklıya bir mal veya hak üzerinde teminat imkanı ve mal veya hakkın paraya çevrilerek borcun tahsili imkanını sağlar. Esasen hapis hakkı da taşınır rehnine çok yakın bir amacı ihtiva etmekte yalnız rehin hakkından farklı olarak taraflar arasında bir sözleşmesel ilişkiye bağlı olmaksızın, kanunun aradığı şartların varlığı halinde otomatikman kanundan doğmaktadır.

MK'nın ilgili maddesi; "Alacaklı, borçluya ait olup onun rızasıyla zilyedi bulunduğu taşınırı veya kıymetli evrakı, borcun muaccel olması ve niteliği itibarıyla bu eşyanın alacak ile bağlantısı bulunması hâlinde, borç ödeninceye kadar hapsedebilir." şeklinde olup alacaklıya, borçlunun rızası ile kendi zilyetliğine bırakılmış mal veya hakkı geri vermekten kaçınma veya paraya çevirerek alacağını tahsil etme imkanı sağlamaktadır. Bu yönüyle hem alacaklıyı güvence altına alma hem de borçluyu ifaya zorlama imkanı sağlamaktadır.

II.HAPİS HAKKININ KONUSU VE ŞARTLARI

A) Konusu

MK'nın 950. maddesi uyarınca, alacaklı, borçluya ait olup onun rızası ile zilyedi bulunduğu bir taşınırı veya kıymetli evrakı borcun muaccel olması ve niteliği itibarıyla bu eşyanın ya da kıymetli evrakın bu eşyanın alacak ile bağlantısı bulunması halinde borç ödeninceye kadar hapsedebilir yahut paraya çevirtip alacağını bu miktardan karşılayabilir¹.

MK'nın 951. maddesine göre ise, nitelikleri itibarıyla paraya çevirmeye elverişli olmayan taşınırlar üzerinde hapis hakkı kullanılamaz. Bu iki maddeden de görüleceği üzere, hapis hakkının iddia edilebilmesi ve kullanılabilmesi için hem 950. maddede hem de 951. maddede yer alan şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlardan bazıları olumlu şart, bazıları ise olumsuz şart olduğundan doktrinde iki başlık altında incelendiği görülmüştür. Bu şartların söz konusu olayda varolması halinde ise, alacaklının hapis hakkı kendiliğinden kanundan doğacaktır. Bu şartlar şöyle sıralanabilir:

B) Şartları

a) Olumlu Şartlar

• Alacaklının Borçlunun Rızası ile Onun Taşınırına veya Kıymetli Evrakına Sahip Olması

MK'nın ilgili maddesi uyarınca alacaklı borçluya ait malı ya da kıymetli evraklı borçlunun rızasıyla elinde tutuyor olmalıdır. Dolayısıyla borçluya ait mal ya da kıymetli evrak alacaklının eline borçlunun rızası dışında geçti ise artık bu mal ya da kıymetli evrak üzerinde hapis hakkının kullanılması söz konusu olmayacaktır. Zira kanun açıkça rıza şartını aramaktadır. Alacaklının borçluya ait malı ya da kıymetli evrakı zor kullanarak alması, tesadüfen elde etmesi, gizlice elde etmesi, irade sakatlığı gibi durumlar borçlunun rızası bulunmayan hallere örnek olarak gösterilebilir. Öte yandan fiil

ehliyetinden yoksun kişilerin yapacağı hukuki işlemler geçersiz olacağından fiil ehliyetinden yoksun kişilerin vereceği rıza da geçersiz sayılacak ve buna binaen hapis hakkı kullanılamayacaktır.

Kanun'un ilgili maddesinde belirtilen rıza ise bir irade beyanı kabul edildiğinden borçlunun kendisi veya yetkili temsilcisi tarafından verilebileceği gibi rızanın açık veya zımni olması da mümkündür.

Doktrinde tartışılan diğer bir konu ise, rızanın zilyetliğin alacaklıya tesliminden önce var olmasının şart olup olmamasıdır. Diğer bir deyişle; borçlunun rızası dışında alacaklının eline geçmiş mal veya kıymetli evrakın zilyetliğine dair daha sonra borçlu tarafından rıza verilmesi halinde bu rıza geçerli olacak mıdır? Bu konuda doktrindeki baskın görüş, MK md. 950 uyarınca bunun mümkün olacağı yönündedir. Zira ilgili madde zilyetliğin borçlunun rızası ile alacaklıya verilmiş olmasını yeterli görmüş, rızanın verilme zamanına göre herhangi bir düzenleme yapma gereği duymamıştır.

• Alacağın Muaccel Olması

MK'nın 950. maddesinin hapis hakkının kullanılması için aradığı şartlardan biri de, hapis hakkını kullanacak borçlu ile alacaklı arasındaki borcun muaccel olmasıdır. Burada aranan muacceliyet şartı alacaklının borçluya ait malın veya kıymetli evrakın zilyetliğini elde ettiği an değil, hapis hakkını kullanacağı an doğmuş olması gerekir. Zira hapis hakkı borçlunun mal varlığına yapılan bir müdahale olup henüz vadesi gelmemiş, muaccel olmamış bir alacak için kullanılması hatalı olacaktır.

Dolayısıyla öncelikle hapis hakkının kullanılmasına neden olacak bir alacağın olması, alacağın vadesinin gelmiş olması ve borçlu tarafından borcun ifa edilmemiş olması gerekmektedir. Öte yandan ahlaka aykırı ya da eksik borçlara ilişkin ya da zamanaşımına uğramış alacaklar sebebiyle doğacak bir hapis hakkının kullanılması mümkün değildir. Ancak borcun hapis hakkı kullanıldıktan sonra zamanaşımına uğraması

¹ Türk Medeni Kanunu Kapsamında Hapis Hakkı, Dr. Cem Dinar, Vedat kitapçılık, İstanbul 2016, s.46

halinde, alacaklı borç zamanlaşımına uğramadan önce bu güvenceyi sağlamış olduğundan, hapis hakkı esas borç zamanlaşımına uğramış olsa dahi baki kalacaktır. Borcun muacceliyetinin tespiti ise, Borçlar Kanunu (“BK”)’na göre yapılacaktır.

• **Üzerinde Hapis Hakkı Kullanılacak Eşya/ Kıymetli Evrak ile Alacak Arasında Bağlantı Olması**

MK’nın hapis hakkını düzenleyen 950/1. maddesi açıkça, niteliği itibarıyla bu eşyanın alacak ile bağlantısı bulunması hâlinde hapis hakkının kullanılabilmesini ifade etmiştir. Hal böyle olunca hapis hakkı iddiasında bulunan alacaklı, borçlunun rızası ile zilyedi olduğu mal ya da kıymetli evrak ile, borçlu ile aralarında bulunan esas borç ilişkisi arasında bağlantı olduğunu ispat etmelidir. Burada ispatı talep edilen bağlantının tanımını yapmak her ne kadar güç ise de doktrinde bu konuda taraflara yol gösterici bazı gruplandırmalar yapılmıştır. Bunlar; alacaklının eşyanın onarımına ilişkin masraf yapmış olması, eşyanın ortaya çıkardığı zararın tazminine ilişkin hukuki ilişki olması, o eşyanın zilyedliğine dayalı olarak ortaya çıkan hukuki ilişkinin varlığı gibi durumlardır. Ancak, eşya ile alacak arasındaki bağlantının başka şekilde de ispatı mümkün olup, yukarıda sayılan hallerin sınırlı sayım olmadığı belirtilmelidir.

Eşya ile alacak arasındaki bağlantıya ilişkin MK’nın 950/2. maddesi farklı bir düzenleme öngörmüş ve bir istisna getirmiştir. Buna göre, zilyetliğin ve alacağın ticari ilişkiden doğması halinde tacirler arasında bu bağlantı var kabul edilecektir. Dolayısıyla hapis hakkını kullanmak isteyen tarafın bu bağlantıyı ispat etme yükümlülüğü olmayacak, yalnızca alacağın ticari ilişkiden kaynaklanması ve tarafların tacir olması gerekçesi ile bu şart sağlanmış olacak ve bağlantının varlığı kabul edilecektir. Şöyle ki, bir tacir, herhangi bir hukuki ilişki uyarınca başka bir tacirin eşyasına veya kıymetli evrakına zilyet olmuşsa, alacak başka bir ilişkiden doğmuş olsa bile, bu hüküm doğrultusunda hapis hakkını kullanabilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken, diğer şartların da oluşmuş olması gerektiğidir.

Bu istisna kapsamına yalnızca tacirler ya da Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) uyarınca tacir sayılan kişiler gireceğinden, tacir kavramının ne olduğunun ve kimlerin tacir sayılması gerektiğinin de açıklanması gerekecektir. TTK’nın 12. maddesi uyarınca, ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denmekte ve yine aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca, ticari işletmeyi işletmese dahi, bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse de tacir sayılacaktır. Dolayısıyla bu nitelikleri ihtiva eden kişilerin alacaklarını hapis hakkını kullanmak suretiyle güvence altına almak istemeleri halinde MK’nın 950/2. maddesi uyarınca bağlantı var kabul edilecektir. Taraflardan birinin daha sonra tacir sıfatını kaybetmesi ya da tacir olmayan bir kişinin tacirin borcunu üstlenmesi durumunda dahi bu madde uygulama alanı bulacaktır.

b) **Olumsuz Şartlar**

• **Paraya Çevrilemeyen Taşınırlardan Olmaması**

MK’nın 951/1. maddesi nitelik itibarıyla paraya çevrilmeye elverişli olmayan taşınırlar üzerinde hapis hakkının kullanılamayacağına hükmetmiştir. Dolayısıyla, yalnızca paraya çevrilebilen taşınırlar için hapis hakkının kullanılabilmesini söylemek mümkündür. Örneğin, kimlik kartı, ehliyet pasaport, diploma gibi borçlu için önemli olan fakat paraya çevrilemeyen eşyalar üzerinde hapis hakkı kullanılamayacaktır.

• **Alacaklının Hapis Hakkını Kullanmayacağına Dair Taahhüdünün Olması**

Alacaklı borçlu ile aralarında yapmış oldukları anlaşma uyarınca, borçluya karşı hapis hakkını kullanmayacağına dair taahhüt vermiş olabilir. Bu halde daha sonra alacaklının borçluya ait bir eşya ya da kıymetli evrak üzerinde hapis hakkını kullanma şartları oluşsa dahi vermiş olduğu bu taahhüt geçerli olacak ve alacaklının hapis hakkını kullanması mümkün olmayacaktır. Bu taahhüt Türk

Hukuku'nda herhangi bir şekilde bağlanmamıştır. Dolayısıyla sözlü ya da yazılı verilebileceği gibi açık ya da zımni şekilde de bu taahhüt verilmiş olabilir. Doktrinde hapis hakkından feragat olarak da nitelendirilen bu hak, alacaklının eşya ya da kıymetli evrak üzerindeki zilyetliği kazanmadan önceki ya da sonraki bir dönemde de verilmiş olabilir.

Yukarıda bahsedilen hapis hakkından feragat hususunda kanun istisnai bir durum öngörmüş ve her ne kadar alacaklının hapis hakkının kullanılmayacağına dair beyanı olsa da zilyetliğin alacaklıya verilmesinden sonra borçlunun aceze düşmesi halinde ya da borçlu zilyetliğin tesliminden önce aceze düşmüş ve bu durum alacaklı tarafından daha sonra öğrenilmişse, alacaklı hapis hakkını kullanabilecektir. Dolayısıyla m. 952/2'nin zorunlu bir hapis hakkını düzenlediğini söylemek mümkündür.

• Borçlunun Talimatı ile Hapis Hakkının Kullanılmaması

Borçlunun taşınır eşyayı ya da kıymetli evrakı alacaklıya rızası ile teslim etmeden önce veya teslim sırasında alacaklıya hapis hakkının kullanılmayacağı yönünde talimat vermesi halinde, alacaklının hapis hakkı ortadan kalkmış olur. Ancak, burada önemli olan borçlu tarafından bu talimatın zilyetliğin tesliminden önce ya da en geç teslim anında verilmiş olmasıdır. Dolayısıyla zilyetliğin tesliminden sonra borçlu tarafından alacaklıya verilecek bu yöndeki bir talimat alacaklıyı bağlamayacak ve diğer şartların oluşması halinde hapis hakkını kullanabilecektir. Borçlu tarafından alacaklıya verilen talimatın şekline dair kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Dolayısıyla şekil serbestisi gereği bu talimatın yazılı, sözlü, açık veya zımni verilmesi mümkündür.

Her ne kadar kanunda bir sınırlama getirilmemiş ise de bazı eşyalar üzerinde halin şart ve gereği hapis hakkının kullanılması mümkün değildir. Örneğin, komisyon sözleşmelerinde komisyoncunun

borcu taşınır eşyayı veya kıymetli evrakı satmayı üstlenmek olduğundan sözleşme devam ederken komisyoncunun hapis hakkını kullanması söz konusu olamaz. Zira halihazırda sözleşme devam ettiğinden, komisyoncunun borcunu ifa edeceği sözleşme bakidir ve sona ermeden hapis hakkının kullanılması söz konusu değildir. Bu ve buna benzer durumlarda tüm şartlar oluşsa dahi halin şart ve gereklerinden hapis hakkının kullanılması mümkün olmayacaktır.

• Hapis Hakkının Kullanılmasının Kamu Düzeni ile Bağdaşmaması

MK'nın hapis hakkını düzenleyen ilgili maddesi hapis hakkının kullanımını engelleyen diğer bir şartın da hapis hakkının kullanımının kamu düzenine aykırılık oluşturması olduğuna hükmetmiştir. Kamu düzeni kavramı belirli kriterleri olmayan, belirli kurallara tabi olmayan soyut bir kavramdır. Ancak genel anlamda toplumun genel ahlak, sosyal, ekonomik, tarihsel ve kültürel menfaatleri ile ilgili olup, her somut olay kendi açısından değerlendirilmelidir. Örneğin, uyuşturucu ya da tarihi eserler üzerinde hapis hakkının kullanılması mümkün değildir. Öte yandan İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmiş haczi kabil olmayan mallar üzerinde de hapis hakkının kullanılmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmaktadır².

III. HAPİS HAKKININ HÜKÜMLERİ

Hapis hakkı, hak sahibine iki imkan sunmaktadır. Bu imkanlar MK. madde 953'te açıklanmıştır. Bu durumda borçlu borcuna binaen alacaklıya borcunu ödemez veya borcuna karşılık alacaklıya güvence gösteremez ise alacaklı malı ya da kıymetli evrakı borç ödeninceye kadar alıkoyabilir. Öte yandan yine kanun alacaklıya bu şartların varlığı halinde borçluya bildirimde bulunarak malın ya da kıymetli evrakın paraya çevrilmesi imkanını vermiştir.

A) Alıkoyma Hakkı

Halihazırda malın ya da kıymetli evrakın zilyetliğini elinde tutan alacaklı, borçlu tarafından

² Dinar, a.g.e., s.65

borcun ödenmemesi ya da borca dair bir güvence gösterilememesi durumunda eşyayı ya da kıymetli evrakı alıkoyabilir. Bu noktada alacaklının elde ettiği hak bir alıkoyma hakkı olup, dürüstlük kuralları çerçevesinde alacaklının bu malı kullanma ya da semerelerinden faydalanma hakkı bulunmamaktadır. Alıkoyma hakkı alacaklıya bir def'i imkanı sağladığından, alacaklının bu def'iyi gerek borçluya gerekse üçüncü kişilere karşı ileri sürmesi mümkündür. Öte yandan dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da, hapis hakkının yalnızca borçlunun malları üzerinde kurulabileceğidir. Dolayısıyla alacaklıya borçlu tarafından zilyetliği bırakılmış bir mal ya da kıymetli evrak borçlunun kendisine ait değil ise bu şey üzerinde hapis hakkı kullanılamayacaktır. Zira kanunun ilgili maddesi açıkça borçlunun malları üzerinde hapis hakkı kullanılabilirliğini düzenlemiştir.

B) Eşya ya da Kıymetli Evrakın Paraya Çevrilmesi

MK'nın 953. maddesindeki hapis hakkı, sahibi alacaklıya zilyedi bulunduğu mal veya kıymetli evrakı paraya çevirmek suretiyle alacağını karşılama imkanı da vermiştir. Bu halde alıkoyma hakkını kullanmak istemeyip elinde bulundurduğunu paraya çevirmek isteyen tarafın bu hakkını kullanabilmesi için borçlunun borcunu ifa etmemiş veya yeterli güvence gösterememiş olması gerekmektedir. Borçlu tarafından tatmin edilemeyen alacaklı borçluya bir bildirim yaparak zilyedi bulunduğu eşya ya da kıymetli evrakı paraya çevireceğini bildirmelidir. Bu hükmün amacı ise borçluyu ödemeye zorlamak, aksiyon almasını sağlamaktır. Bu şekilde satış yapılacağından haberdar olan borçlu alacaklıya borcunu ödeyerek ya da yeterli teminatı göstererek satışı engelleyebilir. Burada borçluya yapılacak bildirim borcun vadesinin geldiğine dair bir bildirim değil, yalnızca satış yapılacağına dair bir bildirimdir. Ancak taraflar aralarında kesin vade kararlaştırmadıysa alacaklının Borçlar Kanunu uyarınca borçluyu temerrüde düşürmesi gerekir. Aksi halde hapis hakkı hiç doğmamış olacaktır.

• Hapis Hakkının Kanuna Uygun Kullanılmaması Durumunda Alacaklının Cezai Sorumluluğu

Hapis hakkı ancak kanunun öngördüğü şartlar ve alacaklıya verdiği imkanlar dahilinde kullanılabilir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen şartlar oluşmaksızın ve hapis hakkının alacaklıya verdiği imkanları aşacak şekilde bu hakkın kullanılması halinde alacaklının davranışı hukuka aykırı olacak ve Türk Ceza Kanunu ("TCK") anlamında "güveni kötüye kullanma suçu" olduğundan bahisle alacaklının cezai sorumluluğu söz konusu olacaktır. Zira TCK'nın 155. maddesi "*Başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyedliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyedliğin devri amacı dışında tasarrufla bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.*" şeklindeki hükmü ihtiva etmektedir. Dolayısıyla Kanun'a uygun olarak kullanılan hapis hakkı hukuka uygunluk sebebi oluşturacak, bunun dışında kullanılan hapis hakkı ise yukarıda belirtilen hüküm çerçevesinde suç oluşturacaktır.

SONUÇ

Hapis hakkı kavramı ticari hayatın akışının sağlanması ve aksaklıkların yaşanmaması adına alacaklı lehine önemli bir güvence mekanizmasıdır. Ancak yukarıda da detaylı olarak açıklandığı üzere hapis hakkı belirli şartlara bağlanmış ve kullanımına belirli sınırlar dahilinde müsaade edilmiştir. Dolayısıyla, hapis hakkının bunlara riayet edilmeksizin kullanılması düzenleme amacına zıt şekilde alacaklı aleyhine sonuçlar dahi doğurabilecektir.

YARGITAY'IN GÜNCEL KARARLARI IŞIĞINDA İKALE SÖZLEŞMESİ İLE İŞ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Rabia Şeniz ERDOĞAN
Avukat

ÖZET

İşveren ile işçi arasında var olan iş ilişkisi, taraflardan birinin iş sözleşmesini feshetmesi ya da sözleşmenin süresi bitiminde kendiliğinden sona ermesinin yanı sıra tarafların birbirleri ile uyumlu irade beyanları ile ikale sözleşmesi imzalanarak sona erdirilebilir. İ kale sözleşmesinde, güçsüz taraf işçi olacağı için işçi lehine yorum yapılmalı, ikale sözleşmesi imzalayarak iş güvencesi ve ihbar-kıdem tazminatı gibi işçilik alacaklarından vazgeçen işçinin makul yararı gözeterek kendisine ek bir ödeme yapılmalıdır.

İşçiye makul yararın sağlanması, ikale sözleşmesinin geçerliliğinin en temel ilkesidir. İ kale sözleşmesi akdedilirken tarafların özgür iradesine dayanılmalı, aldatma, yanıma veya korkutma gibi çeşitli irade sakatlıklarına yol açacak yöntemlere başvurulmamalıdır. İşçi de iradesinin bu yollarla fesada uğratıldığını iddia ettiğinde ciddi ve somut bir tehlike olduğunu -her ne kadar ispatı zor olsa da- ispatlamalıdır. İş sözleşmesinin ikale sözleşmesi akdedilmesi yoluyla sona erdirmesi, ikale sözleşmesinin geçerliliği, işçinin iradesinin ikale sözleşmesindeki önemi Yargıtay'ın 9. ve 22. Hukuk Daireleri'nin 2017 yılında vermiş olduğu kararlar ile değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: İ kale Sözleşmesi, İş Sözleşmesi, İşçi-İşveren, İşçilik Alacakları, Makul Yarar, İ kalenin Geçerliliği, İ rade Sakatlığı.

GİRİŞ

Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan özel kısıtlamalar dışında, sözleşme serbestisi kapsamında işçi ile işveren arasında akdedilecek olan ve irade beyanlarının uyumlu olduğu ikale sözleşmesi ile taraflar arasındaki mevcut iş sözleşmesi sonlandırılabilir. Bu durum, iş sözleşmesinin belirli ya da belirsiz süreli olması kapsamında farklılık göstermemektedir.

İ kale sözleşmesinin geçerliliği konusunda detaylı bir irade denetimi yapılmalı ve işçi lehine yorum ilkesi benimsenmelidir. Yargıtay son yıllarda verdiği kararlarda ikale sözleşmesinin geçerliliğini makul yarar kriteri denetimi ile sağlamaktadır. İşveren, işçiye gerçekleştirmiş olduğu makul miktardaki bir ek ödeme ile, işçiye karşı, ikalenin fesihten doğan hakların ve iş güvencesi hükümlerinin dolanılması amacını

taşımadığını ortaya koymuş olacaktır.

Böylece taraflar arasındaki menfaat dengesi sağlanacaktır.

I. İŞ SÖZLEŞMESİNİN İKALE SÖZLEŞMESİ İLE SONA ERMESİ

İ kale sözleşmesinin akdedilmesi ile taraflar sözleşmeyi sona erdirmeye iradelerini açık bir şekilde ortaya koymaktadırlar. Taraflar arasında imzalanmış olan belirsiz, belirli, kısmi süreli gibi tüm sözleşme türleri ikale sözleşmesi ile sonlanabilecektir. İ kale sözleşmesi ile iş sözleşmesinin sona ermesi bir fesih sayılmamaktadır; zira fesih tek taraflı bir irade beyanı ile sözleşmeyi sona erdiren tek taraflı bir haktır.

İ kale sözleşmesi yapılırken işçinin özgür iradesine dayanılmalı ve işçinin fesihten doğan haklarını ve iş güvencesi hükümlerini dolanma amacı olmamalıdır. İş güvencesi hükümlerini dolanmaya ve işe iade davasının açılmasını engellemeye yönelik durumlarda iş akdinin

anlaşma ile değil, işverenin feshi nedeniyle sona erdiği kabul edilmelidir¹. Yargıtay'ın genel görüşüne göre, ikale sözleşmesinin geçerliliği konusunda tereddüt yaşanması durumunda işçi lehine değerlendirme yapılmalıdır.

İşçinin, iş sözleşmesinin işveren tarafından feshi halinde elde edeceği işçilik hakları olan kıdem ve ihbar tazminatı ile iş güvencesi hükümlerinden ikale sözleşmeleri ile vazgeçmesi hayatın olağan akışına aykırıdır. İşveren, ikale sözleşmesi sürecinde işçiyi hem bilgilendirmeli hem de işçinin makul yararını gözetmelidir. İşçiye makul bir ek ödemede bulunulması halinde, ikalenin fesihden doğan hakların ve iş güvencesi hükümlerinin dolanılması amacı taşımadığı kabul edilebilir ve böylece taraflar arasında menfaat dengesine uygun bir çözüm getirilmiş olabilir².

Yargıtay daireleri tarafından son dönemde verilen kararlar ikale sözleşmelerinin geçerliliği noktasında yoğunlaşmıştır. İkalenin geçerliliğini de makul yarar kıstasına bağlamışlardır.

Makul yararın ne olması gerektiği konusunda Yargıtay somut olaya göre karar vermektedir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi bir ilke kararı vermiş, makul yararın, en azından işe başlatmama tazminatının bu alt sınırı olan dört aylık ücret tutarında ilave bir ek ödeme olması gerektiğini hükme bağlamıştır³.

Özel Daire'nin bu kararından sonra vermiş olduğu bir başka kararında, ilk derece mahkemesinin ikale talebinin işverenden gelmesi sebebiyle ikale sözleşmesinde iki aylık makul yarar sağlanmış olmasının yeterli olmadığı, en az dört aylık ücret tutarında bir ödeme yapılması gerektiği ve ikalenin geçersiz olduğu yönündeki kararını bozmuştur⁴.

Karara konu olayda işçinin kıdemi 15

yıldır; Yargıtay işçinin kıdem süresinin uzun olması halinde daha yüksek tutarda bir makul yarar ödenmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bu duruma rağmen Yargıtay bu kararında; *"Somut uyuşmazlıkta tarafların kabulünde olan ve imzalarını içeren 22.01.2016 tarihli ikale sözleşmesine göre, işverenin talebi üzerine davacı işçiye kıdem ve ihbar tazminatları ile iki aylık ücreti tutarında ek ödeme ve ayrıca 42 günlük yıllık izin parası ile 2015 yılı performans primi alacağına ödenerek karşılıklı anlaşma şartıyla iş akdinin sona erdirildiği görülmektedir. Davacı davalı işyerinde satış müdürü olup imzaladığı belgenin anlamını kavrayabilecek vasıflara sahiptir. Ayrıca iradesinin sakatlandığını da ispatlayabilmiş değildir. İşverenden gelen talep üzerine kararlaştırılan ödemeler birlikte değerlendirildiğinde iş sözleşmesinin tarafların anlaşması ile ikale yoluyla sona erdiği anlaşılmaktadır."* gerekçesi ile ikale sözleşmesinin geçerli olduğunu kabul etmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 2017 yılında verdiği bir başka kararında, üç aylık ücret tutarında ödemenin makul yarar ödemesinin bu yararı karşılamadığı sonucuna ulaşmıştır. Yapılan ödemenin bir ek ödeme (makul yarar) değil, prim ödemesi olduğu kabul edilmiştir.

9. Hukuk Dairesi'nin belirtilen kararında, *"Tüm bu nedenlerle davacının iş güvencesinden yararlanmayı bertaraf edecek nitelikte olan bozma sözleşmesi yapması için makul yararının karşılanması gerektiğinden, icabın işverenden geldiği anlaşıldığından prim niteliğinde olduğu kabul edilmese dahi üç aylık brüt ücretin makul yarar olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından ve işverence yazılı bir fesih bildirim ile fesih sebebi de bildirilmediğinden ikale ve işverence yapılan fesih geçersiz olup davacının işe iadesine karar verilmesi gerekirken geçersiz bozma sözleşmesine dayanılarak davanın reddi hatalıdır."* şeklinde hüküm kurulmuştur⁵.

² Sarper Süzek, *İş Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 2017, s. 526.

² Süzek, *age*, s. 527.

³ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 30.03.2016 tarihli ve 2015/27647E. 2016/7838K. sayılı kararı

⁴ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 31.10.2017 tarihli ve 2016/29473E. 2017/17057K. sayılı kararı

⁵ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 09.11.2017 tarihli ve 2016/29504E. 2017/17925K. sayılı kararı

İkale sözleşmesinin iş sözleşmesini sona erdiren yapısı göz önünde bulundurulduğunda, bu sözleşmenin geçerliliği denetime tabi tutulmalıdır. Türk Hukuku'nda ikale sözleşmesi kapsamında herhangi bir hukuki düzenleme bulunmaması ve sözleşmenin atipik olması, kuruluşunda herhangi bir sınırlama olmaması sözleşme özgürlüğü içerisinde sınırsız olma anlamına gelmemektedir. Bu kapsamda, işçinin iradesinin sakatlanması konusunda denetim yapılması önemli bir gerekliliktir. İkale sözleşmeleri Türk Borçlar Kanunu'nun irade fesadı denetimi kapsamındadır. Kurulan her sözleşmede olduğu gibi, ikale sözleşmesinde de tarafların özellikle işçinin irade beyanı sağlıklı olmalıdır. Bu doğrultuda, işçinin iradesi oluşum aşamasında sakatlanmışsa veya ikale iradesi ile ileri sürdüğü beyanı uyumsuz ise Türk Borçlar Kanunu'nun irade fesadı kuralları doğrultusunda işçinin ikale iradesinin denetlenmesi gerektiği açıktır⁶.

İkale sözleşmesinin geçerliliği işçi ile işveren arasındaki menfaatler dengesi açısından detaylı bir şekilde değerlendirilmeli, makul yararın bulunup bulunmadığı denetlenmelidir. Denetim sırasında, ikale teklifinin sözleşmenin hangi tarafından geldiği, işçinin işyerindeki pozisyonu ve eğitimi ile işçinin bu sözleşmenin anlamını ve sonuçlarını kavrayacak durumda olup olmadığı ve işçinin aldığı ücret miktarının yüksekliği değerlendirilmelidir.

Doktrinde asgari ücret ya da asgari ücrete yakın bir ücretle çalışan işçiyle yapılan ikale sözleşmelerinde makul yarardan söz edebilmek için beş-altı aylık ücret gibi bir ücret tutarının işçiye ödenmesi gerektiği kanaati yer almaktadır. İkale sözleşmesi ile iş sözleşmesi sona eren işçi işsizlik ödeneğinden faydalanamayacağı için kendisine ikale sonucunda kıdem ve ihbar tazminatlarına ek olarak ödenen dört aylık ücret tutarı, yoksun kaldığı işsizlik ödeneği tutarını ancak karşılayabilmektedir. Bu durumda mahrum kalınan işsizlik ödeneği makul yarar ödemesi ile ek menfaat olarak karşılanmaktadır.

Sonuç olarak yapılan ikale sözleşmesi, halihazırdaki iş sözleşmesi işveren tarafından feshedilmiş olsaydı, işçiye yapılacak ödemelere ek bir menfaat sağladığı takdirde geçerli sayılacaktır.

Yargıtay'ın 2017 yılında vermiş olduğu bazı kararlarda, ikale teklifinin işçiden gelip gelmediği konusuna değinilmiştir. Bilindiği üzere, Yargıtay ikale teklifinin işçiden gelmesi halinde ve bu teklifte herhangi bir irade sakatlığı yoksa işçiye işçilik haklarının yanı sıra ek bir menfaat sağlanmasına gerek olmadığı görüşündedir.

2017 yılında verilen iki karardan birinde işçinin işverene bu ikale teklifi içeren dilekçe vermesini, diğer kararda ise ikale sözleşmesinde talebin işçiden geldiğine ilişkin bir hükmün bulunmasının yeterli olduğu hakkında hüküm kurulmuştur.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin kararında, *“Dosyada mevcut ikale sözleşmesi incelendiğinde; 3. maddede ikale teklifinin davacı işçiden geldiği açıkça yazılıdır. Bu açıklık karşısında, ikale teklifinin işçiden gelmediğini ve iradesinin fesada uğratıldığını ispat külfeti davacı işçi üzerindedir. Davacı tanık dinletmediği gibi başkaca herhangi bir delil ile de iddiasını ispat edememiştir. Açıklanan nedenle, irade fesadına dayalı olduğu ispat edilemeyen ve işçiden gelen teklif üzerine düzenlenen ikale sözleşmesine değer verilerek davanın reddine karar verilmesi gerekirken, ikale sözleşmesi yapma teklifinin işverenden geldiği ve işçiye ek menfaat sağlanmadığı gerekçesiyle davanın kabulü hatalıdır.”* gerekçesi ile ilk derece mahkemesinin kabul kararının bozularak ortadan kaldırılması yönünde karar vermiştir⁷. Bu karar ile ikale teklifinin işçiden geldiği kabul edilmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin aynı tarihli bir başka kararında ise, *“Somut uyuşmazlıkta; davacının 12.01.2016 tarihli dilekçesinde özel ve ailevi nedenlerinden dolayı toplu miktarda nakit paraya ihtiyacı bulunduğundan ihbar tazminatı ve diğer hak edişlerinin ödenerek iş sözleşmesinin*

⁶ Hasan Ali Özyörük, *İkale Sözleşmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 237.

⁷ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 21.12.2017 tarihli ve 2016/32059E. 2017/22085K. sayılı kararı

sona erdirilmesini talep ettiği, bunun üzerine ikale sözleşmesi yapıldığı ve davacıya kıdem ve ihbar tazminatlarının ödeneceğinin belirtildiği, davacının söz konusu dilekçesinin irade fesadıyla alındığının somut ve inandırıcı delillerle kanıtlanmadığı anlaşıldığından, davanın reddine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde kabulü hatalıdır.” ifadesi ile hüküm kurulmuştur⁸.

Ayrıca, 2017 yılında verilen bazı kararlarda ikale sözleşmesinde “yasal haklarım saklıdır” ibaresinin yer alması ile bu sözleşmenin geçersiz olduğu takdir edilmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin bu konunun işlendiği bir kararında, “Somut uyuşmazlıkta, davacının, ikale sözleşmesine açıkça yasal haklarını saklı tutarak ihtirazi kayıt koyduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda tarafların karşılıklı anlaşmasından söz edilemeyeceği ortadadır. İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedildiği sabit olup, işverence geçerli feshedilme dair yazılı fesih bildirimini sunulmadığından, fesih salt bu sebeple 4857 sayılı İş Kanunu’nun 19. maddesi uyarınca geçersizdir.” hükmü yer almaktadır. Aynı şekilde, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi tarafından verilen bir karara konu olayda, işçi işverene vermiş olduğu bir dilekçe ile 6 aylık brüt ücretin kanuni kesintilerden sonra net tutarının tarafına ödenmesi şartıyla işyerinden ayrılmak istediğini beyan etmiş ve dilekçesine yasal haklarının saklı olduğu şerhini düşmüştür⁹.

Özel Daire’nin bu kararında, “Somut olayda davacının ihtirazi kayıt koyarak imzaladığı dilekçesinin bu sebeple geçerli bir icap olarak kabulü mümkün değildir.” gerekçesi ile ikale sözleşmesi geçersiz sayılmıştır¹⁰.

Yargıtay Daireleri’nin bu kararlarına bir eleştiri getirilecek olursa, işçinin dilekçesine yasal haklarını saklı tutacağına dair şerh koyması, işçinin açıkça işe iade davası açma hakkını saklı

tutmaya yönelikse ve bu durum dilekçeden açık bir şekilde anlaşılabiliriyorsa ikale sözleşmesinin geçersiz sayılması kabul edilebilecektir. O zaman işçinin ikale anlaşması ile iş sözleşmesini sona erdirmeye iradesinin olmadığı görülecektir.

İşçinin yazmış olduğu dilekçede işe iade davası açma hakkını saklı tutması, ikale anlaşmasını bir fesih olarak değerlendirdiğini ve iş sözleşmesinin tarafların ortak iradesi ile sonlandırmadığını göstermektedir.

Ancak işçi, kaleme aldığı metinde açık bir şekilde ifade etmeden sadece “yasal haklarım saklıdır” şeklinde bir ibare düşüyorsa, bu durum iş sözleşmesinden doğan işçilik haklarını saklı tutmaya yönelik olarak kabul edilmeli ve ikale sözleşmesine yönelik bir saklı tutma iradesi olmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Nitekim, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin kararında, “yasal haklarının saklı tutulduğuna yönelik ihtirazi kayıt beyanı sözleşmenin sonlandırılmasına yönelik anlaşmadan kaynaklanan akçalı hakların korunmasına yönelik olup anlaşmayı hükümden düşürecek nitelikte değildir.” ifadesi ile bu yöndeki bir kaydın ikale sözleşmesinin geçersizliğine neden olmayacağını kabul etmiştir¹¹.

II. İKALE SÖZLEŞMESİNİN İRADE SAKATLIKLARI BAKIMINDAN DENETİMİ

İkale sözleşmesinde meydana gelen bozukluk sözleşmenin kurulması ile ilgili değil, taraf iradelerinin oluşumu -burada özellikle bahsedeceğimiz taraf işçi olacaktır- ve beyan vermesi aşamasındaki yaşanan bozukluk nedeniyle iradenin sakatlanmasına ilişkindir. Tarafların irade sakatlığına rağmen sözleşme kurulur ancak, bu durumun tespiti halinde geçmişe etkili olarak sözleşme hükmünü yitirir.

⁸ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 21.12.2017 tarihli ve 2016/32850E, 2017/21915K. sayılı kararı

⁹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 11.04.2017 tarihli ve 2016/10434E, 2017/6278K. sayılı kararı

¹⁰ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 21.12.2017 tarihli ve 2017/43878E, 2017/30380K. sayılı kararı

¹¹ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 28.10.2011 tarihli ve 2011/1351E, 2011/3574K. sayılı kararı

İkale sözleşmelerinde yapılacak irade sakatlıkları denetimi Türk Borçlar Kanunu kapsamında yapılmaktadır. Bu doğrultuda, işçinin iradesi oluşum aşamasında sakatlanmışsa veya ikale iradesi ile ileri sürdüğü beyanı uyumsuz ise Türk Borçlar Kanunu'nun irade fesadı kuralları doğrultusunda işçinin ikale iradesinin denetlenmesi gerektiği açıktır¹².

İkale sözleşmesinde irade sakatlıkları yanılma, aldatma ve korkutma olarak meydana gelmektedir.

Yargıtay 22. Hukuk Dairesi 2017 yılında verdiği bir kararda, işçinin hakları ödenmeyeceği düşüncesi ile ve çocuklarının ileriki yıllarda işverene ait işyerinde çalıştırılmayacağını söylenmesi nedeniyle gelecek korkusu ile ikale sözleşmesini imzaladığı iddiası değerlendirilmiştir. Bu iddia korkutma ile iradenin sakatlanması açısından ilgili kararı farklı kılmaktadır.

22. Hukuk Dairesi'nin bu kararında, "*Davacı ikale sözleşmesini imzalarken irade fesadına uğradığına dair iddiasını ispatlayamadığı gibi haklarının ödenmeyeceği düşüncesiyle teklifi imzalamak zorunda kaldığını öne sürmüş ise de, iş akdine işveren tarafından teşviği kabul etmemesinin ardından işine son verilen işçilerin de kıdem ve ihbar tazminatlarının ödenmiş olduğunun anlaşılması karşısında bu iddianın ve tanıkların evrakları imzalamaz iseler çocuklarının ileride ...'de çalıştırılmayacağı şeklinde işveren tarafından baskıya maruz kaldıkları yönündeki beyanlarının yakın, ciddi ve somut bir baskı olarak kabul edilemeyeceği...*" gerekçesi ile davacının iradesinin sakatlığından bahsetmenin söz konusu olamayacağı ifade edilmiştir¹³.

İşçinin kendisi veya yakınlarının -işbu kararda olduğu gibi çocuklarının- işveren tarafından bir kötülüğe maruz bırakılacağı yönündeki baskı nedeniyle korkarak ikale sözleşmesi imzalaması söz konusu olabilir ancak, iş hukuku uygulamasında işçinin iradesinin korkutma ile sakatlanması genel olarak maddi haklara ilişkin olmakta ve işçinin

başta kıdem ve ihbar tazminatı olmak üzere işçilik alacaklarının ödenmeyeceği yönünde yapılan baskılar sonucu ikale sözleşmesi imzalanmaktadır. Dolayısıyla korkutma gibi irade fesadı söz konusu olduğunda denetimin, her bir olay nezdinde ve o olayın koşulları dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Korkutma, Türk Borçlar Kanunu'nun 37. ve 38. maddeleri uyarınca tespit edilebilecektir. Madde hükümlerine göre, işveren tarafından işçiyi korkutmaya yönelik bir eylem bulunması, korkutmanın işçiye veyayakınlarına yönelik olması, korkutmanın ağır ve somut olarak gerçekleşecek bir tehlike oluşturması, kuşkusuz ki hukuka aykırı olması ve korkutma eylemi ile imzalanacak olan ikale sözleşmesi arasında bir nedensellik bağı kurulması gerekmektedir. Aksi halde ikale sözleşmesi imzalanırken işçinin korkutularak irade fesadına uğradığından bahsedilemez. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin işlemiş olduğumuz kararında da, işçiye karşı somut, yakın ve ciddi bir korkutma söz konusu olmamıştır.

SONUÇ

İşçi ile işveren arasında iş sözleşmesinin sonlanması amacıyla ikale sözleşmesi akdedilirken, bu sözleşme neticesinde işçinin vazgeçmiş olduğu işçilik alacaklarının karşılanması için makul yararı kapsayan bir ek ödemenin yapılması ile ikale sözleşmesinin geçerliliği öncelikle sağlanmış olacaktır. Her somut olay kendi nezdinde değerlendirilmeli ve ilk derece mahkemesi tarafından bu şekilde karar verilmelidir. Zira Yargıtay'ın Özel Daireleri her dava dosyasını bu şekilde değerlendirmektedir.

Makul yararın yanı sıra, ikale sözleşmesinde güçsüz konumda olan işçinin iradesi herhangi bir şekilde fesada uğratılmamalı; işçinin iradesinin fesada uğradığı yönünde bir iddiası varsa bunu her ne kadar ispatı zor olsa da somut delillerle ileri sürmelidir.

¹² Özyörük, age, s. 237.

¹³ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 02.11.2017 tarihli ve 2017/42625E, 2017/24090K. sayılı kararı

KİSMİ SÜRELİ ÇALIŞANLARA İLİŞKİN SGK EKSİK GÜN BİLDİRİMLERİ

Emine Betül GÜMÜŞ
Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

İşçinin haftalık çalışma süresinin tam süreli çalışan işçiye göre daha az belirlenmesi durumunda, kısmi süreli iş sözleşmesi söz konusu olur. Herhangi bir işyerinde kısmî süreli çalışmanın var olup olmadığını anlayabilmek için o işyerinde uygulanan aylık normal çalışma saati bulunarak bulunan saatin 2/3 'ü söz konusu ay için azami kısmi süreli çalışma saati olarak kabul edilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Kısmi Çalışma, Prim Ödeme Gün Sayısı, Eksik Gün Bildirimi.

GİRİŞ

Günümüzde birçok şirkette çoğu kişi tarafından part-time olarak da bilinen adıyla kısmi süreli çalışma yaygın olarak uygulanmaktadır.

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nde yer alan düzenlemeye göre, sigortalının normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre üçte ikisi oranından daha az belirlendiği çalışmalar kısmî süreli çalışmadır.

I. SGK EKSİK GÜN SAYISI HESAPLAMASI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ("5510 Sayılı Kanun")'nın "Prime esas kazançlar" başlığını taşıyan 80. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, "Sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayılarının, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını gösterdiği, ancak, işveren ve sigortalı arasında kısmi süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısının, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 4857 Sayılı İş Kanunu ("4857 Sayılı Kanun")'na göre belirlenen haftalık çalışma süresine göre hesaplanan günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunacağı, bu

şekildeki hesaplamada gün kesirlerin bir gün kabul edileceği," hükmü amirdir.

4857 sayılı Kanun'un "Kısmi Süreli ve Tam Süreli İş Sözleşmesi" başlıklı 13. maddesinde de "İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşmenin kısmi süreli iş sözleşmesi olduğu," hükme bağlanmıştır.

Yönetmelik'in "Kısmi süreli çalışmalarda prim ödeme gün sayısı" başlıklı 101. maddesinde ise, iş sözleşmesi saat ücreti karşılığı yapılmış ise kısmi süreli çalışan sigortalıların ay içinde çalıştığı toplam sürenin, 4857 sayılı Kanun'a göre günlük olağan çalışma süresi olan 7,5 saate bölünmesiyle, sigortalı için bildirilmesi gereken prim ödeme gün sayısı hesaplanacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda 7,5 saatin altındaki çalışmaların 1 güne tamamlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, tam zamanlı haftalık çalışma süresi 45 saat ve günlük çalışma süresi 7,5 saat olduğundan bir çalışmanın kısmi süreli çalışma olarak kabul edilmesi için haftalık tam zamanlı 45 saatlik çalışma süresinin üçte ikisi veya bunun altında (30 saat veya altında) olması gerekmektedir. Bu doğrultuda kısmi süreli iş sözleşmelerinde çalışma sürelerinin haftalık saat olarak belirtilmesi gerekmekte olup, çalışma süresi belirtilmeyen veya haftalık 30 saatin üzerinde çalışma süreleri belirlenmiş sözleşmeler kısmi süreli sözleşme olarak kabul edilmeyecektir. Kısmi süreli sözleşmelerde, çalışma süresi

açısından uygunluğun ölçüsü haftalık çalışma süresidir.

Bu hesaplama yapılırken o ay içindeki her haftanın pazar/tatil günleri hariç her iş gününde çalışılacak gün sayısı günlük çalışma saati olan 7,5 ile çarpılarak haftalık çalışma saati bulunacaktır. Ayın her haftası bu şekilde hesap edilerek aylık toplam çalışma saati bulunacaktır, bulunacak toplam çalışma saatinin 2/3'ü alınarak, sigortalı ile işveren arasındaki sözleşmedeki aylık toplam çalışma saati ile karşılaştırılacaktır. Sözleşmeye göre hesap edilecek toplam çalışma saati, aylık toplam çalışma gün sayısının 2/3'ünden fazla ise bu sözleşme tam süreli sözleşme kabul edilerek sigortalının aylık 30 gün üzerinden bildirilmesi gerekecektir.

Örneğin, A işçisi B işvereni ile çalışma süresi haftalık 30 saati geçmemek üzere belirsiz süreli iş sözleşmesi imzalamıştır. B işverenine ait bu işyerinde, haftalık tam zamanlı azami çalışma süresi 45 saat ve çalışma gün sayısı ise 6 gün olduğu varsayıldığında, taraflar arasında akdedilen bu sözleşmeye istinaden yapılan çalışmanın kısmi veya tam süreli bir çalışma olduğunun tespiti için şu hesaplamalar yapılacaktır:

- Ay içinde pazar günü veya belirlenen herhangi bir dinlenme günü hariç, o takvim ayındaki çalışılabilecek tam süreli azami gün sayısı tespit edilecek ve 7,5 saat ile çarpılarak tam süreli azami çalışma saati bulunacaktır.
- Bulunan bu saatin 2/3 'ü söz konusu ay için azami kısmi süreli çalışma saati olarak kabul edilip söz konusu çalışmanın kısmi süreli veya tam süreli çalışma olup olmadığı tespit edilecektir.

Belirtilen çalışmanın, 4 günü pazar /tatil olan Mart ayında olduğu esas alındığında, aylık fiili çalışma günü 27 gün olduğundan aylık tam zamanlı çalışma süresi $7,5 \times 27 = 202,5$ saat olarak bulunacaktır, bulunan azami çalışma saatinin 2/3'ü hesaplanıp ($202,5/3 = 67,5 \times 2 = 135$) söz konusu ay için kısmi süreli azami çalışma süresi 135 saat olarak tespit edilecek, çalışma süresinin 135 saat

veya altında bir sürede olması halinde çalışmanın kısmi süreli iş sözleşmesine istinaden yapılan bir çalışma olduğu kabul edilecek; 135 saatin üzerinde bir çalışma söz konusu olur ise çalışma tam süreli bir çalışma olarak kabul edilecek ve bildirilecek gün sayısı 30 olacaktır.

Diğer taraftan kısmi süreli iş sözleşmesine istinaden çalışan sigortalının SGK'ya kaç gün üzerinden bildirimini yapılabileceği aşağıdaki hesaplamaya göre belirlenecektir:

	İşçinin Ay İçindeki Toplam Çalışma Süresi	135	
Kurum'a Bildirilecek Gün Sayısı	: -----	= ----	= 18
	İş yerindeki Günlük Normal Çalışma Süresi	7,5	

Sigortalının Kurum'a bildirileceği gün sayısı 18 gündür.

SONUÇ

Bir sözleşmenin kısmi süreli iş sözleşmesi olarak kabul edilmesi için haftalık çalışma süresinin üçte ikisi veya bu sürenin altında bir çalışma olması gerekmektedir. Ayrıca kısmi süreli iş sözleşmelerinde çalışma sürelerinin haftalık veya günlük saat olarak belirtilmesi gerekmekte olup, çalışma süresi belirtilmeyen veya eksik belirtilen sözleşmeler ile haftalık 30 saatin üzerinde çalışma süreleri belirlenmiş sözleşmeler kısmi süreli iş sözleşmesi kapsamında kabul edilmeyecektir. Bu kapsamda işyerlerinde kısmi süreli iş sözleşmesine dayalı olarak istihdam edilen sigortalıların bildirimleri APHB'de en fazla 18 gün olarak gerçekleştirilmelidir.

KADIN HİZMET ERBABINA KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ HİZMETİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLER

Şerife Merve KILINÇKAYA
Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

Bilindiği üzere, işverenlerce kadın çalışana kreş yahut gündüz bakımevi hizmeti sağlanabilmekte olup, sağlanan bu hizmete ilişkin ödemeler işverenlerce kreş yahut gündüz bakımevine veya doğrudan hizmet erbabına yapılması suretiyle gerçekleştirilebilmektedir. Bu kapsamda, her ne kadar vergi mevzuatında ilgili tutarlara ilişkin ödemelerin kesintiye tabi tutulup tutulmayacağı açıkça yer almakta ise de işverenlerce gerçekleştirilen bu ödemelerin sigortalı prime esas kazançta tabi tutulup tutulmayacağı ve sağlanan bu menfaatlerin bordroda yer alması hususunda tereddütler yaşanabilmektedir.

Bahsi geçen hususa, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan 12/10/2018 tarih ve "Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımı" konulu Genel Yazı ("Genel Yazı") ile açıklık getirilmiştir.

Makalemizde, bahse konu Genel Yazı, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ("5510 sayılı Kanun") ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("193 sayılı Kanun") hükümleri çerçevesinde ilgili uygulamanın detayları üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: 5510 Sayılı Kanun, 193 Sayılı Kanun, Hizmet Erbabı, Genel Yazı, Prime Esas Kazanç, Kreş ve Gündüz Bakımevi Hizmeti.

GİRİŞ

27/03/2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 21/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 193 sayılı Kanun'un gelir vergisinden istisna edilen ücretleri düzenleyen 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına (16) numaralı bent eklenmiştir¹. Bahsi geçen uygulamanın detayları ise 11/06/2018 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre, ilgili Tebliğ'de yer aldığı üzere işverenlerce kadın hizmet erbabı adına aylık yahut belli bir dönem için doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemeler,

ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanabilecek olup, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak fatura hizmet erbabı adına düzenlenerek yapılan ödemelere ilişkin tutarlar, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilecektir.

Bahse konu düzenleme uyarınca, söz konusu ödemelerin sigortalıların ücret bordrolarında gösterilmesi gerekeğinden ilgili tutarların sigortalıların prime esas kazançlarının hesabında dikkate alınıp alınmaması gerektiği hususunda da işverenlerce tereddütler yaşanmaktadır. İlgili husus, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan 12/10/2018 tarih ve Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımı konulu Genel Yazı ("Genel Yazı") ile açıklığa kavuşturulmuştur.

³ "İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"

I. HİZMET ERBABINA KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ HİZMETİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERİN VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDAKİ YERİ

5510 sayılı Kanun'un "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80. maddesinde prime esas kazanç hesabında sayılacak ödemeler yer almaktadır. Buna göre ilgili maddenin birinci fıkrasında, 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların, prime esas kazancında göz önünde tutulacak ödemelerden bahsedilmektedir.

5510 sayılı Kanun'un "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80. maddesinin (a) bendinde aynen "*a) Prime esas kazançların hesabında; 1) Hak edilen ücretlerin, 2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların, 3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınır.*"; denilmekte iken; (b) bendinde "*Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.*" denilmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde ise, "*(b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime esas kazançta tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve*

istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz." hükmü amirdir.

Bu çerçevede, ilgili Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, işverenlerce yapılan ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulabilmesi adına bahse konu ödemelerin 5510 sayılı Kanun'un yukarıda yer alan hükümlerinde sayılan kazançlar niteliğinde bulunması gerekmektedir. Anlaşılacağı üzere, (a) bendinde prime esas kazançta dahil edilen ödemeler, (b) bendinde prime esas kazanç hesabında dikkate alınmayan istisnalar yer almakta olup, (c) bendinde ise, (b) bendinde yer alan istisnalar haricinde her ne ad altında olursa olsun yapılan ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazanç hesabında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

5510 sayılı Kanun'da ücret, "*4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutar*" şeklinde tanımlanmakla beraber; 193 sayılı Kanun'un 61. maddesinde "*İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*" olarak tanımlanmıştır. Yer verilen tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, ücretin kapsamı vergi mevzuatında 5510 sayılı Kanun'a göre daha geniş tutulmuştur. Nitekim, sigortalıya doğrudan ödenmeyerek hizmeti karşılığı sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler de ücret olarak değerlendirilmekte olup, 193 sayılı Kanun'da yer alan istisnalar dışında kalması durumunda ise yapılan bu ödemeler/sağlanan menfaatler vergilendirilecek kazanç olarak dikkate alınmaktadır².

² 12/10/2018 tarih ve 24010506-010.07.01-E.13565450 sayılı Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımı Konulu Genel Yazı

II.HİZMET ERBABINA KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ HİZMETİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLERİN PRİME ESAS KAZANCA TABİ TUTULUP TUTULAMAYACAĞI HUSUSU

Yukarıda yer alan tüm hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, tereddüde konu olan husus ise işverenlerce işyerinde çalışan çocuklu kadın personelin her bir çocuğu için kreş ve gündüz bakım evlerine yapılan ödemelere ilişkin tutarların Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 7. maddesinin altıncı fıkrası uyarınca ücret bordrosunda gösterilmesinin vergi mevzuatı açısından zorunlu tutulmasına rağmen bu mahiyette yapılan ödemelerin 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin birinci fıkrasına göre ilgili tutarların ücret mahiyetinde kabul edilmesini gerektirmemesidir³.

Bahsedildiği üzere, sigortalı/hizmet erbabına farklı ad altında yapılan ve kesintiye tabi tutulacak ödemeler vergi ve sosyal güvenlik mevzuatınca farklı değerlendirilebilmektedir. Bu çerçevede, işverence yapılan ödemelerin mahiyeti ve sağlanan menfaatin doğrudan hizmet erbabına yahut hizmeti sağlayan kuruma yapılması yönünden de değerlendirilmelidir.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda, işverenlerce kreş ve gündüz bakımevi hizmeti alan kadın çalışanlarına nakdi olarak doğrudan bir ödeme yapılmayarak ödemenin kreş ve gündüz bakımevi hizmeti veren gelir ve veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapıldığı ve bu şekilde sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, vergi mevzuatı gereğince asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerektiği dolayısıyla sigortalıya bu şekilde sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutardan 5510 sayılı Kanun'un 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında prime esas tutulacak bir kazanç elde edilmediği anlaşılmaktadır. Söz konusu ödemelerin 193 sayılı Kanun'da öngörülen istisna tutarının üzerinde olması yahut erkek çalışana yapılması durumu değiştirmeyecektir⁴.

Bu çerçevede, işverence kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlanan sigortalıların her bir çocuğu adına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemeler doğrudan sigortalıya yapılan ödeme mahiyetinde bulunmadığından 5510 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri de göz önünde bulundurulduğunda prime esas kazanç hesabında dikkate alınmayacaktır. Ancak, ilgili ödemelerin bahse konu olduğu şekilde doğrudan hizmeti veren kuruma değil sigortalıya nakdi olarak yapılması halinde ise sigortalının prime esas kazancında dikkate alınacak ödeme olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

SONUÇ

İşverence kreş ve gündüz bakımevi hizmeti alan çalışanların her bir çocuğu için kreş ve gündüz bakımevi hizmetini veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemeler, sigortalıya doğrudan yapılan bir ödeme olmadığından prime esas kazanç kapsamında değerlendirilmeyecek olup; söz konusu ödemelerin nakdi olarak doğrudan çalışana yapılması durumunda ise sigortalının prime esas kazanç hesabında dikkate alınması gerekecektir.

³ 12/10/2018 tarih ve 24010506-010.07.01-E.13565450 sayılı Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımı Konulu Genel Yazı

⁴ 12/10/2018 tarih ve 24010506-010.07.01-E.13565450 sayılı Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımı Konulu Genel Yazı

GÜMRÜK VERGİLERİNDEN MUAF OLAN EŞYA DİĞER İTHALAT VERGİLERİNDEN VE KKDF'DEN DE MUAF MIDIR?

Fatih UZUN

*Gümrük ve Dış Ticaret Ortağı
Gümrük Müşaviri, E. Gümrük Müfettişi*

ÖZET

İthalat ve ihracat işlemlerinde vergi, resim, harç, fon veya başka adlar altında gümrük idarelerince tahsili gerçekleştirilen her türlü mali yük, gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri kavramına girmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi ithalatta gümrük vergilerinden muaf tutulacak eşyayı düzenlemektedir. Gümrük mevzuatına göre gümrük vergileri kavramının ithalatta ödenen her türlü mali yük olduğunu dikkate aldığımızda acaba Kanun'un 167'nci maddesinde yer alan "gümrük vergileri" ibaresi, ithalat işlemlerinde başta KKDF olmak üzere diğer ithalat vergilerinden de muafiyet sağlamakta mıdır?

Anahtar Kelimeler: Gümrük Vergisi, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu, Gümrük Vergileri, Gümrük Muafiyeti, İthalat Vergileri.

GİRİŞ

Dış ticaret işlemleri gerçekleştiren kişiler, ithalat ve ihracat operasyonları sırasında gümrük yükümlülüklerini yerine getirirken gümrük idarelerine farklı adlar ve oranlarda vergiler ödemektedirler. İthalat ve ihracat işlemleri sırasında ödenen vergilerin toplamı ülkelerin bütçe gelirleri içinde de önemli bir paya sahiptir. Örneğin; ülkemizde 2017 yılında merkezi bütçe vergi gelirlerinin yaklaşık % 21'i sadece gümrük idarelerince tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır. Gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF), çevre katkı payı, antidamping vergisi, telafi edici vergi, TRT bandrolü ve ek mali yükümlülük gibi mükellefiyetler dış ticaret işlemleri üzerinden alınan ithalat vergilerinden sadece bazılarıdır. Bu makalemizde ise gümrük mevzuatına göre gümrük vergilerinden muaf olan bir eşyanın diğer ithalat vergilerinden ve özellikle de kaynak kullanımı destekleme fonundan da muaf olup olmadığı irdelenecektir.

I. GÜMRÜK MEVZUATIMIZA GÖRE GÜMRÜK VERGİLERİ KAVRAMI

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3/8'inci

maddesine göre gümrük vergileri kavramı, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. Dolayısıyla teorik olarak gümrük vergileri kavramı, ihracat ve ithalat vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bu doğrultuda ithalat vergileri kavramı, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri ifade ederken; ihracat vergileri ise aynı çerçevede eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler anlamına gelmektedir.

Gümrük mevzuatımızın gümrük birliği münasebetiyle büyük ölçüde Avrupa Birliği gümrük müktesebatı ile uyum içerisinde olması ve geçmişten günümüze ithalat işlemlerinde farklı türdeki vergilerin tahsil ediliyor olmasına karşın yakın zamana kadar gümrük vergilerinin ayrıntılı bir listesinin gümrük mevzuatında belirtilmemiş olması ise ilginçtir. Gümrük mevzuatımızda gümrük vergilerinin hangi unsurları kapsadığına dair

kapsamlı bir listeye ilk defa 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği’nin 1 sayılı ekinde yer verilmiş olup, bu liste uyarınca gümrük vergileri aşağıda sayılan unsurlardan oluşmaktadır.

GÜMRÜK VERGİLERİ

Gümrük Vergisi
İlave Gümrük Vergisi
Tek ve Maktu Vergi
Dampinge Karşı Vergi
Subvansiyona Karşı Telif Edici Vergi
Katma Değer Vergisi
Özel Tüketim Vergisi
Ek Mali Yükümlülük
Toplu Konut Fonu
Tütün Fonu
Ek Fon
Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
Çevre Katkı Payı
Telif Edici Vergi (İhracat)
TRT Bandrol Ücreti (Ticari Olmayan Eşya İçin)

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ışığında ithalat ve ihracat işlemleri kapsamında ödenen her türlü, vergi, resim, harç ve finansal yükümlülüklerin gümrük vergileri kavramına dahil olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır.

II.4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU’NA GÖRE GÜMRÜK VERGİLERİNDEN MUAFİYET

Gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak eşyaya ilişkin liste 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesinde yer almaktadır. Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesinin lafzı; “Aşağıda sayılan hallerde, serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muafır” şeklindedir. Bu noktada yukarıdaki maddede yer alan gümrük vergileri kavramı gümrük ve dış ticaret dünyasında uygulamada bazı soru işaretlerine yol açmaktadır.

Bilindiği üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu gümrük vergileri bakımından kendine özgü tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil usulleri öngören bir yasa niteliğindedir. Zira 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 2’nci maddesinde de, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin 213 sayılı VUK’na tabi olmadığı belirtilmesi tesadüfi değildir. Dolayısıyla vergi mevzuatımızda gümrük idareleri tarafından tahsil olunan gümrük vergilerine ilişkin ayrı bir tahakkuk ve tahsilat süreci öngören ayrı bir yasal mevzuatın olması elbette bu mevzuatta geçen her türlü kavramın titizlikle ele alınması ve uygulama bakımından değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Peki 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesinde yukarıda belirtilen türdeki “gümrük vergileri” lafzının pratikteki anlamı ve uygulamadaki rolü nedir? Örneğin “ticari mahiyet arz etmeyen numunelerin” anılan Kanun maddesinde gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilebileceği belirtilmişken bu muafiyet katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve kaynak kullanımı destekleme fonu gibi diğer ithalat vergilerine de uygulanacak mıdır?

III. KATMA DEĞER VERGİSİ (“KDV”) VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (“ÖTV”) BAKIMINDAN DURUM

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesindeki “gümrük vergileri” kavramının lafzı itibarıyla teorik düzeyde ithalat sürecinde alınan her türlü mali yükü kapsadığı zaten daha önce yukarıdaki bölümlerde belirtilmiştir. Zira ithalat işlemlerinde tahsili gerçekleşen KDV ve ÖTV gibi vergilerin tamamı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 3’üncü maddesi gereği gümrük vergileri ve dolayısıyla ithalat vergileri tanımının içinde yer almaktadır. Buradan hareketle ilk aşamada 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167’nci maddesi uyarınca gümrük vergilerinden muaf olan bir eşyanın KDV, ÖTV veya ithalinde tahsili gereken diğer ithalat vergilerinden de muaf olması gerektiği düşünülebilir. Peki bu noktada acaba KDV ve ÖTV mevzuatındaki hükümler ne söylemektedir?

3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İstisnaların Sınırı" başlıklı 19'uncu maddesi; açıkça diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğunu ve katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak 3065 sayılı Kanun'a hüküm eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceğini belirtmektedir.

Bu hüküm paralelinde 3065 sayılı KDV Kanunu'nun "İthalat İstisnası" başlıklı 16/b maddesinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinin (5) numaralı fıkrasının (a) bendinde kayıtlı "*Gerçek kişiler tarafından serbest dolaşıma sokulacak şahsi eşyadan yerleşim yerlerini Türkiye Gümrük Bölgesine nakleden gerçek kişilere ait, alındığı tarihte üç yaşından büyük olmayan kullanılmış motorlu veya motorsuz özel nakil vasıtaları*" cinsi eşya ile,

(7) numaralı fıkrasında yer alan; "*Cumhurbaşkanınca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;*

a) *Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,*

b) *Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,*

c) *Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,*

d) *İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri,*

e) *İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler,*

f) *Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya,"*

KDV'den muaf değildir. Dolayısıyla yukarıda sayılan eşya bakımından 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi uyarınca gümrük vergilerinden muafiyet tanınmış olmakla birlikte, 3065 sayılı KDV Kanunu'nda bu cins eşya için herhangi bir muafiyet tanınmamış ve açıkça Kanun metninde zikredilmiş olması sebebiyle, bu tarzdaki eşyanın ithalinde KDV ödenmeksizin ithal işlemlerinin tamamlanması mümkün değildir.

Yine 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "İstisnaların Sınırı ve Yetki" başlıklı 10'uncu maddesi de benzeri bir düzenleme ile özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanun'a hüküm eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceğini ve diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğunu ifade etmektedir.

Bu hüküm paralelinde, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı 7/6'ncı maddesinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ve (7) numaralı fıkrası kapsamında ithal edilen eşya ile (12) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında ithal edilen Kanun'a ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında "-Diğerleri" satırı altında yer alan mallardan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil gümrük vergilerine ilişkin istisna uygulanmaması durumunda belirlenecek gümrüklenmiş değeri 200.000 TL'yi aşanlar hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithalinin ÖTV'den müstesna olduğu ifade edilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5 numaralı fıkrasının (a) bendi ve 7 numaralı fıkrası kapsamındaki yukarıda içeriğinden bahsedilen eşya ile aynı maddenin (12) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında ithal edilen Kanun'a ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında kayıtlı gümrüklenmiş değeri 200.000 TL'yi aşan araçların ithali ÖTV'den muaf değildir. Dolayısıyla münferiden bu eşya 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi uyarınca

gümrük vergilerinden muafiyet tanınmış olmakla birlikte, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nda bu cins eşya için herhangi bir muafiyet tanınmamış ve bu açıkça Kanun metninde zikredilmiş olması sebebiyle, bu tarzdaki eşyanın ithalinde ÖTV ödenmeksizin ithal işlemlerinin tamamlanması mümkün değildir.

KDV ve ÖTV'nin kendi kanunlarında mevcut olan bu açık ve kesin sınırlamalar ışığında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinde yer alan "gümrük vergileri" lafzının herhangi bir hüküm ifade edebilmesinin mümkün olmadığı görülmektedir.

Bu çerçevede 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesindeki "gümrük vergileri" kavramından kastedilenin/kastedilmek istenilenin sadece gümrük vergisi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Anılan madde uyarınca gümrük vergisinden muaf olan bir eşyanın katma değer vergisi ve/veya özel tüketim vergisinden de muaf olabilmesi kesinlikle kendi kanunlarında yani 3065 sayılı KDV Kanunu ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nda bu eşyaya muafiyet tanınmış olması şartına bağlıdır.

IV. KAYNAK KULLANIMI DESTEKLEME FONU ("KKDF") BAKIMINDAN DURUM

KKDF, 88/12944 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince ödeme şekli mal mukabili, vadeli akreditif ve kabul kredili ithalat işlemlerinden alınan bir fon olup hali hazırda % 6 oranında uygulanmaktadır. Peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden ise fon kesintisi yapılmamaktadır.

İthalat işlemlerine ilişkin ödemeleri vadeli olarak gerçekleştiren kişilerin bu fonu ödemeksizin ithalat yapmaları ve gümrük işlemlerini tamamlamaları mümkün değildir. Bu çerçevede kaynak kullanımı destekleme fonu, gümrük vergileri tanımı içerisinde yer almaktadır. Peki acaba 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesine göre gümrük vergilerinden muaf bir eşya, kaynak kullanımı destekleme fonundan da muaf mıdır?

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu Hakkındaki 88/12944 sayılı Karar'ın 4'üncü maddesi; "Fona Kesinti Yapılmayacak Krediler" başlığını taşımakta olup, bu madde de Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi kapsamında ithal edilen eşyanın fon kesintisinden muaf olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı da kendisinden bu konuda görüş talep eden bir mükellefe yönelik vermiş olduğu 22.03.2018 tarihli 70903105-165.01.03[302]-E.36817 sayılı görüşünde özetle; "12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin KKDF Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 2/D maddesi uyarınca; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemlerinin %6 oranında KKDF kesintisine tabi tutulduğunu, peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden ise fon kesintisi yapılmadığını, mezkur Tebliğ'in 3'üncü maddesinde "Fon'a Kesinti Yapılmayacak Krediler" in düzenlenmiş olduğunu, söz konusu maddede Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi kapsamında ithal edilen eşyanın fon kesintisinden muaf olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmadığından ithal edilen ürünlere Gümrük Kanunu'nun 167/1-3'üncü maddeleri ile 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 167'nci maddesi çerçevesinde gümrük vergisi istisna uygulandığı gerekçesiyle bu ürünlerin vadeli ithalatına KKDF istisnası da uygulanmasının mümkün bulunmadığı" nı belirtmiştir.

SONUÇ

Gümrük vergileri kavramı, gümrük mevzuatımıza göre ithalat ve ihracat işlemlerinde yükümlüler tarafından vergi, resim, harç, fon veya başka adlar altında ödenen her türlü finansal yük olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi de, gümrük vergilerinden muafiyet tanınacak eşyayı listeleme yöntemine göre sayma suretiyle belirtmektedir. Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinde geçen gümrük vergileri ibaresi, aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtilen gümrük vergileri tanımı itibarıyla ithalatta tahsil edilen tüm mali yükleri kapsadığından, gümrük ve dış

ticaret camiasında gümrük vergilerinden muaf olan eşyanın aynı zamanda KDV, ÖTV ve KKDF gibi diğer ithalat vergilerinden de muaf olup olmayacağı hususu zaman zaman tartışılmaktadır.

Bu sebeple başta KDV ve ÖTV ve KKDF mevzuatında mevcut olan muafiyet ve istisnaya ilişkin hükümlerde 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi kapsamında olan eşyaya ilişkin herhangi bir atıf veya ibare yer almadığından, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesindeki "gümrük vergilerinden muaf olma" ibaresi ithalat işlemlerinde pratikte gümrük vergisinden başka bir muafiyet veya istisna sağlamamaktadır. Bu sebeple yeni yasama döneminde Avrupa Birliği müktesebatına uyum kapsamında köklü değişikliğe uğraması beklenen 4458 sayılı Gümrük Kanunu dizayn edilirken yasa koyucu tarafından bu nüansa dikkat edilmesi ve anılan maddenin "gümrük vergisinden muaf olacak eşya" şeklinde düzenlenmesinin mevzuatın lafzi ile fiili durumu arasındaki hali hazırdaki uyumsuzluğu giderebileceği değerlendirilmektedir.

REKABET HUKUKU KAPSAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMALAR (YOĞUNLAŞMALAR) - II

Eda SERTKAYA
Stj. Avukat

**makalenin ilk bölümü, dergimizin 4. sayısında yayımlanmıştır.*

2.1 REKABET HUKUKU ANLAMINDA BİRLEŞME VE DEVRALMA (YOĞUNLAŞMA) TÜRLERİ

Her ne kadar RKHK, birleşme ve devralmalar terimini kullansa da rekabet hukukunda birleşme ve devralmalar, özel hukuk anlamında birleşme ve devralmalardan daha geniş değerlendirilmektedir. Nitekim birleşme ve devralmalar yerine hem Avrupa Birliği (“AB”) rekabet mevzuatında hem de Türk rekabet doktrininde ağırlıklı olarak “yoğunlaşma” kelimesi kullanılmaktadır¹. Ayrıca, yoğunlaşma tanımı veren 139/2004 sayılı AB Birleşmeler Tüzüğü’nün 3.1. maddesine göre, yoğunlaşmadan bahsedebilmek için söz konusu işlemlerde kontrolün kalıcı şekilde el değiştirmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, AB rekabet mevzuatında yoğunlaşmalar başlığı altında birleşmeler, kontrol değişikliği getiren devralmalar ve ortak girişimler yoğunlaşma olarak sayılmıştır. Bu bağlamda, yoğunlaşma kavramı ilgili teşebbüste kalıcı bir şekilde kontrol değişikliği yaratan ve dolayısıyla pazar yapısını değiştirebilecek nitelikteki işlemleri kapsamaktadır. Nihayetinde bir görüşe göre, yoğunlaşma kavramının ortak girişimleri de içermesi ile rekabet hukuku açısından yoğunlaşma yaratan bütün işlemleri terminolojik bakımdan kapsaması sebebiyle “birleşme ve devralma” kavramından daha isabetlidir².

Doktrinde Aslan, yoğunlaşmaları, ekonomik gücün ve karar alma gücünün azalan sayıdaki işletmeler arasında yeniden paylaşımı olarak tanımlamıştır³. Yine Sanlı’ya göre, yoğunlaşma, ekonomik karar alma gücünün teşebbüsler arasında el değiştirerek belirli merkezlerde yoğunlaşması ve bu durumun ilgili piyasada rakipleri azaltacak şekilde bir yapısal değişikliğe yol açmasıdır⁴.

• YOĞUNLAŞMA TÜRLERİ

Birleşme ve devralmalar, rekabet üzerinde yaratacağı etki bakımından üç kategoriye ayrılmaktadır ve bunların piyasadaki etkileri birbirinden farklıdır. Ancak bu ayırım kanuni bir ayırım olmayıp doktrin temelli bir ayırımdır⁵.

• Yatay (Horizontal) Birleşme ve Devralmalar

Aynı coğrafi pazarda, aynı veya benzeri ürünleri satan, doğrudan rakip olan teşebbüslerin gerçekleştirdiği birleşmelere yatay birleşme ve devralmalar adı verilmektedir. Örneğin, iki maya üreticisinin birleşmesi durumunda yatay birleşme söz konusu olacaktır. Belirtmek gerekir ki, piyasada rekabete etkisi en belirgin olan birleşme ve devralma türü yatay birleşmelerdir çünkü yukarıdaki gibi bir birleşme sonucunda piyasada doğrudan rakip

³ Ali Hamza Şahin, “Türk Rekabet Hukukunda Birleşme ve Devralmalarda (Yoğunlaşmalarda) Yan Sınırlamalar”, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s.2

² “2010/4 Sayılı Rekabet Kurulu’ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmaların Kontrolü Rejiminde Meydana Gelen Yapısal Değişiklikler: Etki Değerlendirmesi”, Gönenç Gürkaynak; Özner İnanılır; Ceren Yıldız; Melikşah Duman, 2012, 13, Rekabet Dergisi

³ İ. Yılmaz Aslan, Avrupa Topluluğu Rekabet Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü, Ankara, 1992, s.265.

⁴ Kerem Cem Sanlı, “Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanunda Öngörülen Yasaklayıcı Hükümler ve Bu Hükümlere Aykırı Sözleşme ve Teşebbüs Birliği Kararlarının Geçersizliği, Lisansüstü Tez Serisi”, Ankara Rekabet Kurumu Yayını, 2000, s. 318.

⁵ Şahin, a.g.e. s.8

azalması gerçekleşecek ve dolayısıyla ilgili piyasa koşullarının tüketici aleyhine etkilenme ihtimali ortaya çıkacaktır.

• Dikey (Vertical) Birleşme ve Devralmalar

Dikey birleşmeler, ürün veya hizmetin arzı sürecinde dikey düzlemde farklı aşamalarda yer alan işletmelerin birleşmesidir. Örneğin, bir çimento üreticisiyle bir distribütörün birleşmesi dikey bir birleşmedir. Bununla birlikte, Rekabet Kurumu da bir kararında dikey birleşmeleri, bir firmanın üretimden dağıtıma kadar bir ürünün pazara ulaştırılması sürecindeki zincirde her halkayı kendisi oluşturacak şekilde bir bütünlük sağlaması olarak tanımlamıştır⁶.

Dikey birleşmeleri de kendi arasında ileriye doğru (downstream) ve geriye doğru (upstream) birleşmeler olacak şekilde ikiye ayırmak mümkündür. Ancak bu ayrımın doğru anlaşılması adına bir alt pazar ve üst pazar tanımlaması yapılması doğru olacaktır: *“Bir ürünün nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar geçirdiği üretim süreci yukarıdan aşağıya doğru bir sıra takip edilerek, nihai tüketiciye daha yakın olan aşamalar alt pazarken, piyasaya girişe daha yakın aşamalar ise üst pazar olarak ele alınmaktadır.”*⁷ Çınaroğlu’na göre, alt pazardaki firma üst pazarda da faaliyet göstermeye başlıyorsa geriye, üst pazardaki bir firma alt pazarda da faaliyet göstermeye başlıyorsa ileriye doğru dikey bütünlüşmeden söz edilir⁸.

Ancak, dikey birleşme gerçekleştiren teşebbüsler, piyasaya arzda birbirlerinin ikamesi olmadıkları için söz konusu işlemler piyasa yapısında bir değişikliğe neden olmazlar ve dolayısıyla yatay birleşmelere göre rekabeti daha az etkilemektedirler. Yine de ürün veya hizmetin piyasaya sunum sürecinin farklı aşamalarının tek bir merkezde toplanması sebebiyle ekonomik ve pratik avantajlara sahip olan bir teşebbüsün karşısında,

ürün arz sürecinin herhangi bir aşamasında faaliyet gösteren bir teşebbüsün rekabet gücü olumsuz etkilenecektir. Bununla birlikte, söz konusu birleşmeler piyasaya yeni giriş yapacak teşebbüsler açısından pazara giriş veya kaynağa ulaşım engeli teşkil edip rekabeti engelleyebilmektedirler⁹.

• Aykırı (Conglomerate) Birleşme ve Devralmalar

Aykırı birleşmeler, herhangi bir ürün veya hizmetin belirli bir piyasaya arzı sürecinde aynı veya farklı aşamalarda bulunmayan, birbirleriyle rakip olmayan teşebbüslerin birleşmesi ile söz konusu olmaktadır. Anlaşıldığı üzere, birleşen teşebbüsler rakip olmayıp, farklı mal veya hizmet piyasasında faaliyet göstermektedirler. Bu bağlamda, maya sektöründe faaliyet gösteren bir teşebbüs ile çimento sektöründeki bir teşebbüsün birleşmesi aykırı birleşmeye örnek teşkil etmektedir.

Bununla birlikte, aykırı birleşmeler üç ayrı grupta karşımıza çıkmaktadır¹⁰. Bunlardan birincisi, ürün yelpazesini genişleten (product-extension) birleşmelerdir. Bunlar, farklı ürünleri üretip birbiriyle ilişkili üretim süreçlerini kullanan teşebbüsler arasında gerçekleşir. Sonuç olarak, birbirinin ikamesi olmayan ancak birbirini tamamlayan ürünler üreten teşebbüsler arasındaki birleşmelerdir. Örneğin, çamaşır deterjanı üreticisi ile yumuşatıcı üreticisinin birleşmesi ürün yelpazesini genişleten bir birleşmedir. İkincisi, aynı ürünü farklı bölgelerde üretip satan firmalar arasındaki birleşmelerdir ve bunlar coğrafi genişleme (market extension) yaratan birleşmelerdir. Üçüncüsü ise saf aykırı birleşmelerdir (pure conglomerate extension) ve bu birleşmeler, tamamen farklı piyasalarda faaliyet gösteren, aralarında hiçbir türde ilişki bulunmayan teşebbüsler arasında gerçekleşirler. Bu bağlamda, bir maya üreticisiyle bir araba üreticisinin birleşmesi saf aykırı birleşmeye örnek gösterilebilir.

⁶ Rekabet Kurulu’nun 03.08.2000 tarih ve 00 • 29/314 • 181 sayılı kararı

⁷ Şahin a.g.e., s.10

⁸ Serpil Çınaroğlu, “Rekabet Hukukunda Dikey Birleşmeler: Etkinlik ve Rekabet”, Rekabet Kurumu Yayını Uzmanlık Tezi, Ankara 2003, s.4.

⁹ Şahin, a.g.e. s.8

¹⁰ Şahin, a.g.e. s. 11

2.2 RKHK ve TEBLİĞ

Türk Rekabet Hukuku kapsamında RKHK'nın 7. maddesi "Birleşme veya Devralma" başlığını taşımakta ve hangi tür birleşme ve devralmaların hukuka aykırı ve yasak olduğu düzenlenmektedir¹¹.

Hükümden de anlaşılacağı üzere, Türk Rekabet Hukuku, belirli nitelikteki birleşme ve devralma işlemlerini RKHK'nın 7. maddesi çerçevesinde bir denetime tabi tutmaktadır. Bununla birlikte, RKHK m.7'ye dayanılarak çıkartılan ve birleşme ve devralmaların kontrolüne ilişkin ikincil mevzuat olan 2010/4 sayılı Rekabet Kurulu'ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ ile denetimin kapsamı ve şartları belirlenmiştir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, rekabet hukuku çerçevesinde ele alınan birleşme ve devralma kavramları hukuki değil, iktisadi temellidir. Nitekim bu işlemlerin gerçekleştiği şekil de önem arz etmemektedir. Burada önemli olan husus, önceden bağımsız olan ekonomik birimlerin, işlem sonrası oluşan kontrol yapılarında kalıcı bir değişiklik meydana gelmesidir ve bu tamamen iktisadi bir ölçüttür¹². Yine yukarıda bahsedildiği üzere, Türk Rekabet Hukuku anlamında birleşme ve devralma Türk Ticaret Hukuku'na göre daha kapsamlıdır. Bu bağlamda, rekabet hukuku anlamında birleşme, ticaret hukuku anlamında birleşmeyi içine aldığı gibi bir teşebbüs üzerinde hakimiyet kuran veya o teşebbüsün karar almasını etkileyen bütün malvarlığı, pay ve hak devirlerini de kapsamaktadır¹³. Bununla birlikte, rekabet hukuku, hukuki birleşmeler ile birlikte fiili birleşmelerle de ilgilenmektedir. Dolayısıyla, hukuki bir birleşme

mevcut olmamasına rağmen teşebbüsler arasındaki ilişki ekonomik bir birimin doğmasına sebep oluyorsa rekabet hukuku anlamında bir birleşmeden söz etmek mümkündür¹⁴. Bu bağlamda, 2010/4 sayılı Tebliğ'in "Birleşme veya Devralma Sayılan Haller" başlığını taşıyan 5. maddesi ile kontrolde kalıcı değişiklik meydana getirecek şekilde iki veya daha fazla teşebbüsün birleşmesi ya da bir veya daha fazla teşebbüsün kontrolünün tamamının veya bir kısmının bir ya da daha fazla teşebbüs veya halihazırda en az bir teşebbüsü kontrol eden bir ya da daha fazla kişi tarafından devralınması hallerinin RKHK m.7 kapsamında birleşme veya devralma olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda bahsi geçen hükümden de anlaşıldığı üzere, buradaki temel mesele iktisadi merkezileşme yani yoğunlaşma olgusudur.

2.3.1.KONTROL

2010/4 sayılı Tebliğ'in 5. maddesinin 1. fıkrasında üzerinde durulan temel kavram kontrol değişikliği olup, aynı maddenin 2. fıkrasında kontrol tanımı yapılmıştır. Anılan fıkra aşağıdaki gibidir:

"Birleşme veya devralma sayılan haller

MADDE 5- (2) *Bu Tebliğ bakımından kontrol, ayrı ayrı ya da birlikte, fiilen ya da hukuken bir teşebbüs üzerinde belirleyici etki uygulama olanağını sağlayan haklar, sözleşmeler veya başka araçlarla meydana getirilebilir. Bu araçlar özellikle bir teşebbüsün malvarlığının tamamı ya da bir kısmı üzerinde mülkiyet veya işletilmeye müsait bir kullanma hakkı, bir teşebbüsün organlarının oluşumunda ya da kararları üzerinde belirleyici etki sağlayan haklar veya sözleşmelerdir. Kontrol,*

¹¹ **Birleşme veya Devralma**

Madde 7- *Bir ya da birden fazla teşebbüsün hâkim durum yaratmaya veya hâkim durumlarını daha da güçlendirmeye yönelik olarak, ülkenin bütünü yahut bir kısmında herhangi bir mal veya hizmet piyasasındaki rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuracak şekilde birleşmeleri veya herhangi bir teşebbüsün ya da kişinin diğer bir teşebbüsün mal varlığını yahut ortaklık paylarının tümünü veya bir kısmını ya da kendisine yönetimde hak sahibi olma yetkisi veren araçları, miras yoluyla iktisap durumu hariç olmak üzere, devralması hukuka aykırı ve yasaktır.*

Hangi tür birleşme ve devralmaların hukukî geçerlilik kazanabilmesi için Kurula bildirilerek izin alınması gerektiğini Kurul, çıkaracağı tebliğlerle ilan eder.

¹² Kerem Cem Sanlı; Şahin Ardyok, *Şirketler İçin Rekabet Hukuku Rehberi, Milletlerarası Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2013, s.80*

¹³ <http://www.kezer.av.tr/uploads/birles-me-ve-devralmalarin-denetlenmesi.pdf>, (Erişim tarihi: 25 Eylül 2018)

¹⁴ Aslan, a.g.e, s.538

hak sahipleri ya da bir sözleşmeye göre hakları kullanmaya yetkili kılınmış olan veya böyle bir hak ve yetkisi olmamakla birlikte fiilen bu hakları kullanma gücüne sahip olan kişiler veya teşebbüsler tarafından elde edilebilir.”

Yukarıdaki tanımda da görüldüğü üzere, ayrı ayrı (tek başına) kontrol ve birlikte kontrol olacak şekilde iki tür kontrol mekanizması karşımıza çıkmaktadır. Tek başına kontrolde bir teşebbüs, diğerinin iktisadi kontrolüne sahip olmaktadır. Birlikte kontrolde iki veya daha fazla teşebbüs, şirketin iktisadi kontrolünü birlikte sağlamaktadır ve teşebbüslerden birinin diğerinden yahut diğerlerinden bağımsız olarak ticari politika yürütmesi imkansız hale gelmektedir¹⁵.

2.3.2. İZNE TABİ BİRLEŞME VE DEVRALMALAR

2010/4 sayılı Tebliğ'in 6. maddesinde hangi işlemlerin Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 7. maddesinde belirtilen türdeki birleşme veya devralma kapsamına girmediği düzenlenmiştir¹⁶.

Bu bağlamda, yoğunlaşma oluşturmaması sebebiyle Rekabet Kurulu'nun iznine tabi olmayan işlemleri, kontrol değişikliğine yol açmayan grup içi işlemler, menkul kıymetlerin ticari amaçlar doğrultusunda elde bulundurulması, mali açıdan zor durumda olan veya özelleştirilecek teşebbüslerin devralınması ve miras yoluyla gerçekleşen ve birleşme kapsamına giren işlemler olacak şekilde sıralamak mümkündür.

İzne tabi kılınan birleşme ve devralmalar ise Tebliğ'in 7. maddesinde düzenlenmiştir:

“İzne tabi birleşme veya devralmalar

MADDE 7- (1) Bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen bir birleşme veya devralma işlemi;

a) İşlem taraflarının Türkiye ciroları toplamının yüz milyon TL'yi ve işlem taraflarından en az ikisinin Türkiye cirolarının ayrı ayrı otuz milyon TL'yi veya

b) İşlem taraflarından birinin dünya cirosunun beş yüz milyon TL'yi ve diğer işlem taraflarından en az birinin Türkiye cirosunun beş milyon TL'yi, aşması halinde söz konusu işlemin hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Kuruldan izin alınması zorunludur.

(2) Ortak girişimler hariç olmak üzere, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan eşikler aşılsa dahi, herhangi bir etkilenen pazarın bulunmadığı işlemler için Kuruldan izin alınması gerekmez.

(3) Bu maddenin birinci fıkrasında yer alan eşikler, bu Tebliğin yürürlüğe girmesinden itibaren iki yılda bir Kurul tarafından yeniden belirlenir. “

Bu çerçevede, bir birleşme veya devralma işleminin Rekabet Kurulu'nun iznine tabi olması için yukarıda belirtilen ciro eşiklerinden birinin aşılması yeterli olacaktır. Örneğin, bir devralma işlemi, Türkiye'de devralanın yirmi milyon TL, devre konu tarafın ise on milyon TL ciro elde ettiğini varsaydığımızda, bu işlem 7. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde belirlenen eşiklerini geçmemektedir. Ancak, taraflardan birinin dünya çapında elde ettiği cironun beş yüz milyon TL'yi aşması halinde işlem Rekabet Kurulu'nun iznine tabi olacaktır, çünkü bu durumda 7. maddede belirlenen ikinci ciro eşiklerine, taraflardan birinin dünya cirosunun beş yüz milyon TL'yi, diğerinin ise Türkiye cirosunun beş milyon TL'yi aşması nedeniyle ulaşılmaktadır.

¹⁵ <http://www.kezer.av.tr/uploads/birles-me-ve-devralmalarin-denetlenmesi.pdf>, (Erişim tarihi: 25 Eylül 2018)

¹⁶ **Birleşme veya devralma sayılmayan haller**

MADDE 6- (1) Aşağıda mahiyeti açıklanan işlemler Kanununun 7 nci maddesi kapsamı dışında olup, bu tür işlemler için Kuruldan izin alınması gerekmez.

a) Kontrol değişikliğine yol açmayan grup içi işlemlerle diğer işlemler,

b) Olağan faaliyetleri kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymetlerle işlem

yapmak olan teşebbüslerin yeniden satış amacıyla satın aldıkları menkul kıymetleri, bu menkul kıymetlerden doğan oy haklarının menkul kıymetleri çıkaran teşebbüsün rekabet politikalarını etkileyecek şekilde kullanmamaları kaydıyla geçici olarak ellerinde bulundurmaları,

c) Kontrolün; tasfiye, ifsah, ödeme güçlüğü, ödemelerin tatil edilmesi, konkordato, özelleştirme yapılması amacıyla veya benzeri bir nedenle ve Kanun gereği bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından elde edilmesi,

ç) Bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen hallerin miras yoluyla gerçekleşmesi.

2.3.3.KURUL'A BİLDİRİM

Kurul, RKHK'nın 7. maddesi 2. fıkrası gereğince çıkardığı 2010/4 sayılı Tebliğ ile hangi tür birleşme ve devralmaların denetime tabi olacağına ilişkin ciro esaslı bildirim eşiği ölçütünü düzenlemiştir. Bu eşiğin amacı, 4054 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamında olma riski yüksek olan işlemlerin Rekabet Kurulu'nun ex ante denetiminden geçmesini sağlamaktır¹⁷. Nitekim, Tebliğ ile belirlenen eşiklerin üzerinde kalan bir işlem ancak Rekabet Kurulu'nun izni ile gerçekleşerek geçerli olmaktadır. Bununla birlikte, yoğunlaşmalar, pazarda yapısal değişikliklere neden olma potansiyeline sahip olmalarından dolayı denetimlerinin işlemler gerçekleştirilmeden önce (ex-ante) yapılması, gerçekleşmiş bir işlemin geriye dönüşünde katlanılacak toplumsal maliyet ve muhtemel hukuki ya da fiili imkansızlık halleri dikkate alındığında bir zorunluluk olarak görülmektedir. Ancak bildirim yapılmayan yoğunlaşmalar, genel kuralın aksine zorunlu olarak ex post denetime tabi tutulmaktadır¹⁸. Bununla birlikte, eğer izne tabi işlem Kurul'a bildirilmemişse ancak uygulanmasında herhangi bir sakınca yoksa Kurul, söz konusu işleme izin verebilmektedir. Yine de bildirim tabi işlemin Kurul'a bildirilmemesi sebebiyle 2010/4 sayılı Tebliğ uyarınca işlemin taraflarına idari para cezası uygulanmaktadır. Ayrıca Kurul, izne tabi bir işlemin hem bildirilmediği hem de yasak kapsamında bir işlem olduğu kanaatine varırsa hem işleme izin vermemekte hem de işlemin taraflarına idari para cezası uygulayabilmektedir.

“Birleşme ve Devralmaların Kurula Bildirilmesi” başlığı altında yapılacak bildirim üzerine takip edilecek usul RKHK'nın 10. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Şöyle ki, 7. madde kapsamına giren birleşme veya devralma anlaşmalarının Kurul'a bildirildiği tarihten itibaren Kurul'un, onbeş gün içinde yapacağı ön inceleme sonucunda birleşme veya devralma işlemine ya verdiği izin kararını ya da işlemi nihai incelemeye

almaya karar verdiği takdirde, birleşme veya devralma işleminin nihai karara kadar askıda olduğunu ve uygulamaya konulamayacağını ilgililere usulüne göre tebliğ etmek zorunda olduğunu belirten madde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, Rekabet Kurulu ön inceleme sonrası esas değerlendirmesini 2010/4 sayılı Tebliğ'in 13. maddesi çerçevesinde gerçekleştirmektedir ve bu değerlendirme sonucunda verilebilecek kararlar aşağıdaki gibidir:

- İzin

Rekabet Kurulu, önüne gelen dosyada 15 günlük ön inceleme sonucunda kanuna aykırılık olmadığı kanaatine vararak işleme izin verebileceği gibi dosya hakkında esas değerlendirmesine de geçebilir. Esas incelemesi sonucunda Kurul söz konusu işlem hakkında herhangi bir işlem yapmaz ya da bildirim cevap vermezse işlemin Kurul'a bildiriminden 30 gün sonra işlem askıda olma halinden kurtulup hukuki geçerlilik kazanır. Böyle bir durumda ise zımnî izin söz konusu olmaktadır.

- Şartlı İzin

Şartlı izne ilişkin Rekabet Korunması Hakkında Kanun'un 7. maddesinde bir hüküm mevcut değildir, ancak, 2010/4 sayılı Tebliğ'de bu kurum düzenlenmiştir. Şartlı izin halinde, işlemlerle ulaşılmak istenen amacın nihayetinde rekabeti ihlal eden bir takım unsurlar bulunmaktadır. Bu ihlal niteliğindeki unsurlar dışında işleme izin verilmektedir ki, bu sayede hem tarafların işlemlerle ulaşmak istedikleri amaç tamamen ortadan kaldırılmamakta hem de rekabet korunmaktadır¹⁹. Bu durumda Kurul, vereceği izin kararı ile birlikte taraflar için şart ve yükümlülükler öngörebilmektedir.

- İzin Vermeme

4054 sayılı Kanun'un 7. maddesi uyarınca bir hakim durum yaratan ya da mevcut hakim durumu

¹⁷ Dolmacı a.g.e., s.71

¹⁸ Dolmacı a.g.e., s.71

¹⁹ <http://www.kezer.av.tr/uploads/birles-me-ve-devralmalarin-denetlenmesi.pdf>, (Erişim tarihi: 25 Eylül 2018)

güçlendiren ve buna bağılı olarak ülkede veya ülkenin bir bölümünde rekabeti önemli ölçüde olumsuz etkileyen işlemlere Kurul tarafından izin verilmemektedir. Ancak, Kurul kararı beklenmeden işlem gerçekleştirilmiş ve nihayetinde işleme izin verilmemişse eski hale iade sağlanacaktır.

SONUÇ

Sonuç olarak, çalışmamız boyunca vurgulamak istediğimiz üzere, birleşme ve devralma kavramları incelendiği hukuk dalına göre farklı değerlendirilmekte ve tanımlanmaktadır. Nitekim, bu kavramlar ticaret hukuku anlamında daha hukuki ve teknik temellere dayanmaktadır ve TTK kapsamında sadece ticari şirketler açısından hüküm altına alınmıştır. Buna karşılık, Türk Rekabet Hukuku uyarınca birleşme ve devralma işlemleri için şekli geçerlilik şartı aranmaksızın birçok birliktelik bu işlemler kapsamında değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, birleşme ve devralmaların denetlenmesine ilişkin RKHK kapsamındaki düzenlemeler, genel anlamıyla piyasa yapısını kontrol altında tutmaya yöneliktir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanunu kapsamında sorun teşkil etmeyecek bir birleşme veya devralma işlemi, rekabeti sınırladığı veya ortadan kaldırdığı gerekçesiyle Türk Rekabet Hukuku mevzuatına göre sorun teşkil edebilmektedir. Bunun doğrultusunda, izne tabi işlemler için Rekabet Kurulu'na yapılan başvuru neticesinde Kurul izin verme, izin vermeme ve şartlı izin olacak şekilde üç farklı karar verebilmektedir.

HABERLEŞMENİN GÖZETLENMESİNE İLİŞKİN OLARAK AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ'NİN BIG BROTHER WATCH VE DİĞERLERİ v. BİRLEŞİK KRALLIK KARARI

Hatice ZÜMBÜL
Kıdemli Avukat

Dila GÜNEŞ
Stj. Avukat

ÖZET

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("AİHM"); İngiltere'nin kitlesel veri toplama ve izleme programına ilişkin olarak sivil toplum kuruluşları, gazeteciler ve sivil toplum aktivistlerinin bulunduğu başvuruculardan oluşan ve "Big Brother Watch ve Diğerleri – Birleşik Krallık"¹ Kararı altında birleştirilen 58170/13, 62322/14 ve 24960/15 numaralı başvurular ile ileri sürülen kitlesel veri toplama, yabancı devletler ile istihbarat paylaşımı ve haberleşme servis sağlayıcılarından iletişim verilerinin elde edilmesi şikayetleri kapsamında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ("Sözleşme") 6., 8., 10. ve 14. maddeleri çerçevesinde değerlendirmede bulunmuş ve 13.09.2018 tarihli Kararı ile İngiltere Güvenlik ve İstihbarat Dairesi ("GCHQ") tarafından uygulanan kitlesel veri toplama ve izleme programının, kişilerin özel hayatın gizliliği hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Elektronik Gözetleme, Big Brother Watch.

I. KARARA KONU OLAY

2013 yılında Edward Snowden tarafından Amerika Birleşik Devletleri ile Birleşik Krallık istihbarat teşkilatlarının, elektronik gözetleme programları ile kişilerin elektronik haberleşme verilerini izlediği ve kayıt altına aldığı ortaya çıkarılması üzerine; meslekleri ve faaliyetleri gereği devletler tarafından izleniyor olma ihtimallerinin yüksek olduğuna inanan başvurucular, bu izleme fiilleri ile özgürlüklerinin kısıtlandığını ve bu sebeple Sözleşme'ye aykırı davranıldığını ileri sürmüştür.

AİHM'ye yapılan başvurular kapsamında: (i) başvuruların tümünde kitlesel veri toplama ve haberleşme servis sağlayıcılarından iletişim verilerini elde etme uygulamalarının, Sözleşme'nin

özel ve aile hayatına saygı hakkını düzenleyen 8. maddesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmüş, (ii) ikinci ve üçüncü başvurularda başvurucuların meslekleriyle bağlantılı olarak Sözleşme'nin 10. maddesinde düzenlenen ifade özgürlüğüne ilişkin şikayetlerde bulunulmuş, (iii) üçüncü başvuruda ayrıca koruma tedbirlerine ilişkin olarak yerel hukuk kurallarınca öngörülen esaslar çerçevesinde Sözleşme'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinin ihlal edildiği ve ayrımcılık yasağını düzenleyen 14. madde ile birlikte 8. ve 10. maddelerin kitlesel veri toplama faaliyetinin Birleşik Krallık dışındaki kişilerin verilerinin gözetleme ve incelemeye tabi tutulması ihtimalinin daha yüksek olması sebebiyle ihlal edildiği yönünde şikayetlerde bulunulmuştur².

II. AİHM'İN DEĞERLENDİRMESİ

A. Kabul Edilebilirlik Değerlendirmesi

Sözleşme'nin AİHM'ye yapılan başvuruların

¹ Case of Big Brother Watch And Others v. The United Kingdom, ECHR

² Press Release issued by Registrar of the Court, ECHR 299 (2018) 13.09.2018

kabul edilebilirliğini düzenleyen 35. maddesinde öngörüldüğü üzere, “Mahkeme’ye ancak, uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen ilkeleri uyarınca iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve iç hukuktaki kesin karar tarihinden itibaren altı aylık bir süre içinde başvurulabilir.” Bu doğrultuda, AİHM öncelikle başvuru sahiplerinin işbu maddede belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığı noktasında bir inceleme yaparak, kimi başvuru sahipleri tarafından tüketilmesi zorunlu bir iç hukuk yolu olan ve istihbarat teşkilatı tarafından gerçekleştirilen haksız müdahalelere ilişkin iddiaları değerlendirmekle görevli Tahkikat Yetkileri Mahkemesi’ne [Investigatory Powers Tribunal (IPT)] başvurulmadığını tespit etmiştir.

AİHM’ye yapılan bireysel başvurularda, iç hukuk yollarının başvuruda bulunan ilgili tüm kişiler tarafından tüketilmiş olması gerekmektedir. Birlikte, tüketilmesi gereken iç hukuk yolunun olağan, erişilebilir, etkin ve uygun olup olmadığı hususlarında da değerlendirme yapılması ve tüketilmemiş iç hukuk yollarının sayılan bu kriterlere uyum sağlayıp sağlamadığının, kişinin başvuruda bulunacağı ihlale ilişkin uyuşmazlığın çözülmesi bakımından ilgili iç hukuk yolunun etkin olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

İnceleme konusu karar çerçevesinde, AİHM’nin 2010 yılında gerçekleştirilen Kennedy-Birleşik Krallık yargılamasına atıf yapılarak, IPT’nin, gözetleme uygulamalarının Sözleşme’ye aykırılığı yönündeki şikayetlerde etkili bir hukuk yolu olmadığı yönündeki karar doğrultusunda, başvuru sahiplerinin bu iç hukuk yoluna gitmemiş olmalarının hata olarak kabul edilemeyeceği kanısına varılmış ve AİHM başvuruları kabul edilmiştir.

B.Şikayet Konusu Uygulamanın Hukuki Dayanağı

AİHM tarafından değerlendirme yapılırken, şikayet konusu izleme faaliyetlerinin kanuni dayanağının tespiti yapılmış; kamu otoritelerinin elektronik haberleşmeyi gözetlemelerine ilişkin metotlara dair usul ve esasları düzenliyor olması

sebebiyle kitlesel veri toplama ile haberleşme servis sağlayıcılarından iletişim verilerinin elde edilmesi şikayetlerinin kaynağını oluşturan ve söz konusu başvuruların yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan 2000 tarihli Soruşturma Yetkilerinin Düzenlenmesi Yasası [Regulation of Investigatory Powers Act 2000 (“RIPA”)] dikkate alınarak şikayetler incelenmiştir.

C.Başvuruların İncelenmesi

a. Madde 8’in İhlali Yönündeki Şikayetler Bakımından

Sözleşme’nin 8. maddesinde kapsamında, herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir ve bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilecektir.

RIPA gereği gerçekleştirilen kitlesel veri toplama uygulaması bakımından AİHM, devletlerin, ulusal güvenliğin korunması kapsamında hangi istihbarat yöntemlerinin gerekli olduğuna karar verme yönünde geniş bir yetkiye sahip olduklarını ve kitlesel veri toplama uygulamasının tek başına Sözleşme’nin 8. maddesinin ihlalini teşkil etmediğini belirtmiştir.

i. AİHM tarafından RIPA Bölüm 8(4) kapsamında yapılan inceleme neticesinde, kitlesel veri toplama uygulamasının; seçili internet taşıyıcıları aracılığıyla iletilen verilerin gözetlenmesi, eş zamanlı olarak bu verilerin filtrelenmesi, filtrelenen verilere aramaların uygulanması ve bu süreçlerden sonra elde edilen verilerin analistler tarafından incelenmesi şeklinde dört aşamadan oluştuğu ve bu bakımdan istihbarat biriminin Sözleşme’ye uyumluluk konusunda gerekli özeni gösterdiği kanısına varılmıştır. Bununla birlikte, internet hizmet sağlayıcısının ve

internet hizmet sağlayıcısı aracılığıyla elde edilen verilerin filtrelenmesinde kullanılacak kriterlerin seçiminde yeterli denetimlerin yapılmadığı ve hatta analistlerin incelemesi için gerçekleştirilen haberleşme verilerinin seçimi sırasında, bu verilerin kişilerin alışkanlıklarına dair çok fazla bilgiyi ortaya çıkarıyor olmasına rağmen, yeterli güvenlik tedbirlerinin alınmadığı tespit edilmiştir.

Kitlesel veri toplama uygulamasında tespit edilen söz konusu eksiklikler, Sözleşme'nin 8. maddesinde öngörülen, özel ve aile hayatına saygı hakkının kamu otoriteleri tarafından sınırlandırılabilmesi için sağlanması gereken şartları düzenleyen hükmün hukuki gerekliliklerini, bilhassa demokratik toplumların gerekliliklerini sağlamamakta ve bu sebeple Sözleşme'nin 8. maddesi ihlal edilmektedir.

ii. Haberleşme hizmet sağlayıcılarından haberleşme verilerinin elde edilmesine ilişkin şikayetler kapsamında AİHM tarafından RIPA Kısım II çerçevesinde incelemeler gerçekleştirilmiş, gazetecilerin haberleşme verilerinin devletler tarafından hedef alınabileceği gerekçesiyle, hükümetin başvurunun kabul edilemezliği yönündeki itirazını reddetmiştir.

AİHM herhangi bir gözetlemenin, Sözleşme'nin 8. maddesinde düzenlenen "yasayla öngörülme" şartının mevcudiyeti halinde gerçekleştirilebileceği ve Avrupa Birliği yasaları doğrultusunda haberleşme hizmeti sağlayıcılarından ancak "ağır bir suçun" önlenmesi amacıyla sınırlı olacak şekilde, mahkeme yahut bağımsız bir idari organın denetiminden geçmesi koşuluyla haberleşme verisi elde edilebileceği yönünde değerlendirmelerde bulunarak; söz konusu gözetleme uygulamasının yasalarla öngörülen usulleri aşar derecede gerçekleştirilmesi sebebiyle madde 8'in ihlal edildiğine hükmetmiştir.

iii. Yabancı devletler ile istihbarat paylaşımı şikayeti üzerine yapılan incelemelerde ise AİHM, yabancı teşkilatlardan istihbarat alınması yahut yabancı teşkilatlar ile istihbarat paylaşımına ilişkin esasların iç hukuk düzenlemeleri çerçevesinde açıkça öngörüldüğü ve "yasayla öngörülen"

işbu hususa ilişkin olarak istihbarat teşkilatı tarafından tüm yükümlülüklerin yerine getirildiği yönündeki kanaatini belirterek, istihbarat paylaşımı kapsamında görevin kötüye kullanıldığına ilişkin herhangi bir delil olmadığına ve madde 8'in ihlal edilmediğine hükmetmiştir.

b. Madde 10'un İhlali Yönündeki Şikayetler Bakımından

Sözleşme'nin 10. maddesinde düzenlenen "*Herkes ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ülke sınırları gözetilmeksizin, kanaat özgürlüğünü ve haber ve görüş alma ve de verme özgürlüğünü de kapsar. Bu madde, Devletlerin radyo, televizyon ve sinema işletmelerini bir izin rejimine tabi tutmalarına engel değildir. Görev ve sorumluluklar da yükleyen bu özgürlüklerin kullanılması, yasayla öngörülen ve demokratik bir toplumda ulusal güvenliğin, toprak bütünlüğünün veya kamu güvenliğinin korunması, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın, başkalarının şöhret ve haklarının korunması, gizli bilgilerin yayılmasının önlenmesi veya yargı erkinin yetki ve tarafsızlığının güvence altına alınması için gerekli olan bazı formaliteler, koşullar, sınırlamalar veya yaptırımlara tabi tutulabilir.*" hükmü ile kişilerin ifade özgürlüğü güvence altına alınarak, bu hakka müdahalenin sınırları ile müdahalede bulunulması için gerekli şartlar belirlenmiştir.

Sözleşme'nin 10. maddesinin ihlali bağlamında yapılan ikinci ve üçüncü grup şikayetlerine ilişkin olarak; gazetecilerin haberleşmeleri ve kaynaklarına dair kitlesel veri toplanmasının, gazetecilerin gerçekleştirdiği mesleğin haberleşmenin gözetlenmesi bakımından hedef olabileceği ihtimalinin de yüksek olması sebebiyle, ifade ve basın özgürlüğü üzerinde baskı kuracağı; haberleşme servisleri aracılığıyla haberleşme verilerinin elde edilmesinin "ağır bir suçun" önlenmesi halinde ve belirli şartların yerine getirilmesiyle gerçekleştirilebileceği, bu minvalde madde 10'un ikinci grup başvuruçuların şikayetleri doğrultusunda ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

c. Madde 6'nın İhlali Yönündeki Şikayetler Bakımından

Sözleşme'nin adil yargılanma hakkını ve bir yargılamanın adil yargılanma kapsamında değerlendirilebilmesi için sağlanması gereken şartları düzenleyen 6. maddesine ilişkin olarak üçüncü grup başvurucular; IPT'nin tarafsızlıktan ve bağımsızlıktan uzak olduğunu, zorunlu bir iç hukuk yolu olarak IPT önünde gerçekleştirilecek hak arayışlarının adil yargılanma hakkına ilişkin şartları sağlamış olmayacağını ve bu sebeple Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AİHM tarafından yapılan incelemede, IPT'nin, istihbarat teşkilatının haberleşme verilerine erişmesine ilişkin şikayetleri değerlendirme konusunda geniş yetki sahibi olduğunu ve bu yetkilerini adaletin sağlanması amacıyla kullandığını tespit etmiş; IPT'nin aleni ve gizli materyallere erişebilmesi sebebiyle, başvurucular lehine taleplerde bulunabilecek bir mahkeme avukatlığı görevini yerine getiriyor olduğunu da göz önünde bulundurarak, IPT'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddeyi ihlal etmediğine hükmetmiştir.

d. Diğer Maddeler Bakımından

i. Üçüncü grup başvurucuların, ek güvencelerin yalnızca Birleşik Krallık dışındaki insanları kapsamıyor oluşu sebebiyle, bu kişilerin haberleşme verilerine ilişkin müdahalelerin yaşanmasının daha olası olduğu ve bu doğrultuda Sözleşme'nin 8. ve 10. maddelerinin yanı sıra ayrımcılık yasağını düzenleyen 14. maddesinin de ihlal edilmiş olacağı yönündeki şikayetleri; dayanaktan yoksun olmaları ve bu yönde bir uygulama olduğuna dair herhangi bir ispat sunulmamış olması sebepleriyle reddedilmiştir.

ii. Sözleşme'nin 41. maddesi uyarınca AİHM, Sözleşme ve Protokollerinin ihlal edildiğine karar verirse ve ilgili Yüksek Sözleşmeciler Taraf'ın iç hukuku bu ihlalin sonuçlarını ancak kısmen ortadan kaldırıabiliyorsa, gerektiği takdirde, zarar gören taraf lehine adil bir tazminata hükmedebilecek olmakla

birlikte, somut olayda başvurucuların, maddi-manevi tazminat talep etmemiş olmaları sebebiyle herhangi bir tazminata hükmedilmemiş, yalnızca birinci ve ikinci grup başvurucular tarafından talep edilen giderlerin karşılanması amacıyla kısmi tazminata hükmedilmiştir.

SONUÇ

Elektronik haberleşme verileri, devletlerin yasal uygulamaları çerçevesinde gerek seçili internet taşıyıcıları gerekse haberleşme servisi sağlayıcıları aracılığıyla gözetlenebilmekte ve bunlar üzerinde incelemeler yapılabilmektedir.

Big Brother Watch ve Diğerleri – Birleşik Krallık Kararı ile birlikte, devletlerin, ulusal güvenliğin korunması kapsamında kullanılacak istihbarat yöntemlerini belirleme konusunda geniş yetkileri olduğu ve haberleşmenin gözetlenmesinin tek başına özel ve aile hayatına saygı hakkına aykırılık teşkil etmeyeceği; ancak Sözleşme'nin bu hakka ilişkin esasları düzenleyen 8. maddesi kapsamında, hakkın kısıtlanabilmesi için gerekli şartların sağlanması ve ilgili iç hukuk düzenlemelerinin de Sözleşme'ye uyumlu olması gerekliliği içtihat halini almıştır.

SERMAYE PİYASASI KURULU VE BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU GÖRÜŞLERİ IŞIĞINDA DİJİTAL PARA ARZI (“Initial Coin Offering-ICO”)

Hatice ZÜMBÜL

Kıdemli Avukat

Alper ÖRNEK

Avukat

ÖZET

Merkezi bir denetim mekanizması altında gözlemlenmeyen dijital para piyasası, gün geçtikçe kendi tarzını sosyal hayata ve iş dünyasına yansıtmaya devam etmektedir. Geline son noktada Token projeleri gibi kaynak bulunması gereken dijital işlemlerin finansmanı dijital para arzı (Initial Coin Offering) işlemleri ile sağlanmaya başlanmıştır.

İşlem hacminin yüksek olması ve yapılan işlemlerin kayıt dışı kalması, devletler nezdinde rahatsızlık yaratmış olsa da bir şekilde bu alanın regüle edileceğinin sinyalleri merkezi kurum ve kuruluşlar tarafından dillendirilmeye başlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanı Berat ALBAYRAK tarafından da “Dengelenme, Disiplin ve Değişim” ana başlıkları ile sunulan 2019 – 2021 yılları için planlanan Yeni Ekonomi Programı içerisinde adı anılan işlemlere yer verilmesi, Initial Coin Offering işlemlerinin dönemin ana akım işlemlerinden olacağını ve gelecekte de kendine yer bulacağını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Initial Coin Offering, ICO, Dijital Para, Crowdfunding, Token, Halka Arz.

GİRİŞ

Kripto para piyasasının gitgide hareketlenmesi ve bu piyasaya bağlı işlemlerin çeşitlenmesi sonucu ortaya çıkan Initial Coin Offering (“ICO”) artık regüle edilmesi gereken bir kurum olarak kabul edilmektedir. Bu kuruma ilişkin yaklaşımlar ilk etapta oldukça temkinli iken, ICO işlemleri, kapladığı hacim ve işlem hızı dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Yeni Ekonomi Programı’nda kendine yer bulmuş ve bu işlemlerin ilerleyen dönemlerde de piyasada yer alacağını sinyallerini vermiştir.

I. DİJİTAL VARLIK VE TOKEN¹

Dijital varlık, dijital formlarda oluşturulmuş yahut depolanmış, belirli bir kişiye ait içeriğin (imge, görüntü, fotoğraf, video, metin dosyaları vb.) tümünü kapsar. Bu tanımın genişletilmiş hali ise kişiye ait ve online ortamda bulunan tüm içeriktir. İçerikler kişilere ait cihazlarda ya da bulut ortamında muhafaza edilebilmektedir. Dijital varlıkları, dijital ortamda buldukları sürece, kişisel ve soyut malvarlığı değerleri olarak ifade edebiliriz. Pek tabii ki elektronik araçların kullanımı yolu ile anılan dijital değerlerin somut malvarlığı değerlerine dönüşmeleri mümkündür.

¹ Serkan Doğanekin; “medium” isimli sitede yer alan makaleden alınmıştır. Detaylı bilgi için; <https://medium.com/@sdogantekin/token-ve-ico-kelime-da%C4%9Farc%C4%B1%C4%9F%C4%B1m%C4%B1z%C4%B1n-yeni-%C3%BCyeleri-3b257b7b113f>

Token ise, temel olarak bir servis kapsamında oluşturulup sunulan ve o servisin tüm işlevlerinin yerine getirilmesinde kullanılan bir dijital varlık türü olarak tanımlanabilecektir. Bu varlık türü, devredilebilen bir mülkiyet kavramı içermektedir; yani sahip olunan Token, desteklediği servis tarafından sunulan bir hizmete erişmek için kullanılabilir yahut başka bir kişiye devredilebilir.

II. DİJİTAL PARA ARZI (INITIAL COIN OFFERING - “ICO”)

ICO, blockchain tabanlı projeler için, talep eden katılımcılara proje ile ilgili oluşturulan Token yapısının ön satışını yaparak proje kapsamında sunulacak servisin daha uygun fiyatlarla kullanılmasının ve/veya gelecekteki gelir modeline ortak olunmasının sağlanması amacıyla işletilen kurumdur. Nitelik itibari ile sermaye şirketleri tarafından yürütülen halka arz² (Initial Public Offering) işlemine benzetilmektedir.

Halka arz işleminin bir şirket tarafından tercih edilmesini sağlayan faktörler; finansman, likidite, tanıtım, kurumsallaşma, kredibilite ve globelleşme olarak sayılabilirken ICO genel itibari ile blockchain tabanlı projelere finansman yaratılması amacıyla kullanılmaktadır.

Bir girişimcinin, blockchain pazarına yeni bir dijital para birimi sürmek istediği zaman kullanabileceği en etkili yol ICO’dur. Bu bağlamda, Bitcoin ve Ethereum tarafından şekillendirilen dijital para piyasasına yeni bir birim sürülmesi ve anılan birimler yerine tedavülde olması istenen dijital para birimleri ICO’lar aracılığı ile gerçekleştirilmektedir.

Bir ICO projesinin sorunsuz olarak tamamlanabilmesi için titizlikle hazırlanması gereken başlıca evrak “white paper”dir. White paper, ICO projesi ile gerçekleştirilmesi planlanan amacın, projenin hangi ihtiyaçları gidermeye yönelik olduğunun, projenin gerçekleştirilmesi için gereken miktarın, katılımcılara yatırımları

karşılığında ne kadarlık bir getiri sağlanacağıının, hangi kripto para birimlerinin proje kapsamında kabul edildiğinin, ICO’ya yapılacak yatırıma ait risklerin ve ICO projesinin ne kadar süre ile devam edeceğinin gösterildiği bir izahnamedir. Bu izahname, ICO başlatma niyetinde olan girişimciler tarafından hazırlanarak katılımcıların bilgisine sunulur.

ICO projesine yapılan yatırım karşılığında katılımcılara Token verilmektedir. Bu Tokenlar halka arz işlemine katılan yatırımcılara verilen hisse senetleri olarak tahayyül edilebilir. ICO projesinin başarıya ulaşması ile katılımcılar projenin taahhüt ettiği Tokenları edinecekler; ICO projesinin başarısızlıkla sonuçlanması neticesinde ise projeye yatırdıkları dijital paraları iade alacaklardır.

ICO ile taahhüt edilen her ne kadar finansal bir getiri olsa da, ICO projelerinin halka arz işlemlerinden en büyük farkı katılımcılar arasındaki saik farkıdır. ICO projeleri daha çok internet aracılığı ile yapılan kitlesel fonlamaya yakındır ve katılımcılar genellikle “supporter” yani “destekçi” olarak anılmaktadırlar. ICO’ları, kitlesel fonlamadan ayıran etmen ise katılımcıların aynı zamanda proje aracılığı ile kar elde etme beklentisi içinde de olmasıdır.

Örneğin, 2014 yılında Ethereum için başlatılan ICO projesi kapsamında ether için biçilen değer 0.30\$ iken 24 Temmuz 2018 itibari ile bu değer 474.62\$’a yükselmiş ve proje ile katılımcıların yatırımlarına 1.600 kat değer kazandırılmıştır.

III. SERMAYE PİYASASI KURULU VE BANKACILIK DENETLEME VE DÜZENLEME KURULU’NUN (“BDDK”) ICO’YA BAKIŞI

a. 27.09.2018 tarihli Sermaye Piyasası Kurulu (“SPK”) Bülteni³

SPK bülten metninde genel olarak ICO

¹ Halka arz, bir anonim şirket ya da ortaklığın yeni kaynak sağlamak amacıyla hisse senetlerini, borsa yatırımcılarına çağrı ya da ilan yoluyla duyurarak, satışını yapması ve böylece sermaye sağlamasıdır.

³ <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2018&no=42>

projelerinin riskleri üzerinde durulmuş ve mümkün olduğunca bu işlemlerin regüle edilmesi gereğinden bahsedilmiştir. ICO'lar bağlamında kişiler tarafından yapılan yatırımlar için bazı risklerin oluşabileceği ve katılımcıların bu riskleri göze alarak yatırım yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Bültende yer verilen riskler şu şekilde sıralanmaktadır:

- ICO'ların birçoğu yapısı itibarıyla düzenleyici kurumların yetki ve görev alanı dışında kaldığından, herhangi bir düzenleme ve gözetime tabi olmamaktadır.

- Dijital varlık satıcıları, belirli (bir proje veya şirketi finanse etmek gibi) ya da çoğu zaman belirsiz vaatlerle dijital varlık satışı gerçekleştirmektedir ve toplanan paralar belirtilen amaçlarla kullanılmayabilmektedir.

- Kripto paralara benzer şekilde, satın alınan Tokenların değerlerinde de aşırı oynaklık görülebilmektedir.

- Satıcılar tarafından sağlanan dokümanlarda eksik ve yanıltıcı bilgiler olabilmektedir.

- Bu tarz uygulamalarla fon toplanan projelerin çoğunluğu erken aşama projeler olduğu için projenin başarısız olması ve yapılan yatırımın tamamının kaybedilmesi söz konusu olabilmektedir.

b. 25.11.2013 tarihli BDDK Basın Açıklaması⁴

Basın açıklaması basın yayın kuruluşları ve internette dolaşan Bitcoin haberleri üzerine kaleme alınmıştır. Kripto para piyasasının denetim ve regülasyon dışı kalması sebebiyle kişileri bilinçlendirmek adına kaleme alınan duyuruda:

“Herhangi bir resmi ya da özel kuruluş tarafından ihraç edilmeyen ve karşılığı için güvence verilmeyen bir sanal para birimi olarak bilinen Bitcoin, mevcut yapısı ve işleyişi itibarıyla

Kanun kapsamında elektronik para olarak değerlendirilmemekte, bu nedenle de söz konusu Kanun çerçevesinde gözetim ve denetimi mümkün görülmemektedir.

Diğer taraftan, Bitcoin ve benzeri sanal paralar ile gerçekleştirilen işlemlerde tarafların kimliklerinin bilinmemesi, söz konusu sanal paraların yasadışı faaliyetlerde kullanılması için uygun bir ortam yaratmaktadır. Ayrıca Bitcoin, piyasa değerinin aşırı oynak olabilmesi, dijital cüzdanların çalınabilmesi, kaybolabilmesi veya sahiplerinin bilgileri dışında usulsüz olarak kullanılabilmesi gibi risklerin yanı sıra yapılan işlemlerin geri döndürülemez olmasından dolayı operasyonel hatalardan ya da kötü niyetli satıcıların suistimalinden kaynaklı risklere de açıktır.”

ifadeleri ile BDDK tarafından kripto para piyasasına duyulan güvensizlik açıkça dile getirilmiştir.

IV. YENİ EKONOMİ PROGRAMI⁵ VE ICO

Hazine ve Maliye Bakanı Berat ALBAYRAK, 20.09.2018 tarihinde, Cumhurbaşkanlığı Dolmabahçe Çalışma Ofisi'nde düzenlenen basın toplantısı ile 2019 – 2021 yılları için planlanan Yeni Ekonomi Programı'nı (“Program”) duyurmuştur.

“Dengelenme, Disiplin ve Değişim” ana başlıkları ile sunulan Program'ın “Büyüme ve İstihdam” konulu hedeflerinin altında ICO kurumuna yer verilmesi ise dikkatleri çekmiştir. Özellikle SPK ve BDDK nezdinde güvensizlikle karşılanan bu kurumun, Devlet tarafından kabul görmesi ve Program içerisinde yer verilmesi, kurumun gelecekte kullanılacak bir fonlama yöntemi olarak kabul göreceğine ilişkin şüpheleri kuvvetlendirmiştir. Programda yer alan konuyla ilgili ifadeler aynen şu şekildedir:

⁴ http://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/duyuru_0512_01.pdf

⁵ <https://www.hazine.gov.tr/hazine-ve-maliye-bakani-duyuru-listesi>

“Dijital dönüşüm teşvik edilerek yenilikçi projelerin finansmanı için Kitlesele Fonlama (Crowdfunding) ve IPO alternatifi olarak ICO (Initial Coin Offering) gibi modern ve yeni nesil finansman yöntemleri yaygınlaştırılacaktır.”

SONUÇ

Teknolojik altyapısı gereği gözetlenmesi ve denetlenmesi çok zor olan dijital para piyasası, artık sadece bireyleri ilgilendiren bir girişim olma özelliğinden çıkmış ve devletlerin de meselesi haline gelmiştir. Zira, ICO’lar üzerinden gerçekleştirilen işlem hacmi milyar dolarlarla ifade edilmeye başlanmıştır.

Bu itibarla, Türkiye ve dünyada etkinliğini giderek artıran blockchain sistemi ve dijital para piyasasının doğal sonuçlarından biri de devletlerin ICO projelerini regüle etme ve kontrol altına alma ihtiyacı olmuştur.

Ülkemizde de bu yönde bir regülasyon çalışmasının başladığı SPK’nın 27.09.2018 tarihli bülteninden anlaşılmaktadır. Ancak bu düzenlemenin ne şekilde olacağı, hangi alanları kontrol altına alacağı yahut bu düzenlemeler ile ICO işlemleri için merkezi bir otorite oluşturulup oluşturulmayacağı merak konusudur.

VELAYET HUKUKUNA GENEL BİR BAKIŞ

Hatice ZÜMBÜL
Kıdemli Avukat

Oğulcan DOĞAN
Stj. Avukat

ÖZET

Arapça kökenden gelen velayetin sözlük anlamı, ermişlik, söz geçirmedir¹. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda ("TMK") velayetin tanımı net bir şekilde yapılmamıştır. Öğretideki bir görüşe göre velayet, ergin olmayan veya istisnai olarak haklarında kısıtlılık kararı alınmış ergin çocuklar ile ilgili gerekli kararları alabilmeleri için anne ve babaya, kanun koyucunun tanıdığı yetkidir. Öğretideki diğer görüş ise velayet, çocuğa bağımsızlığını kazandıracak, zaman içerisinde kendini yönetebilecek ve koruyabilecek duruma getirmek için kanun koyucu tarafından anne ve babaya tanınan haktır, der. Biz, işbu makalede daha çok ergin olmayanlar bakımından, yani ana babanın çocukları üzerindeki tasarruf yetkisinden bahsedeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Velayet Hakkı, Soy Bağı, Velayetin Kapsamı, Velayetin Değiştirilmesi.

ise anne ve babanın velayet hakları kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

GİRİŞ

TMK'nın 28. maddesi uyarınca çocuk, hak ehliyetini, sağ doğmak koşulu ile ana rahmine düştüğü anda elde edeceğine ve TMK'nın 285. maddesi uyarınca, evlilik devam ederken veya evliliğin sona ermesinden başlayarak, üç yüz gün içinde doğan çocuğun babası kocası sayılacağına göre, bu durumda velayet hakkının başlangıç anı hem anne hem de baba açısından çocuğun ana rahmine düştüğü andır. Ayrıca evliliğin sona ermesi üzerine üç yüz gün günlük süre geçtikten sonra doğan çocuğun kocaya bağlanması, ananın evlilik sırasında gebe kaldığının ispatıyla mümkündür. Bunu ispatlayarak çocuk ile arasında soy bağı kuran baba da velayet talep edebilir hale gelecektir.

Öğretideki baskın görüşe göre anne ve babanın, çocuğun sahip olduğu malvarlığına ve şahsına özgü haklarına ilişkin tüm hak ve sorumlulukları velayetin kapsamına girer. Velayet hakkını anne ve baba müşterek olarak kullanır. Yine söz konusu bu haktan kısmen vazgeçilemez ve kullanım yetkisi başkasına devredilemez. Çocuk ergin olduğunda

I. VELAYET

A.Velayetin Yüklediği Sorumluluklar ve Velinin Hakları

Velayet hakkı sahibi olan anne ve/veya babanın aynı zamanda yerine getirmesi gereken yükümlülükleri mevcuttur. Çocuğun bakım ve eğitim gibi ihtiyaçlarında onun menfaatini göz önünde bulundurarak gerekli kararları alması ve uygulaması gerekir. Anne ve baba, çocuğun olgunluğu ölçüsünde çocuğa hayatını düzenleme olanağı sağlar ve önemli konularda mümkün oldukça onun düşüncesine göz yumar. Çocuk anne ve babasının rızası dışında evi terk edemez ve yasal bir sebep olmadan çocuk anne ve babasından alınmaz. Ayrıca anne ve babanın bakım borcu çocuk ergin oluncaya kadar devam etmekle birlikte çocuk ergin olduktan sonra da eğitim alıyorsa bakım borcu eğitim sona erinceye kadar devam edecektir. TMK'nın 352. maddesi uyarınca, anne ve baba, velayetleri devam ettiği sürece çocuğun mallarını yönetme hakkına sahiplerdir. Evlilik sona erdiğinde ise, velayet sahibi eş, hâkime çocuğun malvarlığı

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c0f801b401fa9.60136544

dökümünü gösteren bir defter vermek ve bu mal varlığına veya yapılan yatırımlarda gerçekleşen önemli değişiklikleri bildirmek zorundadır.

Anne ve baba kusurları sebebiyle velayetleri kaldırılmadıkça, çocuğun mallarını kullanabilirler. Bu mallar öncelikle eğitim, bakım ve yetiştirilmesi için; hakkaniyete uygun olduğu ölçüde aile ihtiyaçlarını karşılamak üzere de kullanılabilir. Çocuğun şahıs varlığı bakımından velâyetin kapsamına giren bir diğer hak, çocuğa ad koyma hakkıdır. TMK'nın 339/5.maddesi uyarınca, çocuğun adını ana ve babası koyar. Ana ve baba, çocuğun bakımı ve eğitimi konusunda onun menfaatini göz önünde tutarak gerekli kararları alır ve uygularlar. Ana ve baba, çocuğu olanaklarına göre eğitirler ve onun bedensel, zihinsel, ruhsal, ahlâkî ve toplumsal gelişimini sağlar ve korurlar. Ana ve baba, çocuğa özellikle bedensel ve zihinsel engelli olanlara, yetenek ve eğilimlerine uygun düşecek ölçüde, genel ve meslekî bir eğitim sağlarlar. Çocuğun dinî eğitimini belirleme hakkı da ana ve babaya aittir. Velâyet çocuğun temsilini de kapsar. TMK'nın 342/1. maddesi uyarınca, ana ve baba velâyetleri çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının yasal temsilcisidirler. TMK'nın 344. maddesinde yer alan hüküm uyarınca, bazı şartlar dâhilinde çocuğun aileyi temsil etmesi de mümkündür. Buna göre, velâyet altındaki çocuk, ayırt etme gücüne sahip ise ana ve babanın rızasıyla aile adına hukukî işlemler yapabilir; bu işlemlerden dolayı ana ve baba borç altına girer.

B. Evlilik Birliği İçinde Velayet

TMK'nın 336. maddesi uyarınca, evlilik birliği devam ederken velayetin bölünemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Anne ve baba ortak velayet hükümlerince çocuk üzerindeki tasarruf haklarını birlikte kullanmalıdır. Ancak ana ve babanın birlikte velâyet hakkına sahip olduğu hallerde bazen velâyet ana veya baba tarafından tek başına kullanılmış olabilir. Hatta iş gezisi, hastalık gibi nedenlerden dolayı velâyet hakkının ana veya baba tarafından tek başına kullanılması gerekebilir. Bu durumda TMK'nın 342/2. maddesi uyarınca, iyiniyetli üçüncü kişiler, eşlerden her birinin diğerinin rızasıyla işlem yaptığını varsayabilirler.

Bu hüküm, ana ve babanın birlikte velâyet hakkına sahip olması durumunda ana veya babanın tek başına hareket etmesi halinde iyiniyetli üçüncü kişilerin korunmasına ilişkindir. Buna göre, diğer eşin yaptığı işleme rızası bulunmayan eşin üçüncü kişinin kötü niyetli olduğunu ispat etmesi gerekir. Diğer eşin yaptığı işleme rızası bulunmayan eş tarafından, üçüncü kişinin bu hususu bildiği veya gereken özeni gösterseydi bilebilecek durumda olduğu ispat edilmedikçe yapılan işlem geçerli olur.

Ana ve baba velâyet hakkını birlikte kullanırken elbette anlaşmazlığa düşebilir. Böyle bir anlaşmazlığın nasıl çözümleneceğine ilişkin bir hükme TMK'da açıkça yer verilmemiştir. Bu noktada ana ve baba arasındaki anlaşmazlığın evlilik birliğinin ve çocuğun korunmasına ilişkin hükümler çerçevesinde çözümlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. TMK'nın 195/1. maddesi uyarınca, evlilik birliğine ilişkin önemli bir konuda uyuşmazlığa düşülmesi halinde, eşler ayrı ayrı veya birlikte hâkimin müdahalesini isteyebilirler. Bu noktada önemle belirtilmelidir ki, çocuğun önadının konulmasına, meslekî eğitim alanının belirlenmesine, ayırt etme gücüne sahip çocuğun ergin kılınmasına, nişanlanmasına ve evlenmesine ilişkin konular, evlilik birliği bakımından önemli konulardandır. Velâyet hakkını birlikte kullanan ana ve baba böyle bir konuda uyuşmazlığa düşerse, TMK'nın 195/1. maddesi uyarınca ayrı ayrı veya birlikte hâkimin müdahalesini isteyebilirler. Bu durumda hâkim, eşleri yükümlülükleri konusunda uyarır; onları uzlaştırmaya çalışır ve eşlerin ortak rızası ile uzman kişilerin yardımını isteyebilir. Buna göre, böyle bir durumda hâkim öncelikle çocuğun yüksek (üstün) yararına dikkat çekerek ana ve babayı uzlaştırmaya çalışır. Örneğin, ana ve baba yeni doğmuş çocuklarının önadı bakımından uyuşmazlığa düşmüşlerse hâkim onlara öğüt vererek belirli bir isim üzerinde anlaşmalarının zorunlu olduğunu, ana ve baba olarak kendilerine tanınmış olan bu en doğal hakkı dürüstlük kuralı ve karşılıklı saygı ve sevgi çerçevesinde kullanmaları gerektiğini hatırlatır. Hâkim, ana ve babanın yerine çocuğun adını koyamaz. Hâkim, ana ve babanın ortak rızası ile uzman kişilerin yardımına başvurabilir. Hâkim gerektiği takdirde eşlerden birinin istemi üzerine kanunda öngörülen önlemleri alır.

Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, ana ve baba arasında velâyet hakkının birlikte kullanılması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlık, bazı hallerde evlilik birliğine ilişkin önemli konular sınıırını aşarak çocuğun yararını ve gelişimini tehlikeye düşürebilir. Bu durumda uyuşmazlığın çözümünde TMK'nın 195. maddesi yetersiz kalır ve çocuğun korunmasına ilişkin TMK'nın 346. maddesinde yer alan hüküm devreye girer. Bu hükme göre, çocuğun menfaati ve gelişmesi tehlikeye düştüğü takdirde, ana ve baba duruma çare bulamaz veya buna güçleri yetmezse hâkim, çocuğun korunması için uygun önlemleri alır. Bu hüküm uyarınca alınması gereken önlemler, çocuğun şahıs varlığının korunmasına ilişkin önlemlerdir. Bu önlemler, ilgilinin başvurusu üzerine alınabileceği gibi hâkim tarafından re'sen de alınabilir. TMK'nın 346. maddesi tam da bu noktada TMK'nın 195/2. maddesinden farklılaşır. Örneğin, TMK'nın 195/2. maddesi uyarınca hâkim, yalnızca ana ve babanın ortak rızası ile uzman kişilerin yardımına başvurabilirken, ana ve baba arasında velâyet hakkının birlikte kullanılması esnasında ortaya çıkan uyuşmazlık, çocuğun yararını ve gelişimini tehlikeye düşürüyorsa hâkim, ana ve babanın ortak rızası olmaksızın re'sen uzman kişilerin yardımına başvurabilir.

C.Eşlerin Ayrılmaları, Boşanmaları veya İçlerinden Birinin Ölümü Halinde Velayet

Eşlerin hâkim kararı olmaksızın ayrı yaşamaları velayet hakkını etkilemez ancak, TMK'nın 197. maddesi uyarınca haklı sebepler nedeniyle ayrı yaşama kararı alınmışsa hâkim, gerekli tedbirleri alabilir ve velayet hakkını kullanma yetkisini eşlerden birisine verebilir. Yine aynı şekilde boşanma sonrasında da ortak olarak kullanılan velayet hakkı yetkisi hâkim tarafından eşlerden birine bırakılır. Velayeti bırakma yetkisi hâkime ait olup, anne bakımına muhtaç çocuklar için hâkim genellikle velayet hakkını anneye bırakmaktadır. Bu hususta birçok Yargıtay kararı mevcuttur.

TMK'nın 336. maddesi uyarınca velayet hakkı anne veya babanın ölümünde sağ kalan eşe aittir. Bu geçiş kendiliğinden olur, mahkeme kararına ihtiyaç yoktur. Gaiplik hükümleri de kıyasen burada uygulanır.

a. Çocuğun Ana Babadan Alınarak Bir Aile Yanına veya Bir Kuruma Yerleştirilmesi Halinde Velayet

Çocuğun ana ve babaya karşı korunması bakımından en ağır önlem, velâyetin kaldırılması yani ana ve babadan alınmasıdır. TMK md.348 hükmü, velâyetin kaldırılması ilişkindir. TMK'nın 348/1. maddesi uyarınca, çocuğun korunmasına ilişkin diğer önlemlerden sonuç alınamaz ya da bu önlemlerin yetersiz kalacağı önceden anlaşılırsa hâkim, b.1 ve b.2'de belirtilmiş olan şartlardan birinin gerçekleşmiş olması halinde velâyetin kaldırılmasına karar verebilir.

TMK'nın 348. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan hüküm uyarınca, ana ve babanın deneyimsizliği, hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri sebeplerden biriyle velâyet görevini yerine getirememesi halinde, çocuğun korunmasına yönelik diğer önlemlerden sonuç alınamaz veya bu önlemlerin yetersiz kalacağı önceden anlaşılırsa hâkim velâyeti kaldırabilir. Velâyet görevinin gereği gibi yerine getirilememesine neden olan haller, sınırlı sayıda değildir. Bunların dışında örneğin ana veya babadan birinin kısıtlanması, velâyet görevinin gereği gibi yerine getirilememesine neden olabileceğinden kısıtlı ana veya babadan velâyetin kaldırılması söz konusu olabilir.

Aynı bent uyarınca, ana ve babanın çocuğa yeterli ilgiyi göstermemesi veya ona karşı yükümlülüklerini ağır bir biçimde savsaklaması halinde de çocuğun korunmasına yönelik diğer önlemlerden sonuç alınamaz veya bu önlemlerin yetersiz kalacağı önceden anlaşılırsa hâkim velâyeti kaldırabilir.

Velâyet ana veya babanın birinden kaldırılabilir gibi, ana ve babanın her ikisinden de kaldırılabilir. Velâyet ana ve babanın her ikisinden kaldırılırsa çocuğa bir vasi atanır. Çünkü velâyet hakkını ana ve baba dışında başka bir kişi kullanamaz. Bu durumda vesayet kurumu devreye girer. Velâyet ana veya babadan yalnızca birinden kaldırılırsa velâyet hakkını diğeri tek başına kullanır. Velâyet hakkı kaldırılan ana ve babadan her biri, çocuk ile uygun kişisel ilişki kurulmasını talep etme

hakkına sahiptir. Velâyetin kaldırılmasına ilişkin karar, aksi belirtilmedikçe mevcut ve doğacak bütün çocukları kapsar. Velâyetin kaldırılması halinde ana ve babanın çocuklarının bakım ve eğitim giderlerini karşılama yükümlülükleri devam eder. Ana ve baba ile çocuğun ödeme gücü yoksa bu giderler devlet tarafından karşılanır.

Velâyet hakkı kaldırılan ana veya baba, çocuğun mallarını yönetme ve bunlardan yararlanma hakkını da kaybeder. Ancak velâyetin kaldırılmasında velâyet hakkı kaldırılan ana veya babanın bir kusuru bulunmuyorsa örneğin velâyet hakkı hastalık nedeniyle kaldırılmışsa velâyet hakkı kaldırılan ana veya baba çocuğun mallarından yararlanabilir.

Velâyetin kaldırılmasını gerektiren sebep ortadan kalkmış ise hâkim re'sen veya ana ya da babanın talebi üzerine velâyeti geri verir.

b. Anne Babanın Evli Olmaması Durumunda Velayet ve Birlikte Velayet

TMK'nın 337. maddesi uyarınca evlilik dışı müşterek çocuğa sahip olduğu takdirde, çocuk ile anne arasında soy bağı doğum anında kurulur ve anne kanun gereği velayet hakkına sahiptir. Ancak anne küçük, kısıtlı veya ölmüş ise ya da velayet kedisinden alınmışsa hâkim, çocuğun menfaatine göre, vasi atar veya velayeti (soy bağı kurulan) babaya verir. Çocuğun doğumu sırasında evli olmayan anne ve baba evlenirse ve çocuk ile baba arasında soy bağı kurulursa, çocuk anne ve babanın ortak velayeti altına girer. Anne ve baba daha sonra evlenmez ise, evlilik dışı doğan çocuk ile baba arasında sadece kişisel ilişki bağı olacaktır, fakat bu kişisel ilişki annenin velayet hakkı gibi doğum anında kendiliğinden doğmayacağı için mahkemeden bu yönde karar almak gerecektir.

İsviçre Medeni Kanunu'nda yapılan son değişiklik ile evlilik birliği dışında doğan çocuğun

velayeti konusunda baba ile soy bağı kurulursa ortak velayet durumu söz konusudur.

Alman Hukuku'nda bu konuya ilişkin düzenleme ise, Alman Medenî Kanunu'nun 1626/a maddesidir. Buna göre, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyeti, kural olarak anaya aittir. Ancak çocuğun doğum tarihi itibarıyla evli olmayan ana ve baba daha sonra birbiriyle evlenirse bu durumda çocuğun velâyetini birlikte kullanırlar. Ayrıca çocuğun doğum tarihi itibarıyla evli olmayan ana ve baba çocuğun velâyetini birlikte kullanmak istediklerini beyan ederlerse veya taraflardan birinin talebi üzerine mahkeme bu yönde karar verirse, bu durumda da çocuğun velâyetini birlikte kullanırlar. Bu noktada Alman Medenî Kanunu'nun 1626/a maddesinin değişikliğe uğradığını belirtmek gerekir. Kanun değişikliği yapılmadan önce, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetini ana ve babanın birlikte kullanabilmeleri için, ortak başvuru yapmaları gerekmekteydi. Ancak Federal Almanya Anayasa Mahkemesi'nin 21 Temmuz 2010 tarihli kararında Alman Medenî Kanunu'nun 1626/a maddesi uyarınca ananın rızası olmaksızın babanın evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetini kullanamayacağına değinilerek, bu hükmün babanın velâyet hakkını ölçüsüz bir biçimde sınırlandırdığına dikkat çekilmiştir². Bunun üzerine, Alman Medenî Kanunu'nun 1626/a maddesi değiştirilmiştir. Buna göre, ana ve babadan her biri, mahkemeye başvurarak, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin birlikte kullanılmasına karar verilmesini talep edebilir³.

İsviçre Hukuku'nda bu konuya ilişkin düzenleme, İsviçre Medenî Kanunu'nun 133. maddesinin 3. fıkrasıydı. Buna göre, boşanmada tek başına velâyet kural, birlikte velâyet ise istisnayıdı, yalnızca bazı şartların gerçekleşmesi halinde birlikte velâyet mümkündü. Ana ve babanın birlikte velâyete ilişkin ortak talebinin bulunması, ana ve baba tarafından çocuğun bakımının paylaşılmasını

² Bu hususta bkz. NJW 2010, S. 501 vd. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Alman Medeni Kanunu'nun 1626/a maddesinin 1. fıkrasının 1. numarasını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (EMRK) 14. maddesine aykırı bulmuştur.

³ BGBl. I 2013, 795 vd. Bu yeni maddeler 19.05.2013'den beri yürürlüktedir. Tartışmalara ilişkin karşılaştırmalı bir çalışma için bkz. WIRZ, Annatina, Gemeinsame elterliche Gewalt geschiedener und nicht verheirateter Eltern (unter Berücksichtigung des deutschen, französischen, englischen und schweizerischen Rechts), 1. Auflage, Helbing & Lichtenhahn Verlag, Basel, 1995.

ve bakım giderlerinin bölüşülmesini düzenleyen bir anlaşma yapılmış olması ve yapılan bu anlaşmanın hâkim tarafından uygun bulunması halinde, çocuğun yüksek (üstün) yararına olması koşuluyla hâkim, velâyetin ana ve baba tarafından birlikte kullanılmasına karar verebiliyordu⁴.

Ancak 1 Temmuz 2014 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan 21 Haziran 2013 tarihli düzenleme ile İsviçre Medenî Kanunu'nun 133. maddesi tamamen değişmiştir⁵. Buna göre, ana ve babanın boşanması halinde mahkeme, çocuğun velâyetini, ikametgâhını, çocuk ile görüşme hakkını, ana baba yükümlülüklerinin bölüşülmesini ve çocuğun bakım giderlerine yapılacak maddî katkıyı düzenler; mahkeme bu düzenlemeleri, ana ve babanın ortak teklifini ve mümkünse çocuğun fikrini de dikkate alarak, çocuğun yüksek (üstün) yararı doğrultusunda yapar⁶. Görüldüğü üzere, artık İsviçre Hukuku'nda boşanmada tek başına velâyet kural olmadığı gibi, birlikte velâyet de istisna değildir; her bir boşanma bakımından mahkeme somut olayın koşullarına göre velâyeti düzenleyecektir. Başka bir deyişle, artık İsviçre Hukuku'nda boşanmada tek başına velâyet veya birlikte velâyet modellerinden birine üstünlük tanınmamaktadır.

Her ne kadar İsviçre Medenî Kanunu'nun ilgili maddesi TMK'ya alınmamışsa da bu maddede yer alan düzenlemelerin Türk Hukuku bakımından da kabul edilmesi tarafımızca uygun görülmektedir. En azından bu çerçevede evlilik dışı ilişkiden doğan

çocuğun ana ve babası velâyet hakkına sahip olmasa da çocukla ilgili önemli konularda meselâ çocuğun sağlık durumuyla ilgili olarak doktorundan, eğitimiyle ilgili olarak öğretmeninden bilgi alma hakkına sahip olduğu kabul edilmelidir. Velâyet hakkına ana ve babadan biri sahipse, çocuğun hayatındaki önemli olaylardan velâyet hakkına sahip olmayan tarafı haberdar etmelidir.

Serdar⁷'a göre, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin ana ve baba tarafından birlikte kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin TMK'nın 337. maddesinde bir boşluk söz konusudur. Yazara göre, bu boşluk TMK'nın 1 f.2 hükmü kapsamında hâkim tarafından birlikte velâyetin kabulüyle doldurulmalıdır.

Baygın⁸'a göre TMK, evlilik dışı ilişkilerde ana ve babanın birlikte velâyetine yer vermemiştir. Bu noktada, TMK'nın 337. maddesinde bir boşluk olmadığı; aksine bu düzenleme ile evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin tek başına anaya ait olduğu; ancak istisnaî hallerde çocuğun velâyetinin babaya verilebileceği ve son olarak bu düzenlemeyle evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin ana ve baba tarafından birlikte kullanılmasının engellendiği; yorum yoluyla dahi başka bir sonuca ulaşılamayacağı kanaatindeyim. Ancak bu durum, kanun koyucu ile hem fikir olduğum anlamına gelmemektedir.

Kılıçoğlu⁹'na göre, kanun koyucu hayat tecrübelerinden yola çıkarak evlilik dışı doğan

⁴ HAUSHEER, Heinz/WOLF, Stephan/ACHERMANN-WEBER, Cornelia, "Parental Responsibilities in Switzerland", *European Family Law in Action, Vol.III, Intersentia, Antwerp, 2005*, <http://ceflonline.net/wp-content/uploads/Switzerland-Parental-Responsibilities.pdf> (erişim tarihi 21 Ekim 2015), s.12. Detaylı bilgi için bkz. CANTIENI, Linus, *Gemeinsame elterliche Sorge nach Scheidung: Eine empirische Untersuchung (Schriftenreihe zum Familienrecht, 1. Auflage, Stämpfli Verlag, Bern, 2007; FASSBIND, Patrick, Systematik der elterlichen Personensorge in der Schweiz, 1. Auflage, Helbing & Lichtenhahn Verlag, Basel, 2006.*

⁵ Fassung gemäss Ziff. 1 des BG vom 21. Juni 2013 (Elterliche Sorge), in Kraft seit 1. Juli 2014 (AS 2014 357; BBl 2011 9077). Kanun değişikliği hakkında detaylı bilgi için bkz. ZGB plus Verweise, *Schweizerisches Zivilgesetzbuch mit weiteren Erlassen sowie Bundesgerichtspraxis, 38. überarb. Auflage, Orell Füßli Verlag, Zürich, 2015. Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. BÜRGISSER, Margret, *Gemeinsam Eltern bleiben – trotz Trennung oder Scheidung, 1. Auflage, hep-Verlag, Bern, 2014. Ayrıca bkz.**

SCHWENZER, Ingeborg/KELLER, Tomie, "New Rules on Parental Responsibility in Switzerland", *International Survey of Family Law, 2014, pp.457-470*

⁶ SCHWENZER, Ingeborg/KELLER, Tomie, "New Rules on Parental Responsibility in Switzerland", *International Survey of Family Law, 2014, s.460-461*

⁷ SERDAR, İlnur, "Birlikte Velâyet", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.10, S.1, 2008, S. 155-197.*

⁸ BAYGIN, Cem, *Soybağı Hukuku, 1. Basım, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010 S. 268-271*

⁹ KILIÇOĞLU, Ahmet M., *Aile Hukuku, 1. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, S. 623*

çocuğun baba ile soy bağı kurulmasına rağmen ana ile birlikte yaşadığından bahisle böyle bir düzenleme yoluna gitmiştir.

Buna karşılık, Serozan¹⁰ tarafından da ifade edildiği üzere, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin yalnızca anaya, belirli koşullarda ise yalnızca babaya bırakılıp, ana ve babaya birlikte verilmemesi, ana ve babadan veli olamamış olan tarafın çocuğuyla ilgili hiçbir işte ve işlemde söz sahibi olamaması yalnızca çocuğunu ziyaret edebilmesi anlamına gelir; bu durum, evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğa ilgisiz kalan duyarsız ana ve baba modeline uysa bile, çocuklarını benimseyen ve velâyet sorumluluğunu paylaşmak isteyen duyarlı ana ve baba modeline uymaz.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, bütün ailelerin yararına olabilecek tek bir düzenleme yapmak mümkün değildir. Kaldı ki bazı hallerde ana ve baba fiilen birlikte yaşamalarına rağmen evlenmemeyi tercih etmiş olabilirler. Ancak bu durum onların ortak çocukları bakımından velâyeti birlikte kullanmalarına engel teşkil etmemelidir. Kaldı ki evlilik dışı birlikteliklerin de aile kapsamında kabul edildiği görülmektedir. O halde evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyetinin ana ve baba tarafından birlikte kullanılmasına imkân tanınmalıdır. Bu noktada TMK'nın 337/1. maddesi şu şekilde değiştirilebilir: *“Ana ve baba evli değilse velâyet anaya aittir. Ancak evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun baba ile soy bağının kurulmuş olması durumunda, ana veya babadan birinin talep etmesi halinde, çocuğun yüksek (üstün) yararı doğrultusunda, hâkim velâyetin ana ve baba tarafından birlikte kullanılmasına karar verebilir.”*

Sonuç olarak TMK'ya göre, evlilik birliği devam ettiği sürece ana ve baba velâyeti birlikte kullanırlar. Evlilik birliğinin boşanma ile son bulması halinde ise velâyet tek başına ana veya babadan birine ait olur. Evlilik dışı ilişkiden doğan çocuğun velâyeti de ana ve baba evli değilse baba ile soy bağının tanıma veya hâkim hükmüyle kurulmasına rağmen tek başına anaya ait olur. Evlilik birliğinin boşanma

ile son bulması halinde ve evlilik dışı ilişkide tek başına velâyet modelinin benimsenmesi, çocuğun şahıs varlığı bakımından velâyetin kapsamına giren çocuk üzerinde egemenlik hakkının bir uzantısı olan ve fiziksel mekâna odaklanan çocuğu alıkoyma hakkının velâyetin kendine özgü, ayırt edici özelliklerinden biri olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu anlayışa göre, çocuk fiziksel olarak kime bırakıldıysa yani çocuğu kim alıkoyma hakkına sahip ise velâyet ona aittir.

Modern eğilim, çocuğu alıkoyma hakkı ile velâyetin birbirinden ayrı olarak mülâhaza edilebileceği yönündedir. Bu husus yalnızca hukukçular tarafından değil gelişim psikologları tarafından da ifade edilmektedir. Coğrafi istikrara ve ikametgâh istikrarına vurgu yapan tek merkez modeli ana ve babası birbirinden ayrı yaşayan çocuklar bakımından, çocuğun birlikte ikamet etmediği ebeveyni ile olan ilişkisini ciddi şekilde bozduğu için terk edilmektedir. Kaldı ki velâyet, ana ve baba için değildir; çocuk içindir. İç hukukumuzun bir parçası olan Birleşmiş Milletler Çocuk Haklarına Dair Sözleşme uyarınca, kamusal ya da özel sosyal yardım kuruluşları, mahkemeler, idarî makamlar veya yasama organları tarafından yapılan ve çocukları ilgilendiren bütün faaliyetlerde, çocuğun yüksek (üstün) yararı esas alınır.

Çocuğun yüksek (üstün) yararı, çocuğun uyum sağlayabileceği ve gelişimini sürdürebileceği bir velâyet ve/veya kişisel ilişki düzenlemesinde ihtiyaç duyduğu etkenlerin bileşimidir. Ayrıca çocuğun yüksek (üstün) yararına ilişkin herhangi bir sonucun çocuğun yaşına özel ilgili gelişimsel ihtiyaçları kapsamaması gerekir; bu nedenle, mahkeme kararına dayanak olan kriterler ne olursa olsun velâyet değişen ihtiyaçları yansıtabilecek şekilde ayarlanmalıdır. Çocuğun gelişimsel ihtiyaçlarının yaşına ve ana-baba tutumuna göre değiştiği dikkate alındığında, boşanmada tek başına velâyet veya birlikte velâyet modellerinden birine üstünlük tanınmamalıdır. Bu noktada TMK'nın 336/3. maddesi şu şekilde değiştirilebilir: *“Velâyet, ana ve babadan birinin ölümü halinde sağ kalana aittir.*

¹⁰ SEROZAN, Rona, *Çocuk Hukuku*, 2. Basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2005, S. 255-256

Boşanmada ise hâkim, çocuğun yüksek (üstün) yararı doğrultusunda, velâyetin ana ve baba tarafından birlikte veya ana ya da baba tarafından tek başına kullanılmasına karar verebilir”.

Velâyet modelinin tercihinde dikkate alınması gereken çocuğun yüksek (üstün) yararı ilkesinin ise yalnız hukukçular tarafından değil, velâyet olgusuna ilişkin araştırmalar yapmış örneğin sosyal hizmet uzmanları, pedagoglar veya gelişim psikologları gibi uzman kişiler tarafından da tanımlanması gerekir. Çünkü çocuğun yüksek (üstün) yararının belirlenmesinde bir hukukçu tek başına yeterli olamaz. Kaldı ki çocuğun yüksek (üstün) yararının tanımlanmasında hâkimin incelenmemiş/bilinmeyen psişesi de bir problem olarak karşımıza çıkar. Şöyle ki çocuk gelişimi ve ebeveyn-çocuk ilişkileri hakkında bilgisiz olunması halinde, kişisel tecrübe ve inanç, çocuğun yüksek (üstün) yararının belirlenmesinde baskın hale gelir. Hâkimin psişesi bu süreci etkileyebilir ve belirli bir davaya ilişkin özel koşullar ile bilimsel bulguları kolaylıkla etkisiz kılabilir. O halde, TMK'nın 182/1. maddesi de yeniden ele alınmalı ve bu süreçte uzman görüşüne başvurulması zorunlu hale getirilmelidir.

III. VELAYETİN DEĞİŞTİRİLMESİ VE KALDIRILMASI

A. Velayetin Değiştirilmesi Davası

Eşlerin boşanmasının ardından mahkeme çocuğun velayetini eşlerden birine bıraktıktan sonra, TMK'nın 183. maddesi uyarınca, (velayet hakkı kendisinde olan) anne veya babanın başkasıyla evlenmesi, başka bir yere gitmesi veya ölmesi gibi yeni olguların zorunlu kılması halinde hâkim, re'sen veya anne ve babanın birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alır. Yine bu sebepler arasında şu durumlar da gösterilebilir: Velayet hakkına sahip olan kişinin maddi gücünün yetersizliği, yaşam tarzının çocuğa uygun olmayışı (ahlaksız hayat sürme, alkol bağımlısı olma vs.), çocuğa fiziksel şiddet uygulanması, çocuğun eğitim, sağlık giyim gibi ihtiyaçlarının karşılanmayıp ilgisiz bırakılması ve saire.

Velayet hakkına sahip olmayan kişi, yukarıdaki durumları veya velayet hakkına sahip olan kişinin kendi menfaatleri uğruna çocuğun haklarını ihlal ettiğini kanıtlarsa yahut velayet hakkına sahip olan kişinin sonradan fark edilen sebeplerle velayet hakkını gerektiği gibi kullanamaması sonucu, çocuğun menfaatlerinin korunabilmesi için bu davayı açabilir.

Burada asıl amacın çocuğun menfaatlerinin korumak olduğunu açıkça görülmektedir. Ayrıca Çocuk Haklarının Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin 3. maddesine göre, yeterli idrake sahip olduğu iç hukuk tarafından kabul edilen bir çocuğun, bir adli merci önündeki, kendisini ilgilendiren davalarda, yararlanmayı bizzat da talep edebileceği hakları vardır. Bunlar ilgili tüm bilgileri almak, kendisine danışılmak ve kendi görüşünü ifade etmek, görüşlerinin uygulanmasının olası sonuçlarından bilgilendirilmektir. Velayet davalarında da çocuğun fikir ve görüşlerine önem verilmektedir.

B. Velayetin Kaldırılması Davası

Velayetin kaldırılması, çocuğun anne ve babadan korunabilmesi için alınan en ağır önlemdir. Bu koruyucu önlemden çocuğun velayet hakkı hem anneden hem de babadan alınabilir. TMK'nın 348. maddesi hangi durumlarda bu önleme başvurulacağını belirtmiştir. Çocuğun korunmasına ilişkin diğer önlemlerden sonuç alınamaz ya da bu önlemlerin yetersiz olacağı önceden anlaşılırsa hâkim, bazı hallerde velayetin kaldırılmasına karar verir.

Velayetin kaldırılma nedenleri TMK'nın 348. maddesinde açıklanmıştır. Bunlar: Anne ve babanın deneyimsizliği, hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri sebeplerden biriyle velayet görevini gereği gibi yerine getirmemesi, anne ve babanın çocuğa yeterli ilgiyi göstermemesi veya ona karşı yükümlülüklerini ağır biçimde savsaklamasıdır. Velayet anne ve babanın her ikisinden kaldırılırsa çocuğa vasi atanır, kararda aksi belirtilmedikçe, velayetin kaldırılması mevcut ve doğacak bütün çocukları kapsar. Öte yandan, anne veya babanın

yeniden evlenmesi de bazı durumlarda velayetin kaldırılma nedenlerinden biridir. Bu nedenlerin gerçekleşmesi halinde, hâkimin kararıyla velayetin kaldırılması söz konusu olabilmektedir. Boşanmış olan eşler arasındaki düşmanlık ve çekişme velayetin kaldırılmasına sebep değildir.

C. Velayete İlişkin Geçici Tedbirler

Boşanma ve ayrılık davası açılınca hâkim, davanın süresince gerekli olan, özellikle çocukların bakım ve korunmasına ilişkin önlemleri re'sen alır. Buna göre, boşanma davası sürecinde çocuğun velayeti bir tarafın himayesine bırakılır, diğer taraf ile çocuk arasında geçici kişisel ilişki bağı kurulur ve geçici kişisel ilişki bağı kurma hakkına sahip kişi, çocuk için mahkemenin takdiri ile belirlenen tedbir nafakasını vermekle de yükümlü hale gelir. Boşanma davalarında eşlerden birine geçici olarak verilen tedbir niteliğindeki velayet hakkı, davanın sonunda da aynı kişiye bırakılmak zorunda değildir. Çocuğun bedensel ya da zihinsel gelişimi tehlikede bulunur veya çocuk manen terk edilmiş durumda kalırsa, Aile Mahkemesi çocuğu anne ve babadan alarak bir aile yanına veya bir kuruma (Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu) yerleştirebilir.

SONUÇ

Anne ve babanın çocuklar üzerindeki tasarruf yetkileri ve velayet hakları üzerinden yapılan değerlendirmelerde ortaya çıkıyor ki, çocukların kendi iradeleri ile bağımsız olarak hareket etme imkânı bulunmamaktadır. Çocuk anne ve babasının sözünü dinlemek zorundadır. Velayet hakkı sahibi anne ve babanın aynı zamanda yerine getirmesi gereken yükümlülükleri mevcuttur. Söz konusu yükümlülüklerin yerine getirilmesi esnasında çocuğun üstün yararı kavramı ön plana çıkmaktadır.

Yine Kanun'da velayet hakkının evlilik birliği içinde birlikte kullanılabileceği, ancak evlilik birliği dışında ise müşterek olarak velayetin kullanılamayacağı ifade edilmiş daha doğrusu bu yönde bir düzenleme yapılmamıştır. Müşterek olarak velayetin evlilik birliği dışında da kullanılması kavramı, her ne kadar birçok

yabancı ülke kanunlarında düzenlense de ülkemiz kanunları açısından açıklığa kavuşturulmamış olup öğretti tartışmalarından öteye geçmeyerek somut bir düzenleme ihtiyacına cevap verecek seviyeye gelememiştir.

Velayetin değiştirilmesi veya kaldırılması çerçevesinde çocuğun menfaatleri doğrultusu ön planda yer almaktadır. Ayrıca velayetin kaldırılması davasında kayyım ile temsilin zorunlu olduğu ve fakat velayetin değiştirilmesi davasında böyle bir zorunluluğun olmadığı unutulmamalıdır.

ICSID TAHKİMDE ONAY ŞARTI

Sedef KILIÇ

Avukat

ÖZET

Yakın geçmişte yabancı doğrudan yatırımların tâbi olacağı hukukî muamele, yabancı yatırımı kabul eden ev sahibi devletin inisiyatifinde bulunmakta idi. Yabancı yatırımcının yatırımını yapacağı ev sahibi ülke mahkemelerine karşı güvensizliğin veya tereddüdünün giderilerek yatırımın hukuki güven ortamında yapılmasını sağlamak amacıyla, uluslararası yatırım uyuşmazlıklarının çözümü için küresel boyutta faaliyet gösterecek ve ortak kurallar oluşturacak tahkim merkezlerinin kurulması gerekliliği hasıl olmuştur.

Bu kapsamda 14 Ekim 1966 yılında yürürlüğe giren Washington Sözleşmesi ile International Center for Settlement of Investment Disputes (“ICSID”) kurulmuştur. ICSID, yatırımcı ile ev sahibi devlet arasında yatırımdan doğan hukuki uyuşmazlıkları siyasi ortamdan ayrı ve milli hukuktan bağımsız bir şekilde ele alan kurumsal tahkim merkezidir.

ICSID tahkime başvurulabilmesi için ise yatırımcının vatandaşı olduğu devlet ile ev sahibi devletin ICSID Konvansiyonu’na (“Konvansiyon”) taraf olması şarttır. Ancak devletin Konvansiyon’a taraf olması, doğrudan ICSID’in yargılama yetkisinin kabulü anlamına gelmeyecek ve her sözleşme özelinde tarafların yargılama yetkisine onay vermesi aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: ICSID, Tahkim, Onay Prosedürü, Tarafların Anlaşması, Yargılama Yetkisi.

GİRİŞ

Küresel boyutlu ticaretin ulusal pazarların yerini aldığı günümüzde ekonomik gelişmelerin bu denli global hale gelmesi, devletler arasında bir iş birliği oluşturulması gerekliliğini doğurmuştur. Yabancı yatırımların uluslararası ticaretin en önemli unsurlarından birini oluşturduğu bu düzen, yabancı yatırımın ve yatırımcının korunması ihtiyacını gündeme getirmektedir.

Bu kapsamda devletler, kendi bünyelerinde bir yargı mekanizması oluşturmuş ise de, ticari tecrübeler, devletlerin yabancı yatırımcılara farklı muamele uygulayabildiğini göstermiştir. Bu nedenle, uluslararası ticaret uyuşmazlıklarını konu alan, global boyutta faaliyet gösterecek çözüm merkezleri kurulmuştur.

Özellikle gelişmekte olan ülkelere yabancı yatırımın vazgeçilmez bir unsur olarak görülme başlanması ve bu ülkelerin, yabancı yatırımcıları ülkelerine çekme arzusu karşısında yabancı yatırımcılar, uluslararası tahkim mekanizmalarının kabul edilmiş olmasını, yapacakları yatırımın bir koşulu olarak talep etmektedir. Zira yatırım tahkimi, yatırımla ilgili çıkması muhtemel bir uyuşmazlıkta taraflara öngörülebilir bir çözüm yolu sağlamaktadır¹.

Bu kapsamda birçok girişimde bulunulmuş ve çeşitli kurallar çerçevesinde tahkim merkezleri kurulmuştur.

ICSID, uluslararası yatırım uyuşmazlıklarının çözümü amacıyla 14 Ekim 1966 yılında yürürlüğe giren Washington Sözleşmesi ile kurulan ve uyuşmazlıkların, yatırımcı ile devlet arasındaki güvenin bozulmadan çözümlenmesini ve yabancı yatırımcının korunmasını amaçlayan uluslararası bir merkezdir.

¹ DOST Süleyman, *Yabancı Yatırım Uyuşmazlıkları ve ICSID Tahkimi*, 1. Baskı, Asil Yayın, Ankara 2006, s. 1

Türkiye Konvansiyon'u 24 Haziran 1987 tarihinde imzalamış ve Konvansiyon, 2 Nisan 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

I. GENEL OLARAK ICSID

Gerek yatırım alanında uzmanlaşmış, yetkin bir merkez olması gerekse kendine has özel düzenlemeleri nedeniyle ICSID, yabancı yatırım uyuşmazlıklarının çözümü için en sık işletilen mekanizmadır.

ICSID, yabancı yatırımları devletlerin arasındaki çıkar çatışmasından ve siyasi havadan bağımsız olarak çözüme kavuşturmayı ve büyük riskler alan yatırımcının hukuki güvenliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu kapsamda yatırım uyuşmazlıklarının çözümünde özel nitelikli bir tahkim sistemi öngörmekte ve ulusal hukuklardan bağımsızlaşmaktadır.

Bununla birlikte Konvansiyon, akit devletleri, başka ülkelerde yabancı yatırımcı sıfatını haiz vatandaşlarına diplomatik himaye uygulamaktan men etmesi sebebiyle de kendine özgü bir yapıya sahiptir. Buna göre, Konvansiyon'a taraf hiçbir devlet, vatandaşının Konvansiyon'a taraf bir başka devlet ile olan uyuşmazlığına ilişkin olarak, vatandaşının ve diğer devletin Konvansiyon'da öngörülen tahkim yolunu kabul etmelerinden sonra diplomatik koruma yolunu işletemeyecektir. Ancak, Konvansiyon'a taraf diğer devlet, uyuşmazlığa ilişkin hakem kararına riayet etmezse, uyuşmazlığın tarafı olan kişinin vatandaşlığında olduğu devlet diplomatik koruma yoluna başvurabilecektir.

ICSID'in bu denli tercih edilmesinin en önemli sebeplerinden bir diğeri ise, ICSID kararlarının taraf devletlerde otomatik tanıma ve tenfiz gücüne sahip olmasıdır.

II. ICSID TAHKİMİN YARGILAMA YETKİSİ

Yatırımlarla ilgili bir uyuşmazlığın ICSID nezdinde çözüme kavuşturulabilmesi için ev sahibi

devlet ile yatırımcının vatandaşı bulunduğu devletin Konvansiyon'a taraf olması yeterli değildir.

ICSID'in yargılama yetkisine ilişkin düzenleme, Konvansiyon'un 25. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, bir yatırım uyuşmazlığının ICSID tahkim merkezi nezdinde çözülebiliyor olması için temel olarak aşağıdaki üç şartın sağlanması gerekmektedir:

1- Taraflar arasında uyuşmazlığın çözümünde ICSID'in yetkili olduğu konusunda yazılı bir anlaşma bulunmalıdır. (Onay Prosedürü)

2- Uyuşmazlık, bir akit devlet ile diğer bir akit devletin vatandaşı arasında olmalıdır. (Kişi Bakımından Yetki)

3- Hukuki uyuşmazlık yatırımdan kaynaklanmalıdır. (Konu Bakımından Yetki)

Konvansiyon'un 36. maddesi uyarınca, ICSID nezdinde tahkim başvurusunda bulunmak isteyen taraf bu istemini yazılı olarak ICSID tahkim merkezinin Genel Sekreterliği'ne bildirir. Genel Sekreterlik, bu talep üzerine kendilerine iletilen başvuru açısından merkezin yukarıda sayılan şartlar açısından yargı yetkisi olup olmadığını değerlendirecektir. Genel Sekreterlik, bu değerlendirmeyi yalnızca davacının isteminde yer alan belgeler üzerinden yapacaktır. ICSID'in yetkisinin bulunmadığı açık ise, yani ev sahibi devletin ya da yabancı yatırımcının devletin Konvansiyon'a taraf olmaması, ICSID'in yetkisini tanıyan yazılı onayın sunulmaması veya yatırımdan kaynaklanan bir hukuki uyuşmazlık olmaması gibi hallerde Sekreterlik başvuruyu reddedecektir. Bu karara karşı herhangi bir itiraz yolu mevcut olmayıp taraflar ancak yeniden bir başvuru ücreti ödeyerek yeni bir başvuru yapabilecektir. Şartların mevcut olduğu tespitinde ise Sekreterlik istemi tescil edecektir.

Ancak belirtmek gerekir ki, istemin tescil edilmiş olması, merkezin kesin olarak yetkili olduğunu göstermemektedir. Taraflar yargılamanın ilerleyen aşamalarında da yetkisizlik iddiasında bulunabilecektir.

III. ICSID TAHKİMDE TARAFLARIN ONAYI

Genel olarak tahkim, tarafların, bir hukuki ilişkidenden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tamamı veya bir kısmının çözümünün hakem veya hakem kuruluna bırakılması hususunda yaptıkları anlaşmadır. Genel tanımdan hareketle, her tahkim prosedüründe olduğu gibi ICSID yargısında da tarafların bu konuda iradelerinin uyuşması esastır. Dolayısıyla, Konvansiyon'da da belirtildiği üzere, Konvansiyon'a taraf olmak başlı başına uluslararası yatırımlardan doğan uyuşmazlıklarda doğrudan ICSID tahkim yoluna gidileceği anlamına gelmemektedir.

Bu noktada tarafların ayrıca bir onay/rıza vermesi aranmaktadır. Dolayısıyla bu şekilde bir onay, uyuşmazlığın çözümünde ICSID'e gidebilmek için zorunlu iken söz konusu onayın ön şartı ise Konvansiyon'a taraf olmaktır.

Taraflar tahkim yolu olarak ICSID tahkime başvurma iradelerini ortaya koymakla artık bu yola başvurmak ya da başvurulması halinde tahkimin ICSID bünyesinde yürütülmesine katlanmak zorundadır. Zira verilen onay, karşı tarafın muvafakati olmadan geri alınamayacak ve ICSID'in yargı yetkisine itiraz edilemeyecektir.

ICSID'in yargı yetkisi, tarafların bu konudaki yazılı irade beyanına bağlanmıştır. Yabancı yatırıma dair bir uyuşmazlıkta tarafların belirlenmesi, yargı yetkisinin tespitinde önem arz etmektedir. Zira Konvansiyon, her yabancı yatırımcıya değil, ancak vatandaşı olduğu devletin Konvansiyon'a taraf olduğu yatırımcılara ICSID tahkimine başvurabilme imkanı vermektedir. Dolayısıyla onay için temelde üç hususun değerlendirilmesi gerekecektir: (i) ev sahibi devlet, (ii) yabancı yatırımcı ve (iii) yabancı yatırımcının vatandaşı olduğu devlet.

ICSID'in yargılama yetkisi (jurisdictional

capacity), ev sahibi akit devletle yabancı yatırımcı arasında çıkan ve gerek ev sahibi devletin gerekse yabancı yatırımcının vatandaşının hukuki ihtilafların ICSID'e arzını yazılı olarak kabul ettikleri durumlarda mevcuttur. Bununla birlikte Konvansiyon'a ilişkin genel bir onay değil, her somut olay için ayrı bir onay verilmesi gerekmektedir.

Her somut olay için onay aranması, devletlerin egemenlik ilkesi kapsamında onayın kapsamını sınırlayabilme hakkına dayanmaktadır. Nitekim konuyla ilgili olarak Türkiye, Konvansiyon'a taraf olurken, ülkesi sınırları içerisinde yer alan taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet ve diğer aynı haklarla ilgili uyuşmazlıklar için münhasıran Türk mahkemelerinin yetkili olduğunu belirterek, ICSID'in yetkisini sınırlayan bir çekince koymuştur².

ICSID tahkim prosedürünü başlatan taraf, tarafların hakemlik davasının açılma kurallarına uygun olarak hakemlik konusundaki onaylarını bulduran belgeleri de başvuru ile birlikte Genel Sekreterlik'e iletmeli olmalıdır. Bu noktada onayın içeriği de önem teşkil etmektedir. Zira taraflar, uyuşmazlığın konusu ile doğrudan ilgili tali iddiaların tahkim prosedürüne dahil olmayacağını kararlaştırmış ve çıkacak hangi ihtilaf için onay verdiklerini belirterek onayı sınırlamış olabilmektedir.

Bu noktada, ev sahibi devletin onayını sunma biçiminin tespiti önem arz etmektedir. Onay beyanı konusunda Konvansiyon'da özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle onayın verilme biçimine ilişkin farklı yolların seçilmesi gündeme gelecektir.

Konvansiyon'a göre ICSID yetkisine onay verilmesi, devletlerin Konvansiyon dışındaki herhangi bir çözümü reddetmiş sayılmaları anlamına gelecektir. Bununla birlikte, devletler onay verirken ön koşul olarak yerel, idari ve adli

² Türkiye'nin koyduğu bir diğer çekince ise, 64. maddede yer alan tahkim kararlarının uygulanması ve yorumlanması konusunda ortaya çıkacak uyuşmazlıkların müzakere yolu ile giderilememesi durumunda, konunun ICSID'e iletilmesi hususuna ilişkindir. Bu çekince ile Türkiye, bu gibi durumlarda uyuşmazlığın, taraflar arasında yapılacak anlamlı müzakereler yoluyla çözüleceğini belirterek, çözüm için üçüncü bir tarafa başvurulmayacağı kaydını koymuş bulunmaktadır.

tüm çarelerin tüketilmesi şartını da öngörebilir. Bu durumda iç hukuk yolları tüketilmeden ICSID tahkime başvurulamayacaktır.

IV. ONAY YÖNTEMİ

Konvansiyon’da onayın hangi yol ile verilmesi gerektiğine ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle taraflar, farklı yollar ile onay verebilecektir.

• **Taraflar Arasındaki Anlaşma:**

Onay verilmesindeki en basit ve bu nedenle de en sık başvurulan yöntem, tarafların aralarında akdedilecek anlaşmadır. Taraflar, aralarında akdedecekleri sözleşmeye bir kloz ekleyerek yahut ayrıca bir tahkim anlaşması akdederek ICSID’in yetkisini kabul edebilmektedir. Uygulamada ICSID, yorum konusunda kolaylık sağlamak amacıyla bu konuda konulabilecek örnek klozlar öngörmüştür.

Tarafların sözleşmelerine bu şekilde bir kloz koymaksızın yalnızca icap-kabul ilişkisi ile bir onay öngörmeleri yahut onayın öngörüldüğü bir hukuki belgeye atıf yapılması yolu ile de bu şart sağlanabilecektir.

• **Ev Sahibi Devletin Ulusal Yatırım Mevzuatı:**

Tarafların açıkça anlaşmalarından başka bir ihtimal ise ev sahibi devletin ulusal yatırım mevzuatı ile, yabancı yatırımcılara ilişkin yatırım uyuşmazlıklarının çözümü konusunda ICSID’in çözüm merkezi olarak tayinidir. Bu ihtimalde yalnızca yabancı yatırımcının onay vermesi ile onay koşulu gerçekleşmiş olacaktır. Ancak yabancı yatırımcının onay verdiği durumlarda onayın kapsamı, ev sahibi devletin yatırım mevzuatında öngördüğü ile sınırlıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, ev sahibi devletin iç hukuku değiştirme yetkisinin halen kendisinde bulunduğudır. Bu nedenle yatırımcı, en kısa sürede iradesini onay yönünde kullanarak icabı kabul etmelidir.

Türkiye, yabancı yatırımlarla ilgili koşulları düzenlemek için 2003 yılında 4875 sayılı “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu” ile yabancı sermaye akışını destekleyici bir adım atmıştır. İşbu Kanun’un “Doğrudan Yabancı Yatırımlara İlişkin Esaslar” başlıklı 3. maddesinde yer alan, “Uyuşmazlıkların Çözümü” kısmında, özel hukuka tabi olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü ile yabancı yatırımcıların idare ile yaptıkları kamu hizmeti imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden kaynaklanan yatırım uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için, görevli ve yetkili mahkemelerin yanı sıra, ilgili mevzuatta yer alan koşulların oluşması ve tarafların anlaşması kaydıyla, milli veya milletlerarası tahkim ya da diğer uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulabileceği düzenlenmiştir. Milletlerarası tahkim alternatif bir çözüm yolu olarak gösterilmiş fakat doğrudan ICSID tahkimi yetkilendirilmemiştir.

Dolayısıyla Türkiye bakımından ulusal mevzuat yoluyla ICSID tahkimine verilmiş bir onaydan söz edilemeyecektir.

• **Çok Taraflı Uluslararası Anlaşmalar:**

Ev sahibi devlet ile yatırımcının vatandaşı bulunduğu devletin taraf olduğu uluslararası çok taraflı anlaşmalarda, uyuşmazlık çözümü için ICSID tahkimine onay verildiği kararlaştırılabilecektir. Örnek olarak, Türkiye’nin taraf olduğu Enerji Şartı Antlaşması’nda yer alan madde ile ICSID tahkim açıkça onay verilmiş ve bu onaydan hareketle, ICSID nezdinde Türkiye aleyhine dava açılmıştır.

• **Yatırımcının Vatandaşı Bulunduğu Devlet ile Ev Sahibi Devlet Arasında Akdedilen İki Taraflı Yatırım Anlaşması:**

ICSID tahkiminin yaygınlaşması ile tarafların ön şart olarak öngörülen onaya ilişkin çeşitli anlaşmalar yaptıkları uygulamada sıkça görülmektedir. Bu yöntem ile taraf devletler, diğer tarafın vatandaşı olan yatırımcılara tahkim iradesi yönündeki icaplarını sunmuş olurlar. Yatırımcının işbu icabı kabulü ile de tahkim anlaşması ile onay

şartı gerçekleşmiş olur. Bu yöntem ile taraflar arasında doğrudan temas dahi olmaksızın tahkim anlaşması dolaylı yoldan kurulur.

Ancak bu yöntemde dikkat edilmesi gereken husus, anlaşmanın içeriğinin hangi şekilde düzenlendiğidir. Zira bazı anlaşmalar doğrudan açık onay vermek yerine onay taahhüdü veya onay konusunda iyi niyet şeklinde düzenlenmiş olabilmektedir.

Onay konusunda iyiniyet olarak değerlendirilebilecek durumlarda tarafların yatırım anlaşmalarında ICSID merkezinin yetkisini tanıma konusunda iyiniyetli olacaklarını bildirdikleri klozların, kesinlik arz etmediğinden, ICSID'in yetkisine ilişkin onay anlamına gelmeyeceği açıktır. Bu anlaşma yalnızca, haklı bir neden olmaksızın ICSID tahkime onay verilmesinden kaçınılamayacağı şeklinde yorumlanacaktır.

Onay verme taahhüdü ise, taraflar arasındaki anlaşmada doğabilecek ve ICSID'de çözümü öngörülecek bir uyuşmazlık olması halinde taraflar önceden bu tarz bir durumun doğduğu anı öngörerek onay verileceğini peşinen sözleşmelerine yazmış olabilirler. Ancak bu taahhüt de doğrudan onay verildiği anlamına gelmez. Sözleşmeye dayalı bir uyuşmazlık ortaya çıktığında tarafların ayrıca onay vermesi gerekmektedir. Ancak, sözleşmede taahhüt olmasına rağmen onay verilmemesi halinde tarafların sözleşmesel yükümlülüklerini ihlal ettiği ve karşı tarafın uluslararası hukuktan kaynaklanan haklarını kullanabileceği sonucuna varılmaktadır.

V. ONAYIN ZAMANI

Onay, tahkim talebinin merkeze ileildiği anda, yani başvuru anında var olmalıdır. Onaydaki sakatlık halleri ise hakem mahkemesi kararını verene kadar düzeltilebilecektir. Yatırımcı onayın verildiği anda, Konvansiyon'a taraf devletin vatandaşı olmalıdır. Bu halde akit devlet vatandaşı olup olmama anı, onayın verildiği ana göre değerlendirilecektir.

Bununla birlikte, Konvansiyon'da, uyuşmazlığın çözümü için ICSID tahkime onay

verilmesi halinde yetkinin münhasıran ICSID'de olacağı belirtilmiştir.

SONUÇ

Yatırımcı ile ev sahibi devlet arasındaki uluslararası yatırımdan doğan uyuşmazlıkların güven ortamında ve milli hukuklardan bağımsız şekilde halli için uluslararası bir konvansiyon ile kurulan ICSID, taraflara adil bir çözüm sunmayı amaçlamaktadır. Kurumsal tahkim kuralları çerçevesinde değerlendirmelerini yapan ICSID'in yargılama yetkisi, tarafların bu yargılama yetkisini bir onayla kabul etmeleri şartına bağlanmıştır. Devletler, ICSID tahkimine bir kere onay vermekle, verilecek hakem kararlarının kendileri açısından bağlayıcı olduğunu ve ayrıca bir tanıma veya tenfiz işlemine gerek kalmaksızın iç hukukta uygulanabilir olduğunu da kabul etmektedir. Anılan bu onay sıkı koşullara bağlanmamış, yazılı olmak kaydıyla çok çeşitli kaynaklar vasıtasıyla verilmesi ve hatta onayın şarta bağlanması yahut sınırlandırılması mümkün kılınmıştır. Böylece hem yabancı yatırımcıya ICSID tahkimine başvurma imkanı verilirken hem de devletin yargı yetkisi arasındaki denge kurulmaya çalışılmıştır. Taraflarca verilecek onayın yorumu ise, ICSID'in yetkisinin tespiti noktasında dikkatle değerlendirilecektir.

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE AR-GE YATIRIMLARI

Ayşe AKKÖSE

Makine Mühendisi, Ar-Ge ve Fikri Mülkiyet Uzman Yardımcısı

ÖZET

OECD ülkelerince, ekonomik büyümenin sürdürülebilir olması amacıyla Ar-Ge faaliyetlerine yapılan yatırımlar her sene artırmaktadır. Bu amaçla, yasal düzenlemeler ve teşvik politikaları ile Ar-Ge faaliyetlerini özendirici uygulamalar geliştirilmektedir. Ülkemizde de Ar-Ge faaliyetlerinin ülke ekonomisine büyük katkısı olacağı bilinciyle 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında verilen teşvikler ile Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi hedeflenmiştir.

Ar-Ge faaliyetlerine yapılan yatırımlar, bu yatırımların önemi ile dünyada ve ülkemizde bu yatırımların yıllara göre değişimi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Faaliyetleri, Ar-Ge Yatırımları, Ekonomik Büyüme, 5746 Sayılı Kanun.

payı, Ar-Ge personeli istihdamı ve patent sayısıdır. Makalemizde, bu göstergelerin dünyadaki ve Türkiye'deki değişimleri üzerinde durulacaktır.

GİRİŞ

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ile Ar-Ge faaliyetlerine verdiği önem arasında doğru orantı olduğu bilinen bir gerçektir. Zira, Ar-Ge faaliyetleriyle katma değeri yüksek ürünler üreterek kendi teknolojisini üreten ülkeler, dışa bağımlılığın önüne geçecekleri gibi uluslararası platformlarda rekabet etme güçlerini ve refah seviyelerini artıracaklardır. Diğer bir deyişle, bir ülkenin refaha ulaşabilmesi, o ülkenin bilim ve teknolojiye sahip olmasının ötesinde bilimsel çalışmalar neticesinde teknoloji üretmesi ve bu üretilen teknolojinin bir kısmının ülkenin ulusal güvenliğine katkı sağlarken diğer bir kısmının da uluslararası piyasada talep edilerek ekonomik anlamda getiri sağlamasına bağlıdır¹.

Bir ülkede Ar-Ge faaliyetlerine verilen önemi anlamak için o ülkede bakılması gereken bazı göstergeler ise; Ar-Ge faaliyetlerine yapılan yatırım, Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki

I. TÜRKİYE'DE AR-GE FAALİYETLERİ

Küresel anlamda rekabet gücü yüksek ülkelerde yaşanan gelişmeler dikkate alındığında, ulusal rekabet gücünü artırmak zorunda olan ülkemizin sadece kaynak donanımına ve maliyet avantajına dayalı geleneksel karşılaştırmalı üstünlük anlayışından, yüksek Ar-Ge yoğunluğuna, yüksek inovasyon becerisine, yüksek katma değere dayalı rekabet üstünlüğü anlayışına geçmesi ve bu amaçla Ar-Ge harcamalarının desteklenerek, özellikle eğitime yönelik projeler ile bilgi ve teknoloji altyapısının güçlendirilmesi gerekmektedir².

Ar-Ge faaliyetlerini desteklemek amacıyla ülkemizde vergisel açıdan teşvikler ve Ar-Ge proje destekleri uzun yıllardır uygulanmaktadır. Reform niteliğinde olan 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında sağlanan avantajlar sayesinde ise Ar-Ge faaliyetleri ivme kazanmıştır. 2008 yılında yaklaşık 20 olan Ar-Ge Merkezi sayısı 2018

¹ Fatih Zabun, "Türkiye'de Finans Kaynağı Bakımından Ar-Ge Harcamaları", Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Anahtar, Ocak 2015

² Yavuz Akbulak, Sevinç Akbulak, "Türkiye'nin Rekabet Gücü Bağlamında Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerinin Özendirilmesi", Finans Politik Ekonomik Yorumlar Dergisi, Haziran 2010

Kasım ayı verilerine göre 1055 olmuştur. 27 Ekim 2018 tarihli Resmî Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan "2019 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı" nda "Özel sektör Ar-Ge ve tasarım merkezleri sayısının artırılması politikasına göre, özel sektör Ar-Ge ve tasarım merkezlerine yönelik çalışmalara devam edilecek ve bu merkezlerin sayısı 1750'ye yükseltilecektir." açıklamasında bulunulmuştur. Buradan yola çıkarak, ülkemizde bilgiye yatırımın ülke ekonomisindeki önemi dolayısıyla, teknolojik ilerleme için desteklerin devam edeceğini söyleyebiliriz.

II.DÜNYADA AR-GE FAALİYETLERİ

Bilgiye yapılan yatırım, ekonominin büyümesini sürdürülebilir kılmak için en etkin yatırım olarak görülmektedir. Burada akla ilk olarak Ar-Ge çalışmaları gelmektedir. Hükümetler Ar-Ge faaliyetlerini geliştirmek için farklı yöntemlerle özel sektöre yönelik destekler uygulamaktadır.

Bu bağlamda birçok OECD ülkesinde doğrudan ya da dolaylı olarak Ar-Ge destekleri karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıdaki tabloda³ dünya üzerindeki bazı ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımın 2007 ve 2017 yıllarına ait verileri yer almaktadır.

Bu verilerden yola çıkarak diyebiliriz ki, şu an gelişmiş ülke olarak adlandırılan ülkeler Ar-Ge'ye yaptıkları yatırımı gün geçtikçe artırmışlardır.

Tabloda Ar-Ge çalışmalarına yaptıkları yatırım konusunda en dikkat çeken Güney Kore olarak görülmektedir. 1960'lı yılların başında kişi başına düşen milli gelir Türkiye'de 300 doların üzerindeyken Güney Kore'nin kişi başına milli gelirinin 80 dolar civarında olduğu düşünülürse şu an dünya ekonomisinde önemli bir yere sahip olmasını Ar-Ge stratejilerine borçludur. Bu stratejilerden bazıları⁴;

	Ar-Ge Harcama Yoğunluğu		Ar-Ge Harcaması	
	% 2007	% 2017	Milyon € 2007	Milyon € 2017
AB	1,77	2,07	229,601	317,957
Belçika	1,84	2,58	6,356	11,336
Danimarka	2,52	3,06	5,870	8,947
Almanya	2,45	3,02	61,500	99,052
İspanya	1,23	1,19*	13,342	13,260*
Fransa	2,02	2,25*	39,303	50,099*
Hollanda	1,67	1,99	10,342	14,675
Avusturya	2,42	3,16	6,867	11,679
Polonya	0,56	1,03	1,763	4,829
Türkiye	0,69	0,94*	3,409	7,370*
Japonya	3,34	3,28**	110,116	129,819**
Güney Kore	3	4,22**	24,588	52,492**
* :2016 ** :2015				

Bazı ülkelerin Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımın 2007 ve 2017 yıllarına ait verileri

³ EUROSTAT

⁴ <https://inovasyon.com/2017/10/15/guney-kore-inovasyon-ile-nasil-gelisti/> Erişim Tarihi:17.12.2018

1. Öncelikle eğitime çok önem verildi. Özellikle de Ar-Ge'ye çok önem verildi.

2. Ar-Ge sisteminin geliştirilmesi için çok çaba gösterildi.

3. İleri teknolojili ve yüksek katma değerli ürünlerin üretimine ve ihracatına önem verildi ve özellikle teşvik edildi.

4. Güney Kore önce taklit sürecini 1960-1970 arası yaşadı, 1980'li yıllarda transformasyon sürecini tamamladı ve 1990'dan itibaren inovasyon sürecine geçmiş oldu.

5. Özel sektörün kendi Ar-Ge sistemini kurması özellikle teşvik edildi.

6. Büyük şirketlerin Ar-Ge sistemini kurmaları desteklenmekle birlikte, Ar-Ge merkezleri ve teknoloji tabanlı küçük firmalar ve KOBİ'lerin çok yoğun bir şekilde Ar-Ge çalışmaları teşvik edildi.

7. Tekstil gibi emek yoğun sanayilerden uzaklaşarak önce hafif sanayi, sonra ağır sanayiye sonrada ileri teknolojilere geçiş yapıldı.

8. Odak sektörler seçilerek, bu sektörlere yapılan yatırımlar desteklendi.

9. Ar-Ge harcamaları özel sektörün menfaatleri gözetilerek, araştırmadan ziyade ürün geliştirmeye ve uygulamalı araştırmaya ayrılarak doğrudan katma değere dönüşecek ve para kazandıracak ürünlerin geliştirilmesine harcandı.

10. Ar-Ge sonucu geliştirilen ürünlerin ve tescillenen patentlerin ticarileştirilmesine çok önem verilerek, Ar-Ge harcamalarının geri dönüşümü ve tekrar Ar-Ge harcamalarına kaynak aktarılması sağlanarak, patent sahiplerinin motivasyonu artırıldı.

11. Ar-Ge politikalarında, odak sektörler seçilerek stratejik kararlar alındı; özellikle otomotiv, elektronik, bilim ve teknoloji ürünlerinde yeni ürün patlamaları yaşandı ve dolayısıyla bu ürünlerde bütün dünyaya katma değerli ürünler ihraç edilerek ülkenin kalkınması ve gelişmesi sağlandı.

SONUÇ

Özetle, katma değeri yüksek ürünler üreterek, teknolojiye rekabet edebilir bir ülke olmanın yolu Ar-Ge çalışmalarından geçmektedir. Halihazırda ülkemizin *Ar-Ge stratejileri de destekleyici ve özendirici yönde ilerlerken özel sektöre bu anlamda büyük görev düşmektedir. Ar-Ge faaliyetleri, geçmiş yıllara nispeten ilerleme kaydetmiş olsa da diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin aynı zaman dilimi içerisindeki durumlarıyla karşılaştırıldığında, yeterince gelişmemiştir*⁵. Hem yabancı sermayeyi ülkemize çekmek hem de teknolojik olarak dışa bağımlılıktan kurtulmak için teknolojiyi yakalamamız ve Ar-Ge zeminimizi sağlamlaştırmanın gerektiği bariz bir gerçektir.

⁵ Fatih Zabun, "Türkiye'de Finans Kaynağı Bakımından Ar-Ge Harcamaları", Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Anahtar, Ocak 2015

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA LİMİTED ŞİRKETLERİN ANONİM ŞİRKETE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

Cansu YILMAZ

Avukat

Ezgi ER

Stj. Avukat

ÖZET

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu (“ETK”)’nda ticaret şirketlerinin tür değiştirmesine yönelik genel hükme “nev-i değiştirme” kenar başlığıyla 152. maddede yer verilmiştir. ETK’da olduğu gibi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nda da tür değişikliği düzenlemesine 180 ve 190. maddeler arasında yer verilmiştir. TTK’daki tür değişikliğine ilişkin düzenleme ETK’daki düzenlemeleri kapsamakla birlikte daha ayrıntılı biçimde oluşturulmuştur. Gerek ETK’da gerekse TTK’da anılan maddelerinin oluşturulmasında İsviçre’nin 30.10.2003 tarihli “Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme ve Malvarlığı Devrine İlişkin Federal Kanunu”’ndan yararlanılmıştır¹.

Günümüzde limited şirketler çeşitli sebeplerle anonim şirkete dönüşmek için tür değiştirme yoluna gitmektedirler. Bu makale boyunca limited şirketlerin anonim şirkete dönüşme sebepleri ile tür değişikliği esnasında takip edilmesi gereken usul ve esaslar değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirketler, Anonim Şirketler, Tür Değişimi, Türk Ticaret Kanunu.

GİRİŞ

Anonim şirket ve limited şirket türleri ülkemizde en çok kurulan şirket türleri olup, her bir türün kendine has özellikleri bulunmaktadır. Anonim şirketler ile limited şirketler pek çok bakımdan birbirlerine benzemekle birlikte, bazı kendilerine has özellikleri şirket kurulum esnasında birbirlerine nazaran tercih edilmelerine sebep olmaktadır.

Anonim şirketler hisse devirlerinde sağlamış olduğu kolaylıklar, kayıtlı sermaye sistemine dahil olabilmekteki kolaylık sebebiyle yatırımlarını büyütmeyi hedefleyen yerli ve yabancı yatırımcılar tarafından limited şirketlere nazaran daha çok tercih edilmektedirler. Limited şirketler ise genellikle az sermaye ile kurulmaları sebebiyle tercih sebebi olmaktadır. Genellikle limited şirketler küçük aile şirketleri tarafından tercih edilmektedir.

I. ANONİM ŞİRKET TÜRÜNÜN TERCİH EDİLME SEBEPLERİ

Anonim şirketler, limited şirketlere göre giriş kısmında kısaca belirtmiş olduğumuz sebeplerden dolayı yatırımcılar tarafından daha çok tercih edilmektedir. Bu başlık altında ise anonim şirketlerin limited şirketlere nazaran tercih edilme sebepleri izah edilecektir. Hem limited hem anonim şirketlerin tek ortakla kurulabilmeleri mümkün olup, TTK’nın 574. maddesi uyarınca limited şirketlerin ortak sayısının elliye aşamayacağı kararlaştırılmıştır. Anonim şirketlerde ise bu yönde bir kısıtlama yoktur, istenilen sayıda ortak şirket yapısına katılabilir.

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 3. maddesinin (e) fıkrasında halka açık ortaklıklar “Kitle fonlaması platformları aracılığıyla para toplayanlar hariç olmak üzere, payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklar” olarak tanımlanmıştır. Bu yüzden şirket, halka açılmak ve hisselerinin borsada işlem görmesini istiyorsa mutlaka anonim şirket yapısında olmalıdır.

¹ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2015

Limited şirketlerde şirket payının devri anonim şirketlere kıyasen daha zor şartlara bağlanmıştır. Anonim şirketlerin aksine limited şirketlerde hisse devri serbestçe yapılamaz ve şekle bağlıdır. TTK'nın 595. maddesi uyarınca şirket esas sermaye payının devri ve devir işlemi doğuran işlemler yazılı şekilde yapılmalıdır ve tarafların imzaları noter tarafından onanmalıdır. Esas sermaye payının devri için genel kurulun onayı şarttır. Pay devrinin onaylanması kararı, TTK'nın 621. maddesinde sıralanan önemli kararlardan olmayıp olağan kararlardan sayıldığı için TTK'nın 620. maddesi uyarınca toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır. Ortaklar genel kurulu sebep göstermeksizin bu devri onaylamama hakkına sahiptir. Öte yandan genel kurulun pay devrini reddetmesi şirket esas sözleşmesiyle çeşitli kurallara bağlandıysa genel kurul ancak bu sebepleri göstererek pay devrini reddedebilecektir. TTK'nın 593. maddesi uyarınca limited şirketlerde esas sermaye pay senetleri nama yazılı olarak da düzenlenebilir. Fakat Kanun'un gerekçesinde belirtildiği üzere, pay senetleri nama yazılı olarak düzenlenmiş olsa bile TTK'nın 595. maddesindeki kurallara uyulmalı, devir sözleşmesi yazılı yapılmalı ve genel kurulun onayı alınmalıdır.

Anonim şirketlerde ise şirket payının devri limited şirketlere nazaran çok daha kolay bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir. TTK'nın 489. maddesi uyarınca, hamiline yazılı şirket pay senetleri zilyetliğin geçirilmesiyle devredilmiş olacaktır. Bunun dışında şirket payları nama yazılı olarak da düzenlenmiş olabilir. Burada Kanun, nama yazılı payların devir sürecini bedeli tamamen ödenmiş ve ödenmemiş payların devri olarak ikiye ayırmıştır. Bedeli tamamen ödenmiş olan nama yazılı paylar TTK'nın 490. maddesi uyarınca ilke olarak herhangi bir sınırlamaya bağlı olmadan devredilebileceklerdir. Bedeli tamamen ödenmemiş olan nama yazılı payların devri ise, TTK'nın 491. maddesi uyarınca kural olarak genel kurul onayına bağlıdır. Fakat anonim şirketlerdeki şirket genel kurulları limited şirketlerdeki gibi sebep göstermeksizin pay devrini reddedemezler. Kanunda belirtilen sebepleri göstermekle yükümlüdürler. TTK'nın 491. maddesinin 2. fıkrası uyarınca sadece, devralanın ödeme yeterliliği şüpheli ise ve şirketçe istenen teminat verilmemişse onay vermeyi reddedebileceklerdir.

Limited şirket ile anonim şirketi birbirinden ayıran diğer önemli husus ise, kamu borçlarından sorumluluktur. Şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir kamu borcu söz konusu olduğunda ortakların ya da yöneticilerin belirli şartlar dâhilinde sorumluluğu doğmaktadır. Bu sorumluluğun sınırları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 Sayılı Kanun)'un 35 ve mükerrer 35. maddelerinde düzenlenmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre, limited şirket ortakları kamu borçlarından sermayeleri oranında doğrudan doğruya sorumludurlar. Bununla birlikte, yine aynı Kanun maddesi uyarınca ortağın şirketteki sermaye payını devrettiği halde bile, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Görüldüğü üzere, 6183 sayılı Kanun, limited şirket ortaklarına kamu alacaklarının tahsili konusunda büyük bir sorumluluk yüklemiştir.

Anonim şirket ortakları TTK'nın 329. maddesi uyarınca, sadece taahhüt ettikleri sermaye payları ile şirkete karşı sorumludurlar. Anonim şirket ortaklarının şirketin kamu borçları dolayısıyla herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. TTK'da istisnai hükümler saklı olmak kaydıyla anonim şirketin, yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil olunacağı belirtilmiştir. Ayrıca "Temsil Yetkisi" başlığını taşıyan 370. maddede, esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisinin çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna ait olduğu belirtilmiştir. Buna göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca anonim şirket kanuni temsilcisi/temsilcileri kamu borçları dolayısıyla şahsi malvarlıkları ile bizzat sorumlu olacaklardır.

II. TÜR DEĞİŞTİRMEDE UYGULANACAK İLKELER

Limited şirketin anonim şirkete dönüşmesindeki temel ilke, TTK'nın 180. maddesinde ifade

edilen “yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olması”dır. Tür değiştiren şirketin hukuki ilişkilerinin eskisi gibi devam edeceğini belirten bu hüküm, ETK’deki “yeni nev’e çevrilen şirket, eskisinin devamıdır.” ilkesinin devam ettiğinin göstergesidir.

Yeni türdeki şirketin eskisinin devamı olması ilkesi, ortaklık yapısında kendini gösterir. TTK’nın 183. maddesi uyarınca, tür değiştirme sürecinde ortakların şirket payları ve hakları korunacaktır. TTK’nın 183. maddesinin devamında ise, imtiyazlı paylar karşılığında aynı değerde payların verileceği ya da uygun bir tazminat ödeneceği; intifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verileceği veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihteki gerçek değer ödeneceği belirtilmiştir. Maddenin gerekçesinde bu hükmün “eşit değerlilik” ilkesine ilişkin olduğu belirtilmiştir. Gerekçe uyarınca payların ve intifa senetlerinin tam karşılığını almak kanuni bir haktır. Şirketin bu konuda seçme hakkı bulunmamakta ve ancak olanaklar tam karşılığını vermeyi mümkün kılmıyorsa tazminat gündeme gelmelidir. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu²’na göre tür değiştirme bahane edilerek hiçbir ortak şirketten çıkarılamaz ve hiçbir ortağın ortaklık hakları zedelenemez, azaltılamaz ve sınırlandırılmaz. Rapordan da anlaşılacağı üzere, tür değiştirmenin şirket ortaklarının şirketten uzaklaştırılması veyahut haklarının zedelenmesi amacıyla kullanılması mümkün değildir.

III. TÜR DEĞİŞTİRME PROSEDÜRÜ VE TÜR DEĞİŞİKLİĞİ İŞLEMLERİ ESNASINDA GEREKLİ OLAN BELGELER

3.1. ARA BİLANÇONUN HAZIRLANMASI

Tür değiştirme esnasında bazı durumlarda ara bilançonun hazırlanması gerekmektedir. TTK’nın 184. maddesi uyarınca, tür değiştirme esnasında bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren şirketin malvarlığında önemli değişiklikler

meydana gelmişse ara bilanço çıkarılmaktadır.

TTK ara bilanço çıkarılmasını zorunlu kılmamakla birlikte, çeşitli şartlara bağlamıştır. Ara bilanço çıkarılması için gereken ilk sebep bilanço günüyle tür değiştirme raporunun düzenlendiği tarih arasında altı ay olmasıdır. Bunun sebebi altı ayı aşan faaliyetin eski bilançonun değer ve sonuçlarını olumlu veya olumsuz yönde değiştirmiş olmasıdır. Durumun tam olarak görülebilmesi ve tür değiştirmeyi hesaben yapılandırabilmek için yeni bir bilançoya gereksinim duyulmaktadır³.

Ara bilanço çıkarılması gereken ikinci sebep ise, tür değiştiren şirketlerin malvarlıklarında önemli bir değişim olmasıdır. Malvarlığında önemli değişikliğe, şirketin faaliyet yılı zararının anormal artması, büyük bir tesisin satılması gibi durumlar örnek gösterilebilir⁴. Yine aynı madde uyarınca, bu ara bilanço için fiziki envanter çıkarılması gerekmemektedir.

3.2. TÜR DEĞİŞTİRME PLANININ HAZIRLANMASI

Limited şirketin müdürü ya da müdürler kurulu TTK’nın 185. maddesi uyarınca, bir tür değiştirme planı hazırlamakla yükümlüdür. Plan yazılı şekilde yapılmalıdır. Hazırlanan tür değiştirme planı genel kurulun onayına sunulmadır. Tür değiştirme planı; şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanını, merkezini ve yeni türe ilişkin ibareyi, yeni türün şirket sözleşmesini, ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısını, cinsini ve tutarını veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamaları içerir.

3.3 TÜR DEĞİŞTİRME RAPORUNUN HAZIRLANMASI

Limited şirket yönetim organı tür değiştirme planının yanında tür değiştirme hakkında yazılı bir rapor hazırlamakla yükümlüdür. Bu raporda TTK’nın 186. maddesi uyarınca, tür değiştirmenin amacı ve sonuçları, yeni türe ilişkin kuruluş hükümlerinin

² 1/324 Esas Nolu Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu S. 96

³ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2015

⁴ 1/324 Esas Nolu Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu S. 96

yerine getirilmiş bulunduğu, yeni şirket sözleşmesi, tür değiştirmeden sonra ortakların sahip olacakları paylara dair değişim oranı, varsa ortaklar ile ilgili olarak tür değiştirmeden kaynaklanan ek ödeme ile diğer kişisel edim yükümlülükleri ve kişisel sorumluluklar, ortaklar için yeni tür dolayısıyla doğan yükümlülükler hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri gösterilir.

TTK'nın getirdiği bu yükümlülüğün amacı, tür değiştiren şirketlerin ortaklarına tür değişimine ilişkin bilgi verilmesini sağlamaktır.

3.4 TÜR DEĞİŞTİRME KARARININ GENEL KURUL ONAYINA SUNULMASI

Tür değiştirme kararı, tür değiştirmenin hukuken gerçekleştirilmesinin en önemli aşamasını oluşturur⁵. TTK'nın 189. maddesi uyarınca limited şirket yönetim organı tür değiştirme planı ile yeni türün şirket sözleşmesini genel kurul onayına sunmalıdır. Limited şirketlerde tür değiştirme kararı genel kurulda sermayenin en az dörtte üçüne sahip bulunmaları şartıyla, ortakların dörtte üçünün olumlu oyuyla alınır.

Son aşama olarak limited şirket müdürü ya da müdürler kurulunun tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini ticaret sicil müdürlüğü nezdinde tescil ettirmek üzere sunması gerekmektedir. Tescil işlemi tamamlandıktan sonra tür değiştirme hukuki geçerlilik kazanır ve tür değişikliği Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanır (TTK, m.189/f.2).

IV. TÜR DEĞİŞTİRME ESNASINDA ALACAKLILARIN VE ÇALIŞANLARIN KORUNMASI

TTK'nın 190. maddesi şirket ortaklarının sorumluluğu hakkında TTK'nın 158. maddesine atıfta bulunmuştur. Anılan hüküm uyarınca tür değiştiren şirketin borçlarından tür değişiminden önce sorumlu olan ortakların sorumlulukları tür değiştirmeden sonra da devam edecektir. Fakat bu borçlar tür değiştirme kararının ilanından önce doğmuş olmalı veya borçları doğuran sebepler

de bu tarihten önce oluşmuş bulunmalıdır. Tür değiştirme kararının ilanından sonra doğan borçlar için kişisel sorumlu ortağı sorumlu tutmaya devam etmek şirketler hukukuna uygun olmayacaktır. TTK bu sorumluluk konusunda özel bir zamanaşımı öngörmüştür. TTK'nın 158. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, tür değiştiren şirketin borçlarından doğan, ortağın kişisel sorumluluğuna ilişkin istemler, tür değiştirme kararının ilanı tarihinden itibaren üç yıl geçince zamanaşımına uğrar.

TTK'nın 190. maddesi aynı zamanda şirketin iş sözleşmelerinden doğan borçları hakkında da TTK'nın 178. maddesine göndermede bulunmuştur. Bu hüküm uyarınca, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, tür değiştirme gününe kadar bu sözleşmeden doğan tüm hak ve borçlarla yeni türe geçmektedir. İşçiler muaccel olan alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebileceklerdir.

SONUÇ

Limited şirketler iş hacimlerini genişletmek ve yeni yatırımlara yönelmek amacıyla sıkça tür değiştirme prosedürüne başvurup şirketlerini anonim şirket türüne dönüştürmektedirler. Nitekim makale boyunca izah ettiğimiz hususlarda anonim şirketler ortakların sorumluluğu açısından ve ticari yatırımlara uyum açısından limited şirketlere kıyasen daha avantajlı bir konumdadırlar.

Tür değiştirme işlemleri bizzat şirket yönetim organı tarafından takip edilmektedir. Tür değişikliği işlemleri esnasında limited şirket yönetim organı ara bilanço, tür değiştirme planı ve raporu hazırlayıp bu belgeleri genel kurul onayına sunmalıdır. Genel kurul onayı sonrasında kanunen gereken diğer belgeler toplanıp tür değiştirme tescil ettirilir ve tescil edildikten sonra tür değiştirme kararı hukuki geçerlilik kazanacaktır. Tür değişikliği işlemi tamamlandıktan sonra bu değişikliğin vergi dairesi ve ticaret yapılan diğer kişi ve/veya kurumlara bildirilmesi ticari hayatta herhangi bir problemle karşılaşmamak adına yerinde olacaktır.

⁵ Soner Altaş, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2015

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ HÜKÜMLERİ BAĞLAMINDA İŞKENCE YASAĞI (Madde 3)

Bukle KORKMAZ EMİNEL

Avukat

ÖZET

Teknolojinin gelişimiyle birlikte hak kavramının çerçevesi genişlemekte ve bu kapsamda insan haklarının korunmasını sağlamak amacıyla yeni sözleşmeler ihdas edilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ise geçmişten günümüze hak kavramının içinin doldurulmasında ve insan haklarının korunmasında önemli bir yere sahiptir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 3. maddesinde "işkence yasağı" düzenlenmiştir. Bu maddenin koruma şemsiyesi oldukça geniş olup, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından bu madde kapsamında pek çok farklı vaka değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Sözleşmenin bu maddesi geçmişten günümüze önemini korumaya devam etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İnsan Hakları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, İşkence Yasağı, Mutlak Haklar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Denetim Mekanizması, Bireysel Başvuru.

GİRİŞ

Geçmişten günümüze devam eden sosyal, ekonomik, kültürel gelişmeler, hukuku, aynı zamanda hak arayışını etkilemiş ve hak kavramının içinin doldurulup sistemleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Nitekim bu sebeple hem ulusal ve hem bölgesel düzlemde pek çok hukuki belge ihdas edilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ("AİHS") de işte bu belgelerden biri, belki de bölgesel bağlamda en önemli ve en işlevsel olanıdır. AİHS koruma şemsiyesi altına mutlak-mutlak olmayan pek çok hakkı almıştır. İşte bu haklardan birisi de AİHS'nin 3. maddesinde düzenleme alanı bulan "işkence yasağıdır." İşbu makale boyunca işkence yasağının insan onuru karşısındaki önemi, işkence yasağı çerçevesinde alınan hukuki önlemler AİHS'nin 3. maddesi bağlamında incelenecektir.

1. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ'NE GENEL BAKIŞ

AİHS bölgesel düzlemde bir örgüt olan Avrupa

Konseyi ("AK") tarafından ihdas edilmiştir. AİHS 04.11.1950 tarihinde AK'ye üye devletler tarafından imzalanmış ve 03.09.1953 tarihinde de yürürlüğe girmiştir.

Türkiye, AİHS'nin imzaya açıldığı 04.11.1950 tarihinde sözleşmenin altına imza koymuştur¹. Sözleşme ilgili devlet belgesinin AK Genel Sekreterliği'ne depo edilmesiyle yürürlüğe girdiğinden Türkiye bu depo işlemini gerçekleştirdiği 18.05.1954 tarihinden itibaren sözleşme ile bağlanmış, dolayısıyla sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükleri de bu tarihten itibaren doğmaya başlamıştır.

AİHS, gerek sözleşmeye taraf olan devletler gerekse Türkiye bakımından büyük bir öneme sahiptir. AİHS, sözleşmeyi imzalayıp yürürlüğe koyan devletlere bu sözleşmeye uyma yükümlülüğü yüklemektedir. Sözleşmeye uymama halinde ise gerek sözleşmenin öngördüğü yaptırımlar gerekse uluslararası arenada devletler düzeyinde hissedilen bazı yaptırımları bulunmaktadır.

AİHS içerik olarak haklar ve bu hakların korunmasını sağlayacak mekanizmalardan oluşmakla birlikte kendi usul kurallarını da içermektedir. AİHS'de yer alan hakların bazıları

¹ Türkiye sözleşmeyi imzaya koyduğu tarihten sonra sözleşme ile bağlanma işlemini tamamlamak amacıyla 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı "İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun'u" çıkarmıştır. (RG, 19.03.1954)

(örneğin sözleşmenin 3. maddesinde yer alan işkence yasağı) mutlak nitelikte iken bazı haklar ise sınırlandırılabilir niteliktedir.

AİHS sözleşmesi imzaya açıldığı tarihten günümüze değin pek çok kez değişikliğe uğramakla birlikte bu değişiklikler çağın şartlarıyla uyumlu bir biçimde gerçekleşmiş ve insan haklarındaki gelişmelerle birlikte AİHS'e bir dizi protokol eklenerek sözleşmenin koruma alanı genişletilmiştir.

2. İŞKENCE YASAĞI

2.1. Genel İnceleme

İşkence insan onuruyla bağdaşmayan bir muameledir. İşkence yasağı insanların bu muamele ile karşılaşmasını önlemek amacıyla ortaya çıkmış ve pek çok ulusal/uluslararası sözleşmede yer almıştır.

İşkence yasağının ortaya çıkmasındaki temel amaç, insan onurunun korunmasını sağlamak ve her ne şartta olursa olsun insanın bedensel ve ruhsal bütünlüğünü korumaktır. Bu bağlamda geçmişten günümüze ulusal ve uluslararası düzlemde pek çok insan hakları belgesi üretilmiştir. Her ne kadar işkence sorununa tam ve kesin çözüm bulunamamış olsa da geçmişten bugüne işkenceye karşı yadsınamayacak düzeyde ilerleme ve gelişme kaydedilmiştir.

Bugüne kadar ortaya çıkan insan hakları belgelerinin pek çoğunda işkence yasağına yer verilmiş ve bu konu spesifik olarak düzenlenmiştir.

Birleşmiş Milletler ("BM") Genel Kurulu tarafından 10.12.1948 tarihinde kabul edilen Evrensel İnsan Hakları Bildirisi'nin ("EİHB") 5. maddesinde işkence yasağına yer verilmiştir. (*EİHB madde 5- Hiç kimse işkence ya da zalimane, insanlık dışı ya da aşağılayıcı muamele ya da cezaya tabi tutulamaz.*)

19.12.1966 tarihinde BM Genel Kurulu

tarafından imzaya açılan Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'nin 7. maddesinde de işkenceye ilişkin hüküm bulunmaktadır². (*Madde 7- Hiç kimse işkence ya da zalimane yahut aşağılayıcı muamele ya da cezaya tabi tutulmayacaktır. Özellikle kimse kendi özgür rızası olmaksızın tıbbi ya da bilimsel deneye tabi tutulmayacaktır.*)

1969 tarihli Amerikalılar-arası İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 5. maddesinde ve 1981 tarihli Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı madde 5'te de işkence ve kötü muamele yasağı yer almaktadır. Makalemizin konusunu oluşturan işkence yasağına dair düzenleme ise, AİHS'nin 3. maddesinde yer almaktadır.

2.2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde İşkence Yasağının Genel Değerlendirmesi

AİHS hükümleri çerçevesinde birbirinden farklı pek çok hak koruma altına alınmaktadır. Bunlardan bir tanesi de AİHS'in 3. maddesinde düzenleme alanı bulan "işkence görmeme hakkı/ işkence yasağıdır." Sözleşmenin 3. maddesinde; "*Hiç kimse işkenceye, insanlık dışı ya da onur kırıcı cezâ veya işlemlere tâbi tutulamaz.*" düzenlemesine yer verilmek suretiyle AİHS'nin işkence yasağı kapsamında koruma altına aldığı hususlar açık bir biçimde belirtilmiştir.

AİHS'nin bu maddesi incelendiğinde maddenin yalnızca işkenceyi değil, insanlık dışı ve onur kırıcı muamele ve cezayı koruma altına aldığı görülecektir. İşkence yasağı, işbu madde metni için bir nevi üst norm, aşağılayıcı muamele ise alt norm olarak değerlendirilmeye tabi tutulabilecektir. AİHS'nin en temel uygulayıcısı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("AİHM") işkence yasağına ilişkin bu maddeye dayalı kararlar verirken maddenin kapsamına giren birden fazla normu değerlendirip davaya konu olan olaya en uygun normu uygulamaktadır.

AİHM tarafından sıklıkla tekrarlandığı gibi, "*3. madde demokratik toplumların en temel*

² Mehmet Semih Gemalmaz- *Ulusalüstü İnsan Hakları Işığında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Madde 3/İşkence Yasağı) Analizi, I. Baskı Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2006, Sayfa 24 prg. 2*

değerlerinden birini içermektedir.”³ Bu sebeple sözleşme ile bağlanan her bir devlet, bu hükme saygı duymalı ve bu hükmün yargı yetkisi sınırları içerisinde etkin bir biçimde uygulanabilmesi için gerekli olan tüm önlemleri almalıdır. Bu yükümlülük aynı zamanda sözleşmecî devletlerin sözleşmeye taraf olmaları sebebiyle devletler üzerinde doğmaktadır.

2.2.1. İşkence Yasağının Mutlak Hak Statüsü Çerçevesinde Değerlendirilmesi

İşkence ve kötü muameleyle maruz bırakılmama hakkının öznesi/sahibi münhasıran gerçek kişidir⁴. Hakkın öznesi münhasıran gerçek kişi olduğundan AİHS bu hakka özel bir anlam atfetmiş ve onu mutlak hak kategorisi kapsamında değerlendirmiştir. Mutlak hak olmasından dolayı sınırlamaya tabi tutulması mümkün değildir. AİHS incelendiğinde görülecektir ki, bu hakla ilgili hiçbir sınırlama hükmüne Sözleşme bağlamında yer verilmemiştir. Önemle belirtilmesi gerekir ki, işkence Sözleşme'nin 15. maddesinde imkân tanınan olağanüstü rejimde geçerli olan sapma önlemlerine de konu olamamakta en ağır veyahut istisnai şartlarda bile hiçbir biçimde bu hakka aykırı önlemlerin alınması Sözleşme kapsamında mazur görülmemektedir.

Yukardaki başlıklar altında izah edildiği üzere, 3. madde yalnızca işkenceyi yasaklamamakta maddede belirtilen diğer kötü muamele ve cezaların da önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple maddenin yorumlanmasında AİHM tarafından bazı içtihatlar geliştirilmiştir.

2.2.2. AİHS'nin 3. Maddesinin Uygulanmasında De Minimis Kuralı (Asgari Şiddet Eşiği)

AİHS'nin 3. maddesinde “işkence yasağı” düzenlenmişse de her türlü şiddet bu maddenin koruma şemsiyesi altına girmemektedir. AİHM

ışkence yasağı koruması kapsamına girebilecek olan muameleleri tespit ederken “asgari şiddet eşiği” kavramından faydalanmaktadır. Bu kapsamda AİHM tarafından yapılan inceleme esnasında bu maddenin uygulanıp uygulanmayacağı “belirli bir asgari şiddet düzeyinin” var olup olmadığına göre değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. AİHM İrlanda & Birleşik Krallık Davası'nda (18.01.1978, Seri A, No.25)⁵;

“3. maddenin kapsamına girebilmesi için kötü muamelenin asgari şiddet düzeyine ulaşması şarttır. Bu asgari seviyenin değerlendirilmesi, durumun niteliğine bağlı olarak görecelidir; muamelenin süresi, fiziksel ve ruhsal etkileri ve bazı durumlarda mağdurun cinsiyeti, yaşı ve sağlık durumu gibi, davanın koşullarına bağlıdır.”

görüşüne yer verilmek suretiyle asgari şiddet eşiğinin her bir dava için spesifik olarak tespit edilmesi gerektiği izah edilmiştir.

AİHS'nin 3. maddesinin kapsamı bilindiği üzere, yalnızca işkence yasağından oluşmamakta; bu maddenin kapsamına ayrıca insanlık dışı muamele, insanlık dışı ceza, aşağılayıcı muamele, aşağılayıcı ceza da girmektedir. Her ne kadar AİHS bu kavramları madde 3'te tanımlamamış olsa da AİHM, içtihatlarıyla üretmiş olduğu standartlar ile madde 3 ihlali kapsamına giren bir fiil olduğunda mağdura uygulanan muamelenin şiddet düzeyine göre muameleyi işkence, insanlık dışı veya küçük düşürücü muamele veya ceza kategorilerinden birisine dahil etmekte ve bir nevi olaya göre kendi içtihatları çerçevesinde tanımlama yapmaktadır.

AİHS'nin 3. maddesinde işkencenin tanımına yer verilmemiş olmasına rağmen bu tanıma yer veren sözleşmelere atıfta bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 09.12.1975 tarihli Herkesin İşkence ve Zalimane, İnsanlık Dışı ve Aşağılayıcı Muamele ve Cezalara Karşı

³ Aisling Reidy; *İşkencenin Yasaklanması; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 3. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz; Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü Almanya- Temmuz 2002, sayfa 10, prg. 1*

⁴ Mehmet Semih Gemalmaz- *Ulusalüstü İnsan Hakları Işığında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Madde 3/İşkence Yasağı) Analizi, I. Baskı Ankara Barosu Yayınları, Ankara, 2006, Sayfa 155 prg. 6*

⁵ *İrlanda & Birleşik Krallık Davası 18.01.1978 - Uğur Erdal & Bakurci Hasan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 3. Maddesi Uygulama El Kitabı sayfa 102 prg. 3; OMCT El Kitabları Dizisi Cilt : 1, 1. Baskı - Kasım 2006*

Korunması Bildirisi”nin 1. maddesinde, “*işkence acımasız, insanlık dışı ve onur kırıcı muamele ya da cezanın kasıtlı ve en ağır biçimi*” olarak tanımlanmıştır⁶. AİHM bu tanıma içtihatlarında atıfta bulunmuştur.

26 Haziran 1987 tarihli Birleşmiş Milletler İşkencenin Önlenmesi Sözleşmesi ise işkenceye ilişkin açık bir tanımlamada bulunmuştur ve AİHM bu tanıma kısmen onaylamıştır. Sözleşme metninde verilen tanım ise aşağıdaki gibidir:

“*Kendisinden veya üçüncü bir kişiden bilgi veya itiraf elde etmek, kendisinin veya üçüncü bir kişinin işlediği veya işlediğinden şüphe edilen bir suç için cezalandırmak veya kendisini veya üçüncü kişiyi sindirmek veya baskı altında tutmak amacıyla veya her türlü ayırmacılığa dayalı nedenlerle bir kişiye kasıtlı olarak ister fiziksel, ister ruhsal olarak şiddetli acı verilmesi veya eziyet yapılması eylemi işkencedir.*”

Ayrıca ve önemle belirtmek gerekir ki AİHM, yukarıdaki sözleşmelerde yer alan unsurların hepsinin bir arada bulunmasını işkence yasağının uygulanması için şart koşmamaktadır. Mahkeme kimi zaman tanımda yer alan eylemlerin tümüne atıfta bulunmakta, kim zaman ise bir veya ikisine atıfta bulunmak suretiyle muameleyi işkence olarak nitelendirmektedir.

AİHM bir muamelenin işkence yasağı kapsamına mı yoksa maddede tanımlanan diğer muamelelerden birisinin kapsamına mı girdiği konusunda her ne kadar yukarıda sayılan bildiri ve sözleşmeye atıf yapıyor ve sözleşmenin tanımını kısmen kabul ediyorsa da mahkemenin normun kategorileri arasında ayırım yaparken incelediği kendine has kuralları bulunmaktadır. AİHM için bu tespit esnasında aslolan “eylemin yoğunluğudur.”

Eylemin yoğunluğu kavramı ilk bakışta oldukça soyut olarak görülmekle birlikte AİHM yoğunluk kavramının içeriğini kendi içtihatları ile doldurmuştur. Uygulamada AİHM mağdura uygulanan eylemin yoğunluğunu değerlendirirken süre, fiziksel ve ruhsal etkiler, mağdurun cinsiyeti, yaşı, sağlık durumu, muamelenin uygulanış şekli ve yöntemini dikkate almaktadır.

AİHM tarafından kullanılan işkence tanımında belirtilen muamelenin bir özelliği de kasıtlı yapılmış insanlık dışı muamele olmasıdır. Aksoy & Türkiye⁷ davasında bu husus açıkça belirtilmiştir;

“*Mahkeme, başvuruçunun – filistin askısına-tabi tutulduğunun, başka bir deyişle, çırılçıplak soyularak elleri arkadan bağlı bir biçimde kollarından asıldığıının Komisyon tarafından tespit edildiğini belirtir. Mahkemeye göre bu muamele ancak kasten yapılabilir; bunu yapmak için belirli bir hazırlık sürecine ve güç kullanmaya ihtiyaç vardır. Bunun başvuruçudan bir ikrar veya bilgi elde etmek için yapıldığı anlaşılmaktadır. Mahkeme bu muamelenin, ancak işkence olarak nitelenebilecek ağır ve zalimce bir muamele olduğunu kabul etmektedir.*”

Madde 3 bağlamında yeterli yoğunluk ve amaç unsuru taşımaması nedeniyle işkence olarak değerlendirilemeyen fakat asgari şiddet düzeyini aşmış muameleler mahkemece “insanlık dışı veya onur kırıcı” olarak kategorize edilmektedir⁸.

İnsanlık dışı muamele, “uygulandığı ortama göre gerekçesi bulunmayan ve kasti olarak uygulanan şiddetli fiziksel veya ruhsal eziyet veren muameleyi” kapsamaktadır. Madde 3 kapsamına girebilmesi için işkencede olduğu gibi insanlık dışı muamelede de asgari şiddet eşiğini aşması ve belirli bir yoğunluğa ulaşmış olması şartı aranmaktadır. AİHM’in 3. maddesi kapsamında değerlendirilecek

⁶ Doç Dr. Anayurt Ömer – Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İchtihatlarında İşkence Kavramı – Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C, XII ,Ankara 2008 Sayfa 427

⁷ Aksoy&Türkiye 18.12.1996 tarihli AİHM kararı

⁸ Avrupa Sözleşmesi Komisyonu pilot içtihadı için bkz: M.S. Gemalmaz, Madde 3 Analizi, 2006, sayfa 198- Yunan Davası; “en azından ruhsal yahut bedensel olsun kasıtlı biçimde ağır ıstıraba yol açan ve vakanın şartları içerisindeki haksız olan muameleler.”- burada uygulanan muameleler kasti olmasına rağmen işkenceye varacak ağırlıkta değildir.

eylemin yoğunluğu bakımından en altta kalan muamele aşağılayıcı muamele olarak mahkeme tarafından nitelendirilmektedir. Aşağılayıcı muamelenin madde 3 kapsamında mahkeme tarafından değerlendirilmesinin temel amacı, insan haysiyetine ciddi nitelikte müdahalelerde bulunulmasının önüne geçmektir.

Esasen madde 3 bağlamında küçük düşürücü muamele; mağdurlarda korku, anksiyete ve aşağılık duygusu yaratan ve onları küçük düşürecek, alçaltacak nitelikte olan muameledir⁹. Bir muamelenin küçük düşürücü nitelikte olup olmadığı değerlendirilirken söz konusu muamelenin amacına bakılmalı ve muamelenin kişinin insan onuruna aykırılık teşkil etme kastı olup olmadığı araştırılmalıdır. Söz konusu muamelenin amacı kişiyi küçük düşürmek veya alçaltmak ise bu muamele AİHS tarafından küçük düşürücü olarak nitelendirilecektir.

AİHM tarafından verilen kararların çoğunda muameleden bahsedilmişse de mağdura uygulanan bazı eylemlerin ceza kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Konseyi'ne göre bir cezanın madde 3 bağlamında aşağılayıcı addedilmesi için bunun mağduru iradesi yahut vicdanına aykırı şekilde hareket etmeye yöneltmesi gerekmektedir. AİHM ise içtihatlarında, cezanın kişiyi utanç içinde hissettirme ve haysiyetine hanel getirme amacı taşıması ve mağdurun kişiliği üzerinde olumsuz etki uyandırması üzerinde durmaktadır.

3. AİHS'nin 3. Maddesi Bağlamında Devlete Düşen Negatif ve Pozitif Yükümlülükler

AİHS incelendiğinde görülecektir ki, sözleşmenin amacı yalnızca insan hakları ihlallerinin önüne geçmek değil, sözleşme ile tanımlanan bu hakların devlet eliyle korunmasını da sağlamaktır. Bu sebeple AİHS, sözleşmeye taraf devletler üzerinde pozitif ve negatif yükümlülükler doğurmaktadır.

AİHS'nin 1. maddesinde; “Yüksek sözleşmeci taraflar kendi yetki alanları içinde bulunan herkesin, bu sözleşmenin birinci bölümünde açıklanan hak ve özgürlüklerden yararlanmasını sağlarlar.” denilmek suretiyle sözleşmeye taraf devletleri kendi yetki alanları ile sınırlı kalmak kaydıyla sözleşmeden kaynaklanan hakları korumakla yükümlendirmiştir. Madde metni incelendiğinde sözleşmenin taraf devletlere sözleşmesel hakları uygulamasını sağlama bakımından pozitif, bu hakları sınırlama bakımından ise negatif bir yükümlülük yüklediği görülecektir.

AİHS'nin 3. maddesi bağlamında ortaya çıkan ihlallerde genel olarak devlet üzerine düşen pozitif ve/veya negatif yükümlülüğünü yerine getirmemekte ve bu sebeple başvuran hak kaybına uğramaktadır. Nitekim AİHM'nin madde 3 kapsamında önüne gelen pek çok başvuruda bu maddenin ihlal edildiği iddiasının yanı sıra “etkin bir soruşturma yürütülmediği, etkili bir iç hukuk yolu bulunmadığı (AİHS madde 13)” iddialarında bulunmaktadır. Bu iddiaların sebebi devletlerin üzerlerine düşen pozitif ve/veya negatif yükümlülükleri yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır.

SONUÇ

AİHS çerçevesinde düzenleme alanı bulan işkence yasağı insan haklarının gelişimi sürecinde büyük bir öneme sahip olmuştur. AİHS işkence yasağı düzenlemesiyle devletlere, başvuruculara karşı insan onuruyla bağdaşmayacak her türlü muameleden kaçınma yükümlülüğünü mutlak olarak yüklemektedir. Bunun ihlali durumunda ise devletlerin uluslararası arenada AİHS hükümleri kapsamında sorumluluğu doğmaktadır. Nitekim Türkiye AİHS'nin 3. maddesinin ihlali sebebiyle pek çok defa AİHM tarafından tazminat ödemeye mahkûm edilmiştir. AİHM tarafından Türkiye aleyhine 3. madde kapsamında verilen kararların çoğunda uzun süren yargılama süreçleri, etkin bir soruşturma yürütülmemiş olması ve etkili bir hukuk yolunun bulunmaması sebebiyle Türkiye'yi

⁹ Aisling Reidy; *İşkencenin Yasaklanması; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 3. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz; Avrupa Konseyi İnsan Hakları Genel Müdürlüğü Almanya- Temmuz 2002 sayfa 25 prg. 2*

işkence yasağının ihlali ve diğer AİHS maddeleri çerçevesinde mahkûm etmektedir. Nitekim, yakın tarihte verilen bir kararda (5.06.2018 tarihli Amerkhanov&Türkiye kararında), “başvuranın Kazakistan’a gönderilmesi halinde 3. maddeye aykırı şekilde gerçek bir kötü muameleye maruz kalma riski ile karşı karşıya geleceğine yönelik iddiasının yerel makamlar tarafından yeterli düzeyde incelenmemesi ve yasa dışı sınır etmeye karşı bir yasal sürecin yokluğu nedeniyle AİHM, başvuranın 19.03.2012 tarihinde Kazakistan’a sınır dışı edilmesinin AİHS’in 3. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Buna ek olarak AİHM aynı kararda başvurunun tutulduğu Kumkapı Geri Gönderme Merkezi’ndeki tutukluluk koşullarının -tutuklanmanın ne zaman sona ereceği konusundaki belirsizliğin neden olduğu olası kaygılarla birlikte-başvuranda tutuklamanın doğasında bulunan kaçınılmaz stres seviyesini aşan ve 3. maddede yasaklanan aşağılayıcı muamele eşiğine ulaşan endişelere neden olduğu dolayısıyla başvurunun Kumkapı Geri Gönderme Merkezi’nde tutulduğu fiziki koşullar nedeniyle AİHS’in 3. maddesinin bu yönden de ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Görüldüğü üzere Türkiye’nin AİHS’in 3. maddesi kapsamında sorumluluğu halen gündeme gelebilmektedir.

Bu sebeptendir ki, bu madde kapsamında gerek iç hukuk mevzuatında gerekse diğer koşullarda (örneğin fiziki koşulların iyileştirilmesi) Türkiye’nin AİHS sözleşmesi hükümleri kapsamında düzenlemeye gitmesi ve tüm standartlarını ulusal mevzuat düzeyine yükseltmesi AİHM önüne gelen şikayetlerde faydalı olacaktır.



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: +90 212 217 189 0



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



İZMİR OFİS

Adalet Mah. Manas Bulvarı Falkart Towers B Kule, No 47/2209 Bayraklı, İzmir, Türkiye

Tel : +90 232 290 0998
Faks: +90 232 290 0999



BURSA OFİS

Odunluk Mah. Akademi Cad. Zeno Center C Blok, No: 2/14 Kat 3 Nilüfer, Bursa, Türkiye

Tel : +90 224 441 1950
Faks: +90 224 441 1951



DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad Skycity İş Merkezi Kat 5 No: 1/41 Merkezefendi, Denizli, Türkiye

Tel : +90 258 252 1224
Faks: +90 258 252 1226