

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2019 YAZ / SAYI 7

**BEPS 7. Eylem Planı Çerçevesinde
Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler**
S.9

**İkale Sözleşmelerinin
Damga Vergisi Boyutu**
S.23

**Fazla Çalışma Ücretinin ve Serbest Zaman İzninin
Sigorta Primine Tabi Tutulabilirliği Açısından Farkı**
S.45

**Devam Eden Tek Bir İhlal Yaklaşımı ve
Rekabet Kurulunun 12 Banka Hakkındaki Kararı**
S.75

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2019 YAZ / SAYI: 7

•
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 DÜZELTME BEYANNAMESİNE İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİ KONULMASI MÜMKÜNÜ
- 9 BEPS 7. EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE DAİMİ İŞYERİ TANIMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER
- 13 GAYRİ MADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: DEMPE ANALİZİ
- 19 KÂR YEDEKLERİNDEN SERMAYE ARTIRIMINA GİDİLMESİNİN İŞTİRAK EDEN KURUMA ETKİSİ
- 23 İKALE SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ BOYUTU
- 27 BEDELSİZ VE NUMUNE ÜRÜN TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMASI VE BELGE DÜZENİ
- 31 LİMİTED ŞİRKETLERE AİT VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN SORUMLULUĞU
- 35 VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA MAHKEME KARARI UYARINCA İADE EDİLECEK VERGİLERDE FAİZ UYGULAMASI
- 41 SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ÇALIŞAN BULUŞLARI İLE İŞÇİ İLE İŞVERENİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ
- 45 FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİNİN VE SERBEST ZAMAN İZNİNİN SİGORTA PRİMİNE TABİ TUTULABİLİRLİĞİ AÇISINDAN FARKI
- 49 İŞÇİLİK ALACAKLARININ HACZİ İLE İŞVERENİN BU KONUDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ
- 55 MAHKEME KARARINA GÖRE ÖDENEN FAİZ VE İCRA İNKÂR TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ
- 65 PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ GÜMRÜK KIYMETİ BEYANINDA UYGULANABİLİRLİĞİ VE KORE ÖRNEĞİ
- 71 ÜLKEMİZE STAJ AMACI İLE GELEN YABANCI ÖĞRENCİLERE İLİŞKİN SİGORTALILIK VE PRİM ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 75 DEVAM EDEN TEK BİR İHLAL YAKLAŞIMI VE REKABET KURULUNUN 12 BANKA HAKKINDAKİ KARARI
- 81 GEREKÇELİ KARAR HAKKI
- 87 BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇOCUK HAKLARI SÖZLEŞMESİNDE YER ALAN ÇOCUĞUN ÜSTÜN YARARI İLKESİNİN ÇOCUK YARGILAMASINDAKİ YANSIMALARI
- 91 İSPATIN GEREKLİ OLMADIĞI BİR HAL: İKRAR
- 95 ANONİM ŞİRKETLERDE ÖNEMLİ MİKTARDA ŞİRKET VARLIĞININ TOPTAN SATIŞININ GENEL KURUL VE YÖNETİM KURULU KARARLARI ÖZELİNDE İNCELENMESİ
- 101 ULUSLARARASI TİCARET HUKUKU VE INCOTERMS KAPSAMINDA AKREDİTİF
- 107 ŞİRKET SİSTEMLERİNDE DÖNÜŞÜM-ENTEGRASYON, MALİ MÜHENDİSLİKLE ALGI DEĞİŞİMİ ve VERİMLİLİK
- 113 YILLIK ÜCRETLİ İZİN HAKKINA İLİŞKİN KANUNİ SÜRELERİN UYGULAMASI

ÖNSÖZ

Sevgili dostlar,

NAZALI GÜNDEM olarak 7. sayımızla yine sizlerleleyiz.

İki yıla yakın bir zamandan beri her zamanki heyecan ve aşk ile en güzel-güncel konuları sizlerle paylaşmak bizler için mutluluk verici.

Bazı okuyucularımız fark etmiştir belki. NAZALI GÜNDEM dergisinin aynı zamanda online versiyonunun yer aldığı VERGİ AJANDASI olan web sitemizin ismini de NAZALI GÜNDEM olarak değiştirdik. Bu değişikliğin altında yatan neden ise ofis olarak artan hizmet çeşitliliğimiz ve kadromuzdan dolayı VERGİ ifadesinin bizler için çok kısıtlayıcı olmaya başlaması.

Bu sayıda yine, ofisimiz hakkında güncel gelişmeleri ve yeni katılan arkadaşlarımızı sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyuyoruz. NAZALI ailesi olarak kendilerine aramıza hoş geldiniz diyoruz.

Kurulduğumuz günden beri müşterilerimizin öncelikleri her zaman bizim önceliklerimiz oldu. Bu nedenle de onların tüm sorunlarına ve dertlerine her zaman çözüm üretmeye çalıştık. Güncel gelişmeler ve talepler doğrultusunda RUSYA, FAS, İNGİLTERE ve HOLLANDA masalarını ofisimizde kurarak faaliyete başlattık.

İlgili ülke masalarında yer alan arkadaşlarımızın her biri hukuk-vergi alanında uzman olup, ilgili ülkenin ana diline de hakimdir. Bu yapılanmada hedefimiz, müşteri/müvekkillerimizin ilgili ülkelerde herhangi bir sorunu olduğunda, sorunlarını Türkçe olarak bizlere anlatabilmeleri ve aynı şekilde işin uzmanı arkadaşlarımızdan destek alabilmelerini sağlamak oldu.

Ümit ediyoruz çıktığımız bu yolda siz değerli dostlarımız ile birlikte güzel işlere imza atacağız.

Yaz tatilinde keyifli okumalar.

NAZALI Vergi ve Hukuk

BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak büyümeye devam ediyoruz.

- **İstanbul ofisimize,**

- ✓ Patent mühendisi olarak Alp İMER;
- ✓ Bordro, Muhasebe ve Teşvikler asistanı olarak Mehmet TOPAL; Sena ACAR; Kübra AKINCI; Çağla Büşra BULUT ve Simge ÖZŞİRAY;
- ✓ KDV İade uzmanı olarak Aslıhan ERTAN;
- ✓ KDV İade asistanı olarak Betül Büşra OCAK;
- ✓ Şirketler hukuku departmanımıza avukat olarak Tuğçe KAYA;
- ✓ Grafik tasarımcısı olarak Onur YÜKSEL;

- **İzmir ofisimize**

- ✓ Vergi uzmanı olarak Nuri AYTAŞ;

- **Ankara ofisimize**

- ✓ Vergi asistanı olarak Müge ALP

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

Eylül ayında aramıza katılacak on bir yeni hukuk stajyeri arkadaşımıza ise şimdiden ofisimize hoş geldin diyoruz.

...

NAZALI Direktörü Mustafa Derici, Peryön İzmir Katkılarıyla “Yeni İstihdam Teşvikleri, Bireysel İş Hukukunda Son Değişiklikler ve Arabuluculuk” Konulu Seminerde Moderatör Olarak Yer Aldı.

Mustafa Derici, 2 Nisan 2019 tarihinde yeni istihdam teşvikleri, bireysel iş hukukunda son değişiklikler ve arabuluculuk konulu seminere moderatör olarak katılmıştır.

...

NAZALI olarak, KESİAD-Kemalpaşa Sanayici ve İş İnsanları Derneği’nin Geleneksel Kahvaltı Toplantısına Katıldık.

NAZALI olarak, KESİAD - Kemalpaşa Sanayici ve İş İnsanları Derneği’nin geleneksel kahvaltı toplantısına sponsor olduk.

Kahvaltıya katılan sayın Belediye Başkanı, Kaymakam, Milli Eğitim Müdürü ve KESİAD üyesi değerli iş insanlarına teşekkürlerimizi sunarız.

...

“Kişisel Verilerin Korunması ve Rekabet Hukuku Boyutuyla: Veri, Kişisel Veri ve Big Data” Konulu Panelimizi Gerçekleştirdik.

NAZALI olarak 19 Haziran 2019 tarihinde Wyndham Grand İstanbul Levent’te güncel ve önemli bir tartışmalara konu olan “Kişisel Verilerin Korunması ve Rekabet Hukuku Boyutuyla: Veri, Kişisel Veri ve Big Data “Avrupa Birliği ve Türkiye Ekseninde” konulu bir panel düzenlendik.

Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden öğretim üyesi Dr. Elif Küzeci moderatörlüğünde gerçekleştirilen panelin ilk oturumunda değerli panelistler Multi Turkey Hukuk ve Uyum Direktörü Ahu Hacıömeroğlu, Samsung Electronics Türkiye Hukuk ve Uyum Direktörü Ahu Yılmaz, Merck Sharp and Dohme Türkiye Hukuk ve Uyum Direktörü Funda Zeynep Ekincioğlu ve Fibabanka Genel Müdür Yardımcısı ve Baş Hukuk Müşaviri Gerçek Önal kendi sektörlerindeki ve uluslararası alandaki kişisel veri koruma hukukuna ilişkin tecrübelerini paylaşıırken; NAZALI Rekabet Hukuku ve Uyum Ortağı Metin Pektaş moderatörlüğünde gerçekleştirilen ikinci oturumunda değerli panelistler Ortadoğu Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Doç. Dr. Gamze Öz, Zorlu Holding Rekabet Uyum Müdürü Cemal Ökmen Yücel, Sahibinden.Com Mevzuat ve Rekabet Uyum Başkanı Derya Genç ve Ebay/Gittigidiyor Türkiye, Ortadoğu ve Kuzey Afrika Hukuk Direktörü Serdar Yılmaz kişisel verileri ve gelişen ticari ve teknolojik uygulamaları rekabet hukuku boyutuyla ele alarak kendi sektörlerine dair bilgi ve tecrübelerini katılımcılar ile paylaştı.

DÜZELTME BEYANNAMESİNE İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİ KONULMASI MÜMKÜN!

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

ÖZET

İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflere kendi beyanlarına dava açma ve bu şekilde ihtilaflı bir konuda başlangıçta vergi idaresinin uygulamasına uyma; ancak bu uygulamanın hukukiliğini yargısal yolla sorgulatma imkânı sunmaktadır. Vergi yargısı birçok kararında ihtirazi kaydın sadece süresinde verilen beyannameler üzerine düşülebileceği gerekçesiyle özel esaslara girmek için verilen KDV düzeltme beyannamelerine istinaden yapılan tahakkukların terkin taleplerini usulden reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru üzerine verdiği karar sonrası ise, süresinden sonra verilecek düzeltme beyannamelerine de ihtirazi kayıt şerhi konulabilmesinin vergi yargısınca da kabul göreceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İhtirazi Kayıt, Düzeltme Beyannamesi, Pişmanlıkla Beyan, Bireysel Başvuru, Anayasa Mahkemesi, Özel Esaslar.

GİRİŞ

Süresinde verilen vergi beyannamelerindeki matrahın/verginin sonradan verilen düzeltme beyannamesi ile artırılması durumunda söz konusu düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt şerhi konulup konulamayacağı hususu vergi yargısında epey tartışılmıştır.

Konu ile ilgili olarak yapılan bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesi ("AYM")'nce verilen 3 Nisan 2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/15100 sayılı karar bu konudaki içtihadı ortaya koyacak niteliktedir.

1. VERGİ İDARESİNİN UYGULAMASI

1.1. Özel Esaslar Uygulaması ve Mükelleflerin Düzeltme Beyanı Yapmaya Yönlendirilmesi

KDV Genel Uygulama Tebliği ("KDV GUT")'ne göre, haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler, kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilmekte ve verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini ispat etmeleri veya belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını

düzeltilmeleri halinde özel esaslar kapsamına alınmamaktadırlar. Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler ise tespitin yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınmaktadırlar.

Uygulamada ise, vergi daireleri KDV GUT'un anılan düzenlemesi gereği olarak hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğu konusunda vergi tekniği raporu düzenlenmiş mükelleflerden alım yapmış olan mükelleflere yazı göndererek ya alımlarının gerçek olduğunu ispat etmelerini ya da ilgili dönemlere düzeltme beyannamesi vererek belgelerdeki KDV'yi indirimden çıkarmalarını talep etmekte, aksi takdirde "hakkında sahte belge kullanma tespiti bulunan" kategorisinde özel esaslara alınacağı ihtarını yapmaktadırlar.

Ancak işlemin gerçek olduğunun ispatının delil serbestisi çerçevesinde her türlü delil ile yapılması mümkündür. Bu kapsamda;

- İşlem bedelinin bankalar vasıtasıyla veya çek ile ödendiğine,
- Taşıma, yükleme, boşaltma, depolama, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına,
- İşlem kapsamında sigorta, vergi, resim, harç, pay, fon gibi ödemelerin yapıldığına,

yönelik belgelerin sunulması, işlemin gerçekliğinin ispatında kullanılabilecek bazı yöntemlerdir.

Mükellef tarafından söz konusu işlemin gerçekliğine yönelik sunulan karşı delillerin değerlendirilmesi, mükellefin ilgili dönemde bağlı olduğu vergi dairesi müdürü ve bir müdür yardımcısının da katılacağı üç kişilik bir komisyon tarafından yapılmaktadır. İşlemin gerçekliğini ispat için yukarıda sayılan belgeler veya başka ispat vasıtaları sunulmuş olsa bile uygulamada komisyonların bu izahatları çoğunlukla kabul etmedikleri gözlemlenmektedir. Sorgulama konusu belgenin kullanıcısının izahatı kabul edilmeyince özel esaslara alınmamak için mükellef açısından tek çıkar yol olarak, düzeltme beyannamesi vererek söz konusu belgede yazılı KDV'yi indirim hesaplarından çıkarmak kalmaktadır. Aksi durumda mükellef sahte belge kullanıcısı olarak özel esaslara alınabilecek ve kendisinin ve mal/hizmet sattığı müşterilerinin KDV iade süreci bu durumdan olumsuz şekilde etkilenecektir.

1.2. Düzeltme Beyannamesinin İhtirazi Kayıtlı Verilmesi

Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nın 378. maddesi hükmü gereği olarak mükellefler kural olarak beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamaktadırlar. Ancak vergi hatalarının söz konusu olduğu durumlarda mükellefin kendi beyanına karşı dava açması mümkündür. Bu kuralın diğer bir istisnası da İYUK'un 27/4. maddesinde dolaylı olarak düzenlenmiş olan ihtirazi kayıtlı beyan müessesesidir.

Anılan hükümlere istinaden vergi dairesi tarafından hakkındaki bulgulara istinaden bazı belgelerin KDV'sini indirimlerden çıkarması talep edilen mükellefler ihtirazi kayıt şerhi koyarak KDV beyanlarını düzeltmekte ve düzeltme beyanına istinaden tahakkuk eden vergi ve cezaları 30 gün içerisinde dava konusu yapmaktadırlar. Vergi idaresi de belge kullanıcısının özel esaslara alınmaması için belgede gösterilen KDV'nin indirimlerden çıkarılmasını yeterli görmekte, düzeltme beyanının normal şekilde mi yoksa ihtirazi kayıtlı mı verildiği hususu üzerinde durmamaktadır.

2. DANIŞTAY'IN ÇELİŞEN KARARLARI

Vergi idaresi tarafında durum net olmakla birlikte, vergi yargısının konuya yaklaşımında yakın zamana kadar birbiriyle çelişen içtihatlar söz konusu olmuştur. Vergi mahkemelerinin bazı kararlarında ihtirazi kayıt şerhi konulabilmesi için beyannamenin süresinde verilen bir beyanname olması gerektiği hükme bağlanırken, bazı kararlarda düzeltme beyannamelerine de ihtirazi kayıt şerhi konularak dava açılacağı hükmü oluşturulmuştur.

2.1. İhtirazi Kayıt Şerhini Kabul Etmeyen Kararlar

Düzeltilme beyanında ihtirazi kayıt şerhini kabul etmeyerek olayın esasına girmeden davayı reddeden Danıştay kararlarından birkaçının özeti aşağıdaki gibidir:

- Danıştay 13. Dairesi'nin 28.04.2009 tarih ve E.2006/853, K.2009/1428 sayılı kararında; yükümlülerin süresi içinde beyan ettikleri matrahlara ilişkin olarak verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtlı yapıldığını bildirebileceklerini belirttikten sonra, **beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine ise beyanname içeriği vergilere karşı dava açmasının hukuken mümkün olmadığına** hükmetmiştir.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ("DVDDK") 21.12.2011 tarih ve E.2010/735, K.2011/747 sayılı kararı ile beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici bir sonuç doğurmadığı, bu yüzden kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına, kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına olanak bulunmadığına hükmetmiştir.

• DVDDK, 25.02.2015 tarih ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararında; beyan üzerine alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanının, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanda verilmesi koşuluna bağlandığını, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin de mümkün olmadığına hükmetmiştir.

2.2. Düzeltme Beyanında İhtirazi Kaydı Kabul Eden Kararlar

Danıştay'ın düzeltme beyanında ihtirazi kaydı kabul eden kararlarına bir örnek, Danıştay 9. Dairesi'nin 27.03.2014 tarih ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararıdır.

Söz konusu kararda Daire, beyanname verilen dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan bilgilerini değiştirebilmeleri ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava açabilmeleri hakkının saklı tutulduğu, mükelleflerin kendiliğinden yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olabilmekle birlikte çoğunlukla idarenin baskısı altında ikinci bir beyanname verildiği durumlarla sık sık karşılaşıldığı, vergi beyanı vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan (iradeyi bozucu etkenlerden) uzak olarak oluşması gerektiği, davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemeyeceği, mal ve hizmet aldığı firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer alıyor olmasından dolayı mükellef hakkında inceleme yapılmadan (kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan) düzeltilme beyannamesi vermek durumunda bırakılmış olan mükellefin kod listesinden çıkmak amacıyla verdiği düzeltme beyannamesi üzerine yapılan tahakkukta

ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığına hükmetmiştir. Aynı Daire'nin 13.12.2012 tarih ve E.2010/4896, K.2012/9474 sayılı kararında da benzer gerekçelerle kod listesine girmemek amacıyla ihtirazi kayıtla yapılan düzeltme beyanı üzerine yapılan tahakkuk iptal edilmiştir.

3. AYM'NİN BİREYSEL BAŞVURU ÜZERİNE VERDİĞİ KARAR

3.1. Bireysel Başvuru Öncesi Yargısal Süreç

AYM'ye bireysel başvuruya kadar giden süreç şöyle ilerlemiştir:

Taşımacılık işi ile iştigal eden başvurucu şirket tarafından ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine vergi idaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyai cezalarının iptali istemiyle Tekirdağ Vergi Mahkemesi'nde dava açılmıştır. Başvurucu dava dilekçesinde, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin vergi idaresinin isteği üzerine verildiğini, mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddialarının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu, ödemelerin çeklerle yapıldığını, şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını, ilgili beyannameyi vermeme durumunda olumsuz mükellefler listesine dâhil olmak durumunda kalacaklarını belirtmiştir.

Vergi mahkemesi beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Edirne Bölge İdare Mahkemesi, hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, mükellefin kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı kanaatine ulaşarak vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Ancak idarenin karar düzeltme başvurusu üzerine aynı mahkeme Danıştay içtihadına da atıf yaparak beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen

beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı, davalı idarece başvuru mükellefe yazı yazılarak izahat istenmesinin belirtilen durumu değiştirmedığı gerekçesiyle bozma kararında ve vergi cezası ile tahakkukun kaldırılmasında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna varmış ve bozma kararını kaldırarak ilk derece mahkemesi hükmünü onamıştır.

Bunun üzerine başvuru AYM'ye bireysel başvuru yolunu kullanarak, mal ve hizmet alımında bulundukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) yer alması nedeniyle vergi idaresince yapılan uyarı üzerine düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldığını, ihtirazi kayıtla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkuku ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı vergi mahkemesinde açtığı davaların söz konusu beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle haksız olarak reddedildiğini, **mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürerek** ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasını talep etmiştir. Başvuru adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini de ileri sürmüş ancak AYM şikâyeti münhasıran mülkiyet hakkının ihlali kapsamında incelemiştir.

3.2. AYM'nin Kararı

AYM içtihadına göre, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

İhtirazi kayıtla beyan üzerine yapılan tahakkukun KDV ve Damga Vergisi Kanunlarına göre yapılıyor olması, yüksek mahkemece müdahalenin kanuna dayandığı şeklinde yorumlanmıştır. Diğer taraftan vergi idaresi tarafından başvuru mükelleflerden düzeltme beyannamesi düzenlenmesinin istenmesinin de vergi kaybını önlemeye yönelik olduğu, dolayısıyla vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın var olduğu da yüksek mahkeme tarafından değerlendirilmiştir.

AYM, kanuni temele sahip ve kamu yararına yönelik olduğunu değerlendirdiği mülkiyet hakkına yapılan söz konusu müdahaleyi “ölçüsüz” bulmuştur. Yüksek mahkeme, derece mahkemelerinin VUK'un 378/2. maddesindeki hukuk kuralını düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının, başvuru müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açması (dolayısıyla başvuru mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamaması), mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklemesi, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulması hususlarını göz önünde bulundurarak mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna hükmetmiştir.

3.3. Kararın Gerekçeleri

AYM mülkiyet hakkına müdahalenin ölçüsüzlüğüne hükmederken aşağıdaki gerekçeleri dayanak almıştır:

- 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer verilen düzenleme ile ihtirazi kayıt konularak verilen beyanname üzerine mükelleflerin dava açabileceği kabul edilerek bu şekilde beyana dayanan tarhiyat işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir.

- Vergilendirme konusunda hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfî veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklenmiş olunur.

- İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da

indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefinin idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası varsa bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmesi ve bu isteğin hukuken korunması gerekir.

- Vergi idaresi tarafından hakkında kod listesine alınma gibi bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulanmakla ihtar edilen başvurunun somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır.

- Vergi mükellefinin düzeltme beyanı vermeden vergi idaresi tarafından incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına dayalı olarak vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmasını bekleme seçeneğine de sahip olduğu akla gelse de vergi dairesince ihtar edilen kod listesine alınmanın ticari satışların bitmesi ve vergi iadelerinin alınamaması/geç alınması gibi riskli sonuçları olacağından bu seçeneğin kullanılması basiretli bir tacirin izleyebileceği bir yol değildir.

- İdarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşmasına yol açmaktadır.

- Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvurunun bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır.

- Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvurunun durumu, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yol açan fiilden pişmandır. Bu durumda dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir.

SONUÇ

Anayasa'nın 153/son fıkrasında Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmî Gazete'de hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlayacağı belirtilmiş olmakla birlikte bireysel başvuru kararlarının benzer nitelikteki olaylar açısından bağlayıcılığı tartışmalıdır. Ancak, Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 81/5. maddesine göre, **pilot karar niteliğinde ya da içtihadın ortaya konulması açısından ilkesel önemi haiz kararlar** Resmî Gazete'de yayımlanmaktadır.

Nitekim makalemizin konusu olan AYM Genel Kurul Kararı da, 3 Nisan 2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu durumda vergi mahkemeleri ve Danıştay'ın, ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk edecek vergiler ile ilgili ihtilaflarda içtihadın ortaya konulması açısından ilkesel öneme sahip olan bu karara uyacaklarını değerlendirmekteyiz. Dolayısıyla bundan böyle ihtirazi kayıt şerhi konularak verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukun iptaline ilişkin açılan davaların vergi yargısı tarafından reddedilemeyeceğini, esastan inceleneceğini söyleyebiliriz. Ancak pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt şerhi konulması AYM tarafından da kabul görmediğinden, ihtirazi kayıt ile pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelere karşı açılan davalar vergi yargısı tarafından esasa girilmeden reddedilmeye devam edilecektir.

BEPS 7. EYLEM PLANI ÇERÇEVESİNDE DAİMİ İŞYERİ TANIMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Pınar SOLYALI

Kıdemli Vergi Müdürü

Özgen POLAT

Vergi Asistanı

ÖZET

Son yıllarda vergiden kaçınma yöntemlerinden biri olarak başvurulan ve bu yüzden sıkça tartışılan çifte vergiyi önleme anlaşmalarının ‘işyeri’ maddesi, OECD’nin BEPS eylem planı kapsamında çözüme kavuşturulmak istenen bir konu olmuştur. 2015 yılında yayınlanan nihai raporun yayınlanma amacı, işyeri kavramının tanımında değişiklikler yapmak suretiyle var olan belirsizlikleri gidermek ve çifte vergiyi önleme anlaşmalarında yer alan boşluklar nedeniyle yapılan suiistimallerin önüne geçmektir.

İşbu makale, çifte vergiyi önleme anlaşmalarının işyeri tanımını düzenleyen 5. maddesinde BEPS kapsamında yapılan değişiklikleri 7. Eylem Planı çerçevesinde incelemektedir. Bu kapsamda, komisyonculuk yapıları, belirli faaliyet istisnaları kapsamında faaliyetlerin bölünmesi ve sözleşmelerin süre testinin altında kalacak şekilde parçalanması gibi kötüye kullanma yöntemleri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: BEPS, 7. Eylem Planı, Daimi İşyeri, İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi, OECD Model Anlaşması, Sözleşmenin Parçalara Bölünmesi, Spesifik Faaliyet İstisnaları, Çok Taraflı BEPS Konvansiyonu.

GİRİŞ

Özellikle çok uluslu şirketlerin globalleşmenin ve buna bağlı olarak hızla artan rekabetin etkisiyle başvurdukları yeni vergi planlaması yöntemleri, devletlerin vergi kayıplarının artmasına neden olmaktadır. Yine çoğunlukla çok uluslu şirketler, mukimi oldukları ülkelerin kanunları ve çifte vergiyi önleme anlaşmalarında yer alan boşluklardan yararlanmak suretiyle bazı vergiden kaçınma yöntemlerine başvurumaktadırlar. Vergiden kaçınma, mükellefin kanunen ödemesi gereken vergi miktarını azaltmak amacıyla vergi sisteminden kendi menfaati doğrultusunda yasal olarak faydalanmasıdır.

IMF tarafından yapılan bir araştırmaya göre, yalnızca Hollanda ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki çifte vergiyi önleme anlaşmalarına göre bile bir yılda gelişmekte olan ülkeler aleyhine 770 milyon EUR hazine kaybı söz konusudur.¹ Mevcut OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinde yer alan daimi işyeri tanımındaki bazı unsurlar uluslararası düzlemde vergiden kaçınma yöntemlerinden biri olarak kullanılmaktadır. Daimi işyeri kavramına ilişkin uluslararası düzenlemelerdeki açık, ağırlıklı olarak teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisi koşulunun, yardımcı ve hazırlayıcı faaliyet istisnasının ve 12 aylık sürenin kötüye kullanılması sonucu meydana gelmiş olup, “İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi” başlıklı BEPS 7. Eylem Planı ile bu açıkların önlenmesi amaçlanmaktadır.

1. MEVCUT DURUM

OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinin ilk paragrafında daimi işyeri kavramının tanımı; ikinci

¹ Almeida L.M. & Toledano P. (2018) *Understanding How the Various Definitions of Permanent Establishment Can Limit the Taxation Ability of Resource- Rich Source Countries.*

paragrafında daimi işyeri sayılan yerler; üçüncü paragrafında inşaat ve bayındırlık faaliyetlerinde daimi işyeri oluşumunu gerektiren süre; dördüncü paragrafında daimi işyeri sayılmayan faaliyetler; beşinci paragrafında fiziki işyeri şartına bir alternatif olarak ‘daimi temsilci’; altıncı paragrafında daimi işyeri sayılmayan ‘bağımsız acente’; yedinci paragrafında kontrol ilişkisi durumunda bir şirketin daimi işyeri sayılmayacağı gibi konular yer almaktadır.

Mevcut Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, işe ilişkin sabit bir yerin, teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması durumu daimi işyeri oluşturmamaktadır. Mezkur maddenin 5. fıkrasında ise bir kişinin başka bir akit devletin teşebbüsü adına hareket etmesi, o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması ve bu yetkisini mutaden kullanması durumunda işyeri oluşacağı belirtilmiştir. Bağımsız nitelikteki acenteler tanım dışında bırakılmıştır. 6. fıkra da bağımsız statüde bir acente vasıtasıyla işlerin yürütüldüğü durumda daimi işyeri oluşmayacağı belirtilmiştir. İlaveten, 5. maddenin 3. fıkrası belirli bir süreyi aşan (genellikle 6 veya 12 ay olarak belirlenmektedir) inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetlerini daimi işyeri olarak tasvir etmektedir.

2. DAİMİ İŞYERİ OLUŞTURACAK KİŞİ TANIMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Bir yabancı teşebbüs, diğer ülkede oluşturduğu komisyonculuk yapılandırması vasıtasıyla ürünlerini herhangi bir daimî işyeri oluşturmaksızın pazarlayabilmektedir. Komisyoncu vasfındaki kişi, teşebbüsün ürünlerini kendi adına fakat ürünlerin sahibi olan yabancı teşebbüs hesabına satmaktadır. Komisyoncu olan kişi sattığı ürünlerin sahibi olmadığı için bu satışlarda elde ettiği kazanç, komisyonculuk hizmetinin karşılığında elde ettiği komisyon ücreti dışında vergilendirilememektedir. OECD Model Anlaşması’nın 5. maddesinin 5.

fıkrasında yer alan bağımlı temsilci tanımında, teşebbüs namına sözleşme akdetme yetkisi aranması, bağımlı temsilcilerin işyeri tanımına dahil edilmeyerek vergiden kaçınılmasının en önemli nedenlerinden biridir.

Model Anlaşma’nın 5. fıkrasında yer alan ve daimi temsilci oluşabilmesi için teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olunmasını şart koşan sözleşme maddesi “*sözleşmeleri sürekli olarak yapma veya sözleşmelerin tamamlanmasında teşebbüs tarafından önemli değişikliklere gerek duyulmaksızın sürekli olarak baş rol oynama*” ifadesi ile değiştirilerek kendi adına ancak yabancı teşebbüs hesabına satış yapan komisyoncular da daimi temsilci kapsamına alınmıştır.

Örnek vermek gerekirse; R ülkesinde mukim Site Co bir web sitesine ilişkin fikri mülkiyet haklarının sahibidir. S ülkesinde mukim ilişkili Sell Co, bir hizmet sözleşmesi aracılığı ile Site Co’nun adına S ülkesinde pazarlama faaliyeti yürütmektedir. Anlaşmaya göre, Site Co, S ülkesindeki müşterilerin Sell Co’ya teklif ettikleri şart ve koşulları değiştirmemektedir. Sell Co, S ülkesindeki satışların rutin olarak yapılmasında önemli bir rol üstlenmektedir. S ülkesindeki Sell Co personeli, uygun miktarda reklam türüne ve biçimine karar vermekten sorumludur. Sell Co’nun işi yalnızca Site Co için sunmuş olduğu hizmetlerden ibarettir. Site Co, S ülkesinde kendine ait hiçbir faaliyete sahip değildir ve S ülkesinde müşterileri için kendi adına Sell Co tarafından yapılanlar dışında satış yapmamaktadır. Yeni daimi işyeri tanımına göre, Sell Co, S ülkesinde rutin olarak gerçekleşen satışlarda temel rolü üstlendiğinden, Site Co, S ülkesinde daimi işyerine sahiptir.²

Bağımsız temsilcinin daimi işyeri oluşturmaya ilişkin Model Anlaşma’nın 5. maddesinin 6. fıkrası ise bir veya birbiriyle ilişkili daha fazla teşebbüs adına münhasıran veya buna yakın bir biçimde hareket eden teşebbüsleri

² OECD (2018) *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS ACTION 7* www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-s.19

bağımsız temsilci olarak nitelendirmeyecek şekilde değiştirilmiştir. Model Anlaşma'nın 5. maddesine ilişkin Yorum Notları'nda ifade edildiği gibi, bir temsilcinin yakın ilişkili kişiler adına gerçekleştirdiği satışları toplam satışının %90'ı veya daha fazlasına ulaşıyorsa, bu temsilci bağımsız temsilci olarak nitelendirilmeyecektir.³

3. SÖZLEŞMELERİN PARÇALARA BÖLÜNMESİ

OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, inşaat ve bayındırlık faaliyetleri kapsamında daimî işyeri oluşmuş kabul edilebilmesi için belirlenen 12 (anlaşmaya göre farklı süreler belirlenebilir) aylık süreyi aşmamak amacıyla bazı yakın ilişkili ya da aynı gruba bağlı şirketlerin işin farklı kısımları için parçaların her biri 12 aylık sınırı geçmeyecek şekilde ayrı ayrı sözleşme yaparak belirlenen kuralı kötüye kullandıkları tespit edilmiştir. Bu nedenle OECD, BEPS 7. eylem planında “Temel Amaç Testi” uygulanmasını önermiştir.

Örnek vermek gerekirse; RCO, R ülkesinde mukim bir şirkettir. Bu şirket, S ülkesinde mukim bağımsız bir şirket olan SCO için 22 ay sürmesi beklenen bir elektrik santrali yapımı için teklif vermiştir. Sözleşmenin görüşülmesi sırasında, proje her biri 11 ay süren iki farklı sözleşmeye ayrılmıştır. İlk sözleşme RCO ile, ikinci sözleşme ise R ülkesinde mukim RCO'nun tamamen bağlı bir iştiraki olan SUBCO ile sonuçlandırılmıştır. Bu örnekte, aksini gösteren diğer kanıtların sağlanamaması durumunda, SUBCO'nun inşaat projesinin bir bölümünü gerçekleştirmeyi kabul ettiği ayrı bir sözleşmenin imzalanmasının asıl amaçlarından birinin RCO ve SUBCO'nun R ülkesi ve S ülkesi arasındaki çifte vergiyi önleme anlaşmasının 5. maddesinin 3. paragrafındaki kuraldan faydalanmak olduğu sonucuna varılabilecektir. Bu durumda bu kuraldan fayda sağlama, bu paragrafın amacına ve niyetine aykırı olacaktır.⁴

4. SPESİFİK FAALİYET İSTİSNALARI VE FAALİYETLERİN KISIMLARA BÖLÜNMESİ

Faaliyetlerin parçalanması stratejisiyle, çok uluslu şirketler operasyonlarını her biri hazırlayıcı ve tamamlayıcı faaliyetler içerecek şekilde parçalara ayırmış, bu şekilde OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. paragrafında yer alan hazırlayıcı ve tamamlayıcı faaliyetlere yönelik istisnadan yararlanmayı ve bu şekilde kaynak ülkede vergilendirilmeyi önlemeyi amaçlamışlardır. İşyeri tanımının istisnalarından biri olan ve OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesinin 4. paragrafında yer alan hazırlayıcı ve tamamlayıcı faaliyetler konusunda da kötüye kullanmaların önlenmesi amacıyla bazı değişiklikler önerilmiştir.

OECD'nin bu hususta geliştirdiği yaklaşıma göre, organizasyonel bütünlük arz eden ticari faaliyetler, her biri yardımcı aktivite mahiyetinde olduğu iddia edilen ayrı kısımlara bölünemeyecek ve bütün olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, işyerlerinin, her biri bir akit devlette malların teslim alınması ve depolanması, bu malların diğer yer vasıtasıyla dağıtımı gibi birbirini tamamlayıcı fonksiyonlar yerine getirdiği durumlarda organizasyonel olarak birbirlerinden ayıramayacakları, dolayısıyla kısımlara ayrılmış faaliyetlerin hazırlayıcı ve tamamlayıcı faaliyetlere yönelik istisnadan faydalanamayacağı söylenebilir.

Örnek vermek gerekirse; RCO R ülkesinin mukimi olan bir bankadır ve S ülkesinde daimi işyeri oluşturan birkaç şubeye sahiptir. Ayrıca S ülkesinde, birkaç çalışanın bu farklı şubelerde kredi başvurusu yapan müşteriler tarafından sağlanan bilgileri doğruladığı ayrı bir ofis bulunmaktadır. Çalışanlar tarafından yapılan doğrulamaların sonuçları analiz için R ülkesindeki RCO merkezine iletilir ve buradan da kredi verme kararlarının alındığı şubelere rapor edilir. Bu durumda, bu diğer ofiste gerçekleştirilen faaliyetler kredi başvurularının yapıldığı diğer

³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.s.149

⁴ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en.s.42>

işyerlerindeki faaliyetler ile tamamlayıcı bir ticari faaliyet bütünü oluşturduğundan, 4. fıkra istisnaları bu diğer ofise uygulanmaz.⁵

5. TÜRKİYE’NİN DURUMU

Daimi işyeri tanımındaki değişiklikleri uygulamaya alacak Çok Taraflı BEPS Konvansiyonu 7 Haziran 2017’de Paris’te 68 ülke tarafından imzalanmıştır. Günümüz itibarıyla aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 87 ülke bu Konvansiyonu imzalamış ve Konvansiyon söz konusu ülkelerin 25’i bakımından yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.⁶

Türkiye imzalamış olduğu, henüz yürürlüğe girmemiş olanlar da dahil olmak üzere, bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını Çok Taraflı BEPS Konvansiyonu kapsamına almıştır. Türkiye BEPS Konvansiyonu’nu kısmen uygulamayı kabul etmiştir.

Türkiye daimi işyeri tanımına ilişkin olarak Sözleşmelerin Birden Fazla Parçaya Ayrılarak Daimi İşyeri Oluşumunun Engellenmesi’ni düzenleyen 14. maddeye çekince koymuştur. Öte yandan, “Komisyoncu Tertipleri ve Benzeri Stratejilerle İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma” başlıklı 12. madde ile “Belirli Faaliyet İstisnaları Aracılığıyla İşyeri Statüsünden Yapay Olarak Kaçınma” başlıklı 13. maddedeki “A” seçeneğini ve aynı maddenin 4. fıkrasındaki, teşebbüsle yakinen ilişkili kişiler bakımından farklılaştırma öngören hükmü uygulamayı tercih etmiştir.⁷

Çok Taraflı BEPS Konvansiyonu Türkiye tarafından imzalanmış olmasına rağmen onay süreci gerçekleşmediğinden yürürlükte değildir.

SONUÇ

BEPS Eylem Planı’nın Daimî İşyeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi başlıklı 7. eyleminde ele alınan konulardan ilki hazırlayıcı ve

tamamlayıcı faaliyetlerin operasyonun bütününden ayrılmasına neden olan spesifik faaliyet istisnaları olmuştur. İkinci konu, teşebbüslerin inşaat ve bayındırlık faaliyetleri kapsamında işyeri oluşumunu gerektiren süreyi aşmamak amacıyla sözleşmeleri parçalara bölmeleridir. Üçüncü olarak ise, uluslararası ticaret faaliyetleri yürüten teşebbüslerin satışlarını kaynak ülkelerde komisyonculuk yapısı kurarak kendi adına “sözleşme akdetme yetkisi” verilmeksizin gerçekleştirmesi ele alınmıştır.

İlgili değişikliklerin yürürlüğe girmesi amacıyla Çok Taraflı Konvansiyon Haziran 2017’de imzaya açılmış, Türkiye tarafından da birtakım çekinceler konulmak suretiyle imzalanmış, ancak henüz yürürlüğe girmemiştir. Konvansiyon’un yürürlüğe girmesinin akabinde Konvansiyon’a taraf olmuş ve Türkiye ile çifte vergilendirme anlaşması olan bir diğer devletin de aynı tercihlerde bulunması halinde iki devlet arasındaki anlaşma Konvansiyon hükümleri ile değiştirilmiş olacaktır.

⁵ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en.s.40>

⁶ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

⁷ Akçaoğlu, Ertuğrul (2019), *Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında İşyeri Hükümlerinin Sonuçları*

GAYRİ MADDİ HAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: DEMPE ANALİZİ

Kerem Kurt

Kıdemli Vergi Danışmanı

Ayşenur Çıracı

Vergi Asistanı

ÖZET

Çok uluslu işletmelerde, grup şirketleri arasında gayri maddi varlıkların transferi veya kiralanması gibi işlemlerde uygulanan tek taraflı fonksiyon analizi, adaletli bir sonuç vermemekte ve birçok ülke için Kar Aktarılması Yoluyla Matrah Aşındırmasına (“BEPS”) sebep olmaktadır.

Bunun önüne geçmek amacıyla OECD 8, 9 ve 10. eylem planlarıyla birlikte uluslararası şirketlerde katma değer unsurunun önemini vurgulamış ve gayri maddi varlıkların transferi veya kiralanması gibi işlemlere ilişkin fonksiyon, varlık ve risk analizi konusuna yeni bir yaklaşım ile DEMPE Analizini¹ getirmiştir. Bu analiz ile birlikte gayri maddi varlıklar üzerinden elde edilecek gelirden taraflarca yaratılan değer de göz önünde bulundurulacaktır.

Anahtar Kelimeler: DEMPE Analizi, Gayri Maddi Hak, İşlev Analizi, Emsal Bedel, BEPS.

GİRİŞ

Ticari markalar, patentler ve telif hakları gayri maddi varlıkların en bilinen örnekleri arasındadır. Firmaların rekabet üstünlüğü sağlaması açısından gayri maddi varlıkların nasıl yönetildiği ve kontrol edildiği önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Son yıllarda dijitalleşmenin etkisi ile birlikte, iş yeri, daimî temsilcilik ve gayri maddi hak kullanımı gibi hususlar ön plana çıkmakta ve global anlamda bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu bağlamda, grup içi işlemlerde önemli bir yere sahip olan gayri maddi varlıkların transferi veya kullandırılması karmaşıklaşmış ve tartışmalı bir konu hâline gelmiştir. Günümüze kadar, gayri maddi varlığa sahip olan şirketin bu varlığı başka bir grup şirketine kullandırması sonucunda alacağı bedelin emsallere uygunluğunun tespitinde tek taraflı bir fonksiyon analizi yapılmakta ve emsal oranlar belirlenip karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanmaktaydı. Ancak

son zamanlarda söz konusu varlıkların düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde kurulan şirketlere transfer edilmesi ve o şirketler aracılığıyla diğer grup şirketlerine bu varlığın kullandırılması birçok ülke için matrah aşındırma anlamına gelmekteydi. Bu doğrultuda, OECD tarafından paylaşılan BEPS eylem planları ile bu konunun üzerinde durulmakta ve transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin önemli değişiklikler yapılmaktadır.

Bu yazımızda gayri maddi hakkın tanımı yapılacak ve gayri maddi hakkın satışı ve lisans verilmesi işlemlerine ilişkin DEMPE analizi çerçevesinde transfer fiyatlandırması uygulaması incelenecektir.

1. GAYRİ MADDİ HAK KAVRAMI VE EMSALLERE UYGUN BEDELİN TESPİTİNDE KLASİK YÖNTEMLERİN VE DEMPE ANALİZİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1.1. Gayri Maddi Hak Nedir?

Gayri maddi hak en genel tanımıyla, maddi

¹ DEMPE Analizi, bir gayri maddi varlığın geliştirilmesi, iyileştirilmesi, sürdürülmesi, korunması ve kullanılması konularındaki detaylı analizi ifade eder.

olmayan değerler üzerinde sahip olunan tasarruf hakkını ifade etmektedir.² Maddi olmayan değerlere ise ticari markalar, patentler, telif hakları, lisans ve eserleri örnek göstermek mümkündür.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde ise, "*Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dâhil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alamet-i farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

1.2. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'ne Göre Gayri Maddi Haklarda Emsal Bedelin Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde, "*İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.*" ifadeleriyle tanımlanmıştır.

Diğer taraftan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde gayri maddi hakların satışı, lisanslanması ve gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışı işlemleri için emsal bedelin belirlenmesinde uygulanacak yöntem olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemi işaret edilmiştir. Bu yöntemin uygulanmasına ilişkin olarak ise önce kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizi yapıp işlemler arasında bir farklılık bulunması halinde farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılacak ve akabinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir.

Ancak anılan Tebliğ'de, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli

gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi dışındaki diğer yöntemlerin de kullanılabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, BEPS öncesi dönemde de gayri maddi varlıklara ilişkin emsal bedel tespiti aşamasında işlev, varlık ve risk analizi yapılmaktaydı. Ancak bu dönemde söz konusu analiz sadece test edilen taraf için gerçekleştirilmekte (tek taraflı analiz) ve diğer tarafça yaratılan değere herhangi bir önem verilmemekteydi.³

1.3 OECD Eylem Planları Çerçevesinde DEMPE Analizi

Son yıllarda birçok uluslararası şirket gayri maddi hakları düşük vergi oranlarının uygulandığı bölgelerde kurulan sınırlı yetkilere sahip grup şirketlerine transfer ederek, gelirin bu bölgelere aktarılmasını sağlamaktadır. Operasyonel faaliyetin olmadığı ya da minimum düzeyde olduğu, çalışan sayısı bakımından da küçük olan bu şirketlerin, düşük risk taşıdıkları halde, yüksek risk yüklenimine tekabül edecek oranda gelir elde ettikleri gözlemlenmiştir.

Ancak gayri maddi varlığa grup içerisinde hangi şirketin sahip olduğu artık sadece yasal sahiplik ile açıklanamamaktadır. Dahası, yasal sahiplik ile açıklamaya çalışan yaklaşım birçok ülke için kâr aktarımı yoluyla matrah aşındırmasına sebep olmaktadır. OECD üyesi ülkeler de bu sorunla başa çıkabilmek adına ortak bir girişime imza atarak BEPS Aksiyon Planı 8-10 ile literatüre gayri maddi haklarda emsal bedel belirlenmesine ilişkin önemli yenilikler getirmiştir.

Söz konusu eylem planları ile, vergi planlaması, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi amaçlarla gayri maddi hakların vergi avantajı sağlayan ülkelerde kurulan şirketlere aktarılmasının başka bir ifadeyle bu yolla elde edilecek avantajların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, transfer fiyatlandırması uygulamaları açısından yeni bir konsept oluşturulmuştur. Bu konseptle, gayri maddi haklara

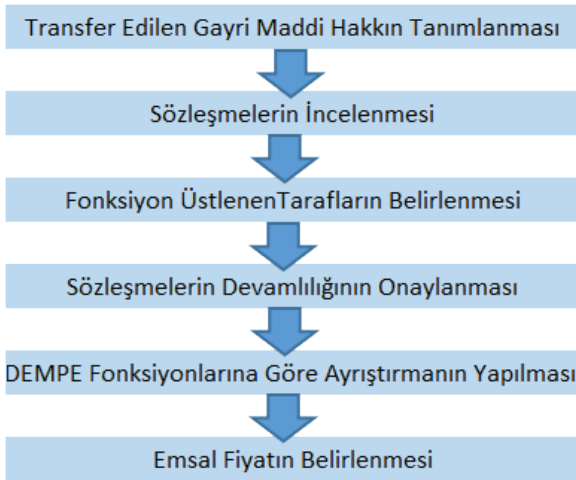
² Erdoğan Öcal, "Hizmet Bedeli - Gayri Maddi Hak Bedeli Karmaşası", Dünya Gazetesi, 29 Ekim 2010

³ Ajit Kumar Jain, "Transfer Pricing in a Post-BEPS World", Intangibles Perspective, s. 15

isabet eden kâr veya zararın paylaşımında emsal bedel, DEMPE analizi yapılması suretiyle belirlenecektir.

OECD bakış açısına göre, sadece yasal sahiplik tek başına tüm gelirin elde edilmesi için yetersiz bir fonksiyon olarak görülmektedir.⁴ DEMPE analizinin temel mantığına göre gayri maddi varlığı geliştirici araştırma ve geliştirme faaliyetleri, pazarlama faaliyetleri, kontrol ve koruma fonksiyonları da gayri maddi hakkın üzerinde ona değer katan önemli bir role sahiptir. Gayri maddi varlığa isabet eden gelir de üstlenilen bu fonksiyonlarla orantılı olarak paylaştırılacaktır. Böylece değer zincirinde yer alan tüm fonksiyonlar önemli hale gelecek ve düşük fonksiyonlu sermaye şirketlerinde gelirin toplanması engellenecektir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi hakkın geliştirilmesi sürecinde belirli kilit fonksiyonları üstlenen tüm grup şirketlerinin faaliyet kârından emsallere uygun pay alması gerekmektedir. Söz konusu kâr bölüştürmesi ise gayri maddi hakkın geliştirilmesi sürecinde üstlenilen fonksiyonlarla orantılı olmalıdır.

OECD, aralarında ticari veya finansal ilişkilerin tanımlanması için ilişkili işletmeler arasındaki gayri maddi varlıkları içeren işlemlerin analizine yönelik altı aşamalı bir sistem sunmaktadır⁵:



Gayri Maddi Varlıkları İçeren İşlemlerin Analizine İlişkin Aşamalar

Bu aşamalar OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde şu şekilde açıklanmaktadır⁶:

1. Gayri maddi varlıklara özgü DEMPE fonksiyonlarına ilişkin ekonomik olarak önemli risklerin belirlenmesi,

2. Gayri maddi varlıklarla ilgili ilişkili işletmeler arasındaki tüm sözleşmesel yapıların ortaya konulması,

3. İşlev analizi yapılarak gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla bağlantılı işlevleri gören, varlıkları kullanan ve riskleri yöneten tarafların belirlenmesi,

4. Sözleşmeye bağlı düzenlemelerin şartları ile tarafların davranışları arasındaki tutarlılığın teyit edilmesi ve tarafların gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasıyla bağlantılı ekonomik açıdan önemli riskleri yüklenip yüklenmediğinin, kontrol edip etmediğinin ve bu riskleri yüklenmek için yeterli finansal kapasiteye sahip olup olmadığının belirlenmesi,

5. Yukarıda belirtilen aşamalar dahilinde gayri maddi varlıkların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasına ilişkin fiili olarak kontrol edilen işlemlerin belirlenmesi,

6. Emsal fiyatların her bir tarafın gerçekleştirilen işlevlere, kullanılan varlıklara ve üstlenilen risklere katkıları ile uyumlu olacak şekilde belirlenmesi.

Yukarıda yer verilen adımlarla birlikte çok uluslu işletmeler emsal bedeli; hangi şirketlerin gayri maddi varlığa sahip olduğu, finansman sağlayan tarafın kim olduğu, fonksiyonlar ve riskleri hangi tarafların üstlendiği gibi konulara dayanarak belirleyecektir.

⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, "ÇÜİ grubunun, ilgili işlevleri gören, varlıkları kullanan ve riskleri üstlenen üyeleri, bu katkıları için emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tazmin edilmelidirler", s.258, OECD 2017

⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, s.262, OECD 2017

⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, s.262, OECD 2017

DEMPE Analizini bir örnekle ortaya koymak gerekirse;

Örnek: İspanya, Norveç ve Hollanda'da grup firmaları bulunan Çok Uluslu İşletmeler grubu DEMPE Analizini gerçekleştirmektedir. Hollanda mukimi H Co. şirketi grubun ana şirketi olup İspanya ve Norveç'te bulunan şirketlere iştirak etmektedir. Bununla birlikte, H Co. grubun diğer şirketleriyle birlikte gayri maddi varlığa ilişkin spesifik fonksiyon ve riskler üstlenmekte ve kârlılığa etkisi olan bir değer katmaktadır. H Co, İspanya'da yeni bir ürün çıkartmayı düşünmektedir. Yeni ürünün marka ve teknolojik lisanslarının sahibi Hollandalı şirkettir, ayrıca markanın tanıtım görevini de üstlenmektedir. İspanya şirketi ise ürünün üretim ve dağıtımını sağlarken online kanallar yoluyla da tüketicilere bilgi sağlamaktadır. Norveç ise ürünün üretim hattına ilişkin araştırma ve geliştirme çalışmaları yapmaktadır.

Yukarıda açıklanan bağlamda H Co ilk olarak DEMPE Analizi kapsamında hangi grup şirketlerinin hangi fonksiyonları üstlendiğini ve gayri maddi hakka ilişkin nasıl katkıda bulunduğunu tespit etmelidir.

Hollanda

Geliştirici (Development) faaliyetler açısından lisanslarını elde ederek ürünlerin ilk olarak üretilmesini sağlamıştır. Pazarlama faaliyetleriyle birlikte markanın bilinirliğini arttırmış ve gayri maddi hakka ilişkin **iyileştirici (Enhancement)** faaliyetlerde bulunmuştur. Markanın ve lisansın geçerliliğini ve güncelliğini takip ederek gayri maddi varlığa ilişkin **devamlılığın sağlanması (Maintenance)** fonksiyonuna katkıda bulunmuştur.

Gayri maddi hakkın sahibi olarak markanın tescilini yaptırmış, lisans anlaşmalarını izlemiş ve böylece gayri maddi varlığın **korunmasını (Protection)** sağlamıştır. Ayrıca, gayri maddi varlığı **kullanma (exploitation)** açısından, şirket bu markayı sahip olduğu diğer markalarla birlikte vitrinine koyarak gayri maddi varlığın gelir getiren aktivitelerine katkıda bulunmaktadır.

İspanya

Geliştirici (Development) faaliyetler açısından, üretim süreci ve kalite standartları şirketin kendisine bağlıdır. Ayrıca, müşterilere yapılacak satışlara ilişkin stratejilerin ve online kanalların yönetimi gibi fonksiyonlar üstlenmektedir. Müşterilerin markaya online olarak erişimini sağlayarak ve üretim ve satış süreçlerini geliştirerek markanın **iyileştirilmesine (Enhancement)** katkıda bulunmaktadır.

Ayrıca, müşteri geri bildirimlerinin ve kalite kontrol süreçlerinin takibiyle müşterilerin marka ve ürünlerden memnun kalmalarını temin ederek markanın **devamlılığının sağlanması (Maintenance)** fonksiyonuna katkıda bulunmaktadır. Ayrıca, müşteri gizliliğinin sağlanması, rekabetin izlenmesi ve üretim süreci ve teknik bilgiye ilişkin patent alınması gibi rollerin üstlenilmesiyle gayri maddi varlığa ilişkin **muhafaza/koruma (Protection)** fonksiyonuna da önemli bir katkıda bulunmuştur. Üretim sürecinden başlayarak markanın tanıtımı ve satış sonrasına kadar lisanslı teknolojiyi kullanarak gayri maddi haktan **yararlanmıştır (Exploitation)**.

Norveç

Bu örnekte Norveç mukimi şirket diğer şirketlere göre daha az sorumluluk ve fonksiyon üstlenmiştir. Üretim hattıyla ilgili iyileştirmeler yapıp bu doğrultuda şirketleri yönlendirmesiyle **iyileştirici (Enhancement)** fonksiyon üstlenmiştir. Müşteri şikayetleri doğrultusunda gerekli testleri yapmış ve **kalitenin sürdürülmesini (Maintenance)** sağlamıştır. Teknolojik gelişmelerle gerekli patentleri almış ve korunmasını (Protection) sağlamıştır.

Şirketlerin üstlendiği DEMPE fonksiyonları yukarıdaki şekilde tespit edilmiştir. DEMPE Analizi sonunda gayri maddi varlıktan elde edilen gelir, doğrudan varlığı elinde bulunduran Hollandalı H Co. şirketi tarafından elde edilmeyecek olup, üstlendikleri fonksiyonlar ve bu fonksiyonların gayri maddi varlığın değerine katkısı doğrultusunda grup şirketleri arasında bölüştürülecektir. Ancak burada her bir şirketin ne kadar pay alacağı üstlenilen fonksiyonun hacmiyle veya sayısı ile değil önemi ve

sağladığı ekonomik katkı ile belirlenecektir. Ayrıca burada şirketlerin söz konusu gayri maddi varlığa ilişkin geçmiş dönemlerde yaptıkları katkıların da hesaba katılması gerekmektedir. Örneğin İspanya mukimi şirket, Norveç mukimi şirketten daha fazla DEMPE fonksiyonu üstlenmesine rağmen yapılacak analizin sonucunda Norveç mukimi şirketin üstlendiği fonksiyonların söz konusu işleme ekonomik katkısı daha fazla olması halinde İspanya mukimi şirkete kıyasla daha fazla pay alacaktır.

Diğer taraftan, bir gayri maddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasında varlıklarını kullanan grup şirketlerinin, bunun karşılığında bir bedel alması gerekmektedir.⁷ 2017 yılı OECD transfer fiyatlandırması kılavuzunun 6.59'uncu bölümüne göre, kullanılacak bu varlıklara herhangi bir sınırlama olmaksızın araştırma, geliştirme veya pazarlamada kullanılan gayri maddi varlıklar, (know-how, müşteri ilişkileri gibi), fiziki varlıklar veya finansman da dâhildir. Dolayısıyla, yukarıda yer verdiğimiz örnekteki şirketler herhangi bir fonksiyon üstlenmeden gayri maddi varlığın geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullanılmasında varlıklarını kullanabilir. Ancak fonksiyon üstlenmeden sırf varlıklarını kullanmasından dolayı alacağı pay, fonksiyon üstlenerek varlıklarını kullanmasından alacağı paydan düşük olacaktır.

Dolayısıyla hangi şirketin ne kadar pay alacağının tespiti sürecinde yerine getirilen fonksiyonların, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin gayri maddi varlığın değerine katkısı göz önünde bulundurularak emsal veri ve bedel tespit edilecektir.

SONUÇ

Sonuç olarak DEMPE bakış açısı ile birlikte gayri maddi haklar için daha adaletli bir gelir dağılımı sağlanması amaçlanmaktadır. Geçmişte gayri maddi varlıklarda fonksiyon, varlık ve risk analizi sadece test edilecek taraf için yapıp

yaratılan değere pek önem verilmezken DEMPE ile fonksiyon analizi daha büyük bir önem kazanmış olacak ve yaratılan değer, üstlenilen fonksiyon ve riskler açısından her bir taraf derinlemesine analiz edilecektir. Böylece, uluslararası şirketler gayri maddi haklara ilişkin gelişmelerle birlikte hem operasyonel hem de vergisel açıdan daha bütünsel bir yaklaşımla iş stratejilerini oluşturmak durumundadırlar.

Diğer taraftan, yukarıda yer verildiği üzere DEMPE analizi ile her bir tarafın üstlendiği fonksiyonlar ve risklerle orantılı bir bedel alacak olması, uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemi açısından soru işaretleri uyandırmaktadır. DEMPE'ye ilişkin açıklamalar her ne kadar kâr bölüşüm yöntemini işaret etse de gayri maddi varlıkların transferi veya kiralanması gibi işlemlerde uygulanan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin önceliğinin devam edip etmeyeceği ve emsallere uygunluk ilkesi gereğince emsallerin nasıl bulunacağı konularında soru işaretleri bulunmaktadır.

⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, s.271, OECD 2017

KÂR YEDEKLERİNDEN SERMAYE ARTIRIMINA GİDİLMESİNİN İŞTİRAK EDEN KURUMA ETKİSİ

Ömer EMEN

Kıdemli Vergi Müdürü

ÖZET

Son dönemlerde özellikle ticaretin küreselleşmesi ile birlikte Türkiye mukimi birçok şirket gerek pazar payını arttırmak gerekse kâr-zarar risklerini dengeli dağıtabilmek amacıyla yurtdışında bulunan şirketlere iştirak edebilmektedir. Yurtdışında iştirak edilen şirketin kâr yedekleri kullanılmak suretiyle gerçekleştirdiği sermaye artırımını nedeniyle Türkiye’deki şirketin elde ettiği iştirak hisselerinin gelir yazılması ve Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yurtdışı İştirakler, Yurtdışı İştirak Kazançları, Yurtdışı İştirak Sermaye Artırımı, Yurtdışı İştirakin Kâr Yedeklerinden Sermaye Artırımının Vergilendirilmesi.

GİRİŞ

Şirketlerin yurtdışındaki şirketlere iştirak etmeleri durumunda yurtdışındaki iştirakin elde etmiş olduğu kârı, kâr dağıtımına konu etmesi durumunda söz konusu yurtdışı iştirak kazancının Türkiye’de gelir hesaplarına intikal ettirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-b maddesinde belirtilen şartları sağlaması koşulu ile kurumlar vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır. Söz konusu maddede belirtilen şartların tamamının sağlanmadığı durumlarda kurumlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün olmamaktadır.

Son dönemlerde şirketlerin öz kaynak yapılarını güçlendirmek amacıyla işletme bünyesinde bulunan geçmiş yıl kârlarını sermayeye ilave etmeleri sıklıkla karşılaşılan bir uygulamadır. Geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilave edilmesinde şirketin ortağı konumunda bulunan kişi ya da kurumların elde edecekleri bedelsiz hisselerin ne şekilde değerlendirileceği tartışmalı bir konudur.

Türkiye’de kurulu bir şirketin iştirak ettiği tam mükellef bir kurumun geçmiş yıl kârlarını sermayeye ilave etmesi durumunda, iştirak eden şirketin elde ettiği bedelsiz hisselerin gelir yazılması durumu gündeme gelse dahi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun

5/1-a maddesi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından faydalanılmakta ve söz konusu gelir unsurunun iştirak eden kurum nezdinde vergilenmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak Türkiye’de kurulu bir şirketin yurtdışında bir şirkete iştirak etmesi ve iştirak edilen bu şirketin geçmiş yıl kârlarından gerçekleştireceği sermaye artırımını dolayısıyla elde edilen bedelsiz hisselerin yurtdışındaki şirkete iştirak eden Türkiye’de kurulu şirket tarafından gelir hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-b bendinde yer alan Türkiye’ye transfer edilme şartı yerine getirilmemiş olacağından istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı değerlendirilebilecektir. Bu durumda yurtdışı şirketlere iştirak eden şirketler iştirak ettikleri şirketin kâr yedeklerini sermayeye ilave ettikleri takdirde vergisel yönden bir çıkmaza girmiş olacaklardır.

1. KÂR YEDEKLERİNDEN SERMAYE ARTIRIMI YAPAN İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TÜRKİYE’DE TAM MÜKELLEF KURUM STATÜSÜNDE OLMASI

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin “5.6.2.4.3 - Bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançların durumu” başlıklı bölümünde yer alan, “Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar,

kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.” düzenlemesi Danıştay 4. Dairesi’nin 14.06.2017 tarih ve Esas No:2013/2951, Karar No:2017/5260 sayılı Kararı ile iptal edilmişti. Ancak Danıştay 4. Dairesi’nin anılan Tebliğ düzenlemesini iptal kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 07.02.2018 tarih ve Esas No:2017/626, Karar No:2018/51 sayılı kararı ile bozulmuştur. Bozma kararı ile birlikte Tebliğ’in anılan hükmü tekrar geçerlilik kazanmıştır. Dolayısıyla mevcut durumda kâr yedeklerinin sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklara bedelsiz hisse verilmesinin kâr dağıtımı mahiyetinde olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının a bendinde kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Türkiye’de kurulu bir şirketin iştirak ettiği Türk mukimi bir şirketin geçmiş yıl kârlarını sermayeye ilave etmesi durumunda bedelsiz elde edilen hisseler nedeniyle iştirakler hesabında meydana gelen artış karşılığında kâr payı mahiyetinde gelir elde edilmesi ve bu tutarın gelir hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir. Gelir hesaplarına intikal ettirilen söz konusu tutarlar tam mükellefiyete tabi başka

bir kurumun sermayesine iştirak edilmesinden kaynaklanan kazanç kapsamında kurumlar vergisinden istisna olduğundan iştirak eden kurum nezdinde ilave bir vergi yükü durumu söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle kâr yedeklerinin sermaye ilave edilmesi durumunda bedelsiz elde edilen hisselerin gelir yazılması hususu Türkiye’de tam mükellefiyete tabi şirketlere (yatırım fon ve ortaklıkları hariç) iştirak eden Türkiye’de kurulu şirketler açısından çok büyük sorun teşkil etmemektedir.

2. KÂR YEDEKLERİNDEN SERMAYE ARTIRIMI YAPAN İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN YURTDIŞI KURUM OLMASI

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere iştirak edilen şirketin Türkiye’de tam mükellef kurum statüsünde bulunması durumunda kâr yedeklerinden yapılan sermaye artırımının kâr dağıtımı mahiyetinde olduğu değerlendirmesi sonucu söz konusu tutarların iştirak eden kurum nezdinde gelir yazılması gerektiği ileri sürülse dahi iştirak eden kurum açısından bu kâr payı KVK 5/1-a kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Dolayısıyla iştirak edilen kurumun Türkiye’de tam mükellef kurum statüsünde olması halinde kâr yedeklerinin sermayeye ilavesi nedeniyle elde edilen bedelsiz hisseler nedeniyle iştirak eden kurum nezdinde ilave bir vergi yükü söz konusu olmamaktadır. İştirak edilen kurumun yurt dışında mukim bir şirket olması halinde iştirak eden kurum üzerinde ilave bir vergi yükü oluşmaması için Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-b bendinde¹ belirtilen şartların sağlanması gerekmektedir.

¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının b bendi

“Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması,
2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
4) **İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.”**

Görüleceği üzere kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar için Türkiye’de istisna hükümlerinden faydalanılabilmesi için kazancın ilgili hesap dönemine ait beyannamenin verildiği tarihe kadar transfer edilme şartı yer almaktadır.

Türkiye’de tam mükellef kurum statüsüne sahip bir şirketin kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kuruma iştirak etmesi ve iştirak edilen bu kurumun kâr yedeklerinin sermayeye ilave edilmesi durumunda paranın fiilen Türkiye’ye transfer edilmesi gibi bir durum söz konusu olmayacağından kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kuruma iştirak edilmesi ve bu kurumun kâr yedeklerini sermayeye ilave etmesi nedeniyle elde edilen bedelsiz hisselerin Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Kâr yedeklerinden sermaye artırımını suretiyle yurt dışından bedelsiz hisse senedi alınması durumunda elde edilmiş sayılan dağıtılmış kazancın fiilen Türkiye’ye transfer edilme imkânı bulunmamaktadır, çünkü dağıtılmış sayılan kâr payı nakit olarak değil, hisse senedi olarak elde edilmiştir. Kanaatimizce KVK 5/1-b maddesinde yer alan yurt dışı iştirak kazancı istisnası şartlarından olan kazancın Türkiye’ye getirilmesi şartının aranmaması, elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin Türkiye’de tam mükellef kurum statüsündeki iştirak eden kurumun defter kayıtlarına alınmasının yeterli sayılması gerekir. Aksi durumda kazancını sermayeye ilave eden bir tam mükellef kurum ile bir dar mükellef kurumun Türkiye’deki iştirakçileri arasında ayırım yapılması anlamına gelir ve Anayasa’nın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eder.

Öte yandan 1 Seri No.lu KVK GT’nin aynı bölümünde; *“Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa*

neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.” düzenlemesi de yer almaktadır. Yani yurt dışı iştirak tarafından emisyon primi gibi sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi sonucunda elde edilen bedelsiz hisse senetleri ise elde edilmiş kâr payı sayılmamaktadır.

Bu noktada mali idare tarafından kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir kuruma iştirak edilmesi halinde bu iştirakin kâr yedeklerinden yapılan sermaye artırımını sonucunda Türkiye’deki şirketin elde ettiği bedelsiz hisselerin kâr dağıtımı olarak değerlendirileceği ancak söz konusu gelir unsurunun Türkiye’de yasal kayıtlara alınmasının kazancın ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Türkiye transfer şartını sağlayacağı yönünde bir düzenleme yapılmasının tereddütleri ortadan kaldıracağını değerlendirmekteyiz. Yine idare tarafından 1 Seri No.lu KVK GT’de yer alan *“Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır.”* hükmünün kaldırılması da tereddüt edilen hususların çözümünde etkin rol oynayabilecek niteliktedir.

SONUÇ

Türkiye’de kurulu tam mükellef kurum tarafından iştirak edilen şirketlerin kâr yedeklerinden gerçekleştirilen sermaye artırımları sonucunda Türkiye’deki kurum tarafından bedelsiz elde edilen hisselerin kâr dağıtımı olarak nitelendirilmesi nedeniyle söz konusu kazançların vergilendirilmesi noktasında tereddütler oluşmaktadır. İştirak edilen kurumun Türkiye’de tam mükellef kurum statüsünde bulunması halinde söz konusu bedelsiz hisseler kâr payı olarak değerlendirilse dahi KVK 5/1-a kapsamında vergiden istisna tutulabilecektir. İştirak edilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması durumunda elde edilen bedelsiz hisselerin kâr payı olarak nitelendirilmesi

halinde bunların Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için kazancın Türkiye’ye transfer şartı bulunmakta olup teknik olarak böyle bir transferin gerçekleştirilmesi mümkün olmadığından bu kazançların yeniden Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği yönünde tereddütler ortaya çıkmaktadır.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan bir şirkete iştirak eden tam mükellef kurumların iştirak ettikleri şirketlerin kâr yedeklerini sermayeye ilave etmeleri nedeniyle elde ettikleri bedelsiz hisselerin kâr dağıtımı mahiyetinde değerlendirilmesi gerektiğini belirten Tebliğ düzenlemesinin kaldırılması sorunun çözümü noktasında etkili bir yöntem olarak düşünülebilir. Tebliğ düzenlemesi iptal edilmiyorsa dahi kâr payı olarak değerlendirilen kâr yedeklerinin sermayeye ilavesi nedeniyle elde edilen bedelsiz hisselerin KVK 5/1-b bendi kapsamında istisna tutulabilmesi için bu hisselerin iştirak eden Türkiye’deki tam mükellef kurum tarafından kayıtlara intikal ettirilmesinin kazancın Türkiye’ye transfer edilmiş sayılacağını belirten bir düzenlemeye gidilmesi de uygulamadaki bir çok tereddütü ortadan kaldıracaktır.

İKALE SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ BOYUTU

Burcu HACI

Vergi Asistanı

ÖZET

İşveren ile işçi arasındaki mevcut iş ilişkisi, tarafların birbirleri ile uyumlu irade beyanları ile ikale sözleşmesi imzalanarak da sona erdirilebilmektedir. İş sözleşmesinin tarafları olan işçi ve işverenin karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili yapmış olduğu anlaşmalar, genel itibarıyla ikale (bozma) sözleşmesi adı altında yapılmaktadır.

İkale sözleşmelerine bağlı olarak işçiye işveren tarafından ödenen tutarlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatının iadesi ve bu sözleşmelerin damga vergisi boyutu güncel yargı kararı ışığında makale içeriğinde değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: 7162 Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, İkale Sözleşmesi, İkale Sözleşmeleri Uyarınca Ödenen Tazminat, Vergi Kesintisi, Vergi İadesi, Damga Vergisi.

GİRİŞ

İşçi ve işveren arasında bulunan mevcut iş ilişkisi ve iş sözleşmesinin karşılıklı anlaşma yolu ile sona ermesini sağlayan ikale uygulaması, sözleşme sonucunda işçiye makul yarar sağlaması koşulu ile Yargıtay dairelerince geçerli kılınmaktadır.

Günümüz vergi ve iş hukuku gündem konularını oluşturan önemli konulardan biri haline gelen ikale sözleşmelerine istinaden işveren tarafından işçiye ödenecek olan tazminatlara ilişkin olarak gelir vergisi tevkifatına tabii tutma karmaşıklığını gidermek adına 2018 yılı itibarıyla düzenleme getirilmiştir.

Hizmetbabinin ikale sözleşmeleri sonucunda elde edeceği tazminatların vergilendirilmesi boyutu bahsedilen tarihten itibaren geçerli olmak üzere genişletilerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nda belirtilen hususlar çerçevesinde vergi kesintisi yapılması 7103 sayılı Kanun ile kararlaştırılmıştır.

7103 sayılı Kanun ile 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın 61. maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler doğrultusunda, söz konusu tarih öncesinde yapılan ikale sözleşmeleri kapsamındaki bazı tür kalemlere ilişkin ödemeler üzerinden yapılan gelir vergisi kesintilerine ilişkin iade yolu açılarak iade yolu kolaylaştırılmıştır.

İade yolu kolaylaştırılmakla birlikte idare konuyu farklı bir boyutta sorgulamaya başlamıştır. Son dönemlerde iade başvurusunda bulunan kişinin çalıştığı kuruma, düzenlenmiş ikale sözleşmesine istinaden damga vergisi ödenip ödenmediği yönünde bağlı oldukları vergi dairesinden bilgi talepleri gelmeye başlamıştır.

1. 7103 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK ÖNCESİNDEKİ GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ UYGULAMASI

GVK'ya göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı ödenen para ya da para ile ifade olunabilen diğer menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanun'un 25. maddesinde bahsedilen tazminatların işçiye ödenen ücretlerin bu kanun kapsamında kesintiye (tevkifat) tabi tutulacağı belirtilmiştir.

GVK'nın 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. Aynı Kanun'un 94. maddesinde, kimlerin hangi ödemelerden tevkifat yapacakları sayılmış olup, 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

7103 sayılı Kanun öncesinde mevcut bulunan yargı kararlarında işçi ve işveren arasında imzalanan ikale sözleşmeleri doğrultusunda işçilere ödenen iş güvencesi, iş kaybı tazminatı, prim ödemesi vb. adlar altında yapılan ödemelerin bir hizmet karşılığı olmadığı ve bu sebeple ücret sayılamayacağı hakkında ifadeler yer almakla birlikte yargı müessesesi, Kanun'da söz konusu ödemelerin ücret sayılacağına ilişkin bir hüküm de bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda işçiye bu adlar altında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesilmesinin hukuka aykırı olduğunu kabul etmiştir.

Bu kapsamda, 7103 sayılı Kanun ile gelen düzenlemelerden önce, ikale sözleşmesi doğrultusunda işçiye yapılan ödemelerden gelir vergisi kesilmesinin hukuka aykırı olduğunun kabul edildiği ve vergi tevkifatının mükellefe iadesinin gerektiğinin yargı kararlarıyla da ortaya konulduğu görülmüştür.

2. 7103 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI GÜNCEL DURUM

7103 sayılı Kanun'un 7. maddesi ile GVK'nın 61. maddesine 7 numaralı bent eklenmiş ve hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra ikale sözleşmesi ile iş sözleşmesinin sona erdirilmesi sonucu işçiye ödenen iş güvencesi, iş kaybı, iş sonu vb. adlar altında yapılan ödemelerin ücret sayılacağı ve gelir vergisine tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

7103 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile GVK'nın 25. maddesinde değişiklik yapılmış ve maddeye (b) alt bendi eklenmiştir. Maddeye yeni eklenen (b) alt bendinde hizmet sözleşmesinin ikale sözleşmesi ile sona erdirilmesi sonrası işçiye iş güvencesi, iş kaybı, iş sonu vb. adlar altında yapılan ödemelerden (a) alt bendinde ifade edilen istisna tutarlar sınırında gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemeler 28.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuş olup, ikale sözleşmesi kapsamında işveren tarafından işçiye ödenecek tutarların, bu bağlamda GVK'nın 25. maddesinde belirtilen istisna tutarlarını (25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı *İş Kanunu* ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı *Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları*) aşması halinde aşan kısmı için gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.

30.01.2019 tarihinde 7162 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen Geçici 89. madde ile, 27.03.2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisinin hizmet erbabının düzeltme zamanasını süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla Vergi Usul Kanunu'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Mezkur düzenlemeye ilişkin olarak yapılan 15.02.2019 tarihli duyuruda, iade başvurularının dilekçe ile vergi dairesine yapılabileceği belirtilmiş olup, vergi iade yolu kolaylaştırılmıştır. Söz konusu duyuruda iade taleplerinin ne şekilde yapılması gerektiği belirtilmiştir.

İkale sözleşmesi neticesinde yapılan ödemeler nedeniyle gelir vergisi kesintisi yapılan kişilerin söz konusu vergi tutarlarının iadesine yönelik gerçekleştirdiği başvurular vergi daireleri tarafından kabul edilmekte ve esasen kıdem tazminatı niteliğinde değerlendirmiş olduğumuz ikale sözleşmesi tazminatı nedeniyle kesilen gelir vergisi tutarlarının vergi daireleri tarafından işçilere iade edildiği görülmektedir.

3. İKALE SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE YARGI KARARI

Dava konusu uyuşmazlıkta ilk olarak, 7162 sayılı Kanun kapsamında yapılan iade başvurularının akabinde, bağlı olunan vergi dairesi müdürlüğünce işverene gönderilen yazıda, iadenin dayanağı olan ikale sözleşmesinin damga vergisinin ödenip ödenmediği konusunda bilgi-belge talep edilmiş; damga vergilerinin ödenmediğinin tespit edilmesinin akabinde ise vergi ziyai cezalı damga vergisi tarhiyatları işveren adına düzenlenmiştir.

İşveren tarafından açılan davada inceleme gerçekleştiren İzmir 1. Vergi Mahkemesi, ikale sözleşmelerinin 4857 sayılı Kanun uyarınca iş sözleşmesi kapsamında değerlendirilemeyeceği ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümleri değerlendirildiğinde, damga vergisine tabi olması bakımından işveren tarafından davacıya yapılan ödemenin ücret niteliğinde bir ödeme olmasının gerekmediği gerekçeleriyle dava konusu tarhiyatı onamıştır.

GVK'da değişiklik yapan ve eklenen hükümlerin geçerli olduğu 27.03.2018 tarihi esas alınmak itibarıyla bu tarih sonrasında yapılan ikale sözleşmeleri için damga vergisi beyanında bulunulmadı ve konuya ilişkin olarak vergi dairesi müdürlüğünce işverenden henüz bilgi-belge talep edilmedi ise mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden faydalanarak damga vergisi beyanında bulunmalarının uygun olacağını düşünmekteyiz.

SONUÇ

İkale sözleşmeleri, işçi ve işveren arasında mevcut olan iş ilişkisinin sona ermesine yönelik olarak imzalanan sözleşmeler olup, bu sözleşmeler tarafların karşılıklı anlaşmalarına ve işçinin elde edeceği makul yarara dayanmaktadır. Bu nedenle, işçi ve işveren arasında düzenlenen ikale sözleşmelerinde karşılıklı anlaşma bulunması sebebiyle fesih söz konusu olmayacaktır.

Günümüz ikale uygulamalarında sıklıkla karşılaşılan bir durum olarak işveren tarafından ikale sözleşmesine istinaden işçiye ödeme yapılması durumu ortaya çıkmaktadır. İşçiye makul yarar sağlamak amacıyla yapılan ödemenin kıdem tazminatı niteliği taşıdığı olgusu, 27.03.2018 tarihinden itibaren imzalanan sözleşmeler dolayısıyla yapılan ödemeler için geçerli olmak üzere 7103 sayılı Kanun ile desteklenmiştir. Bu nedenle, belirtilen tarih sonrasında yapılan ikale sözleşmeleri dolayısıyla ödenen tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen hadler çerçevesinde gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, belirtilen tarih öncesinde imzalanan ikale sözleşmeleri doğrultusunda işveren tarafından gerçekleştirilen ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintilerinin iade edilmesi, dava yolu yerine, hizmet erbabının bağlı bulunduğu vergi dairesine veya interaktif vergi dairesine başvuru yapılmak suretiyle iade talebi şeklinde uygulanarak kolaylaştırılmıştır.

Vergi daireleri son zamanlarda aldığı taleplerdeki artış ve konu hakkında meydana gelebilecek suistimalleri önlemek adına 27.03.2018 tarihinden önceki sözleşmeler için damga vergisi beyanını sorgulamaktadır. Konuyla ilgili tesis edilmiş mahkeme kararı uyarınca ikale sözleşmelerinin iş sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, ilerleyen dönemlerde vergi dairelerinin, benzeri bilgi-belge talepleri doğrultusunda damga vergisi ödemesini işverenler nezdinde sorgulayacakları düşünülmektedir.

BEDELSİZ VE NUMUNE ÜRÜN TESLİMLERİNDE KDV UYGULAMASI VE BELGE DÜZENİ

Uğur KIRIK

Kıdemli Vergi Denetçisi

ÖZET

Mükellefler ticari faaliyetleri kapsamında, ticaretini yaptığı ürünlere olan taleplerin artırılması için yeni pazarlama teknikleri geliştirmektedir. Gelişen ve sürekli olarak büyüyen ticaret ağında şirketlerin satış hacimlerini artırmak amacıyla, satışı yapılan ürünlerin yanında başka bir ürünü bedel alınmaksızın vermeleri, ticari hayatta çok sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda, şirketler tarafından satış hacimlerini artırmak amacıyla verilen bedelsiz ve numune ürün teslimlerinin vergisel boyutu ve belge düzeninin nasıl olması gerektiği güncel özelemler ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Bedelsiz Teslim, Fatura, VUK Md. 229, VUK Md.232, Sevk İrsaliyesi.

1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

GİRİŞ

Günümüz ticari hayatında firmalar tarafından ürünlerin tanıtımı veya ticari organizasyon içerisinde pazar payının artırılması amacıyla bedelsiz ve numune ürün adı altında teslimlerin yapıldığı görülmektedir.

Genel olarak, firmalar tarafından belirli zaman dilimlerinde kendi ürünlerinin tanıtımı amacıyla herhangi bir bedel almaksızın yapılan teslimlerin ticari hayat içerisinde sürekli hale geldiği görülmektedir. Ticari hayatta numune ürün olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmese de firmalar açısından bir nevi aynı pazarlama gideri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan, firmalar hâlen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmektedirler. Bu mallar bir bedel karşılığında verilmemektedir. Söz konusu numune malların, ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek miktarla sınırlı olması, üzerinde “numunedir, parayla satılamaz, vb” gibi ibarelere yer verilmesi gerekmektedir. Bu mallar işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşımaktadır.

Şirketlerin ticari faaliyetlerini yaygınlaştırma ve söz konusu ürünlerini piyasaya tanıtmak amacıyla vermiş oldukları numune/bedelsiz ürünlerin teslimlerinde, dikkat edilmesi gereken hususların başında katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu gelmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 3/a maddesinde, “...vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı” hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği’nin I.B.10.2 bölümünde, “Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmeyeceği” belirtilmiştir.

Buna göre, gerek numune gerekse eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

şeklinde gerçekleşen teslimlerde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Belirtilen şartlara ilaveten, numune malların, firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

Diğer taraftan, ticari hayatın içerisinde yerini bulan promosyonlar ile eşantyon ve numune ürünlerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV’ye tabi bulunmamaktadır. Belirtilen ürünleri bedelsiz olarak alan kişi veya kurumların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri durumunda, bahse konu teslim işlemi KDV’ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

2. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 229. maddesinde, faturanın “satılan emtia veya yapılan

iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu” belirtmiş olup, 230/1-5. maddesinde de, “satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması gerektiği”ne hükmedilmiştir.

Yer verilen mevzuat hükmü gereğince, söz konusu bedelsiz ürün teslimlerinde ve numune malların çeşitli firmalara tanıtım amaçlı gönderilmesi sırasında “numunedir, parayla satılmaz” şerhi düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterli olmaktadır. Şirketlerin iktisadi faaliyetlerini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

Konu ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen özlgeler ise aşağıdaki şekildedir:

- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.03.2017 Tarih ve 64597866-130[25-2016]-4419 Sayılı Özeldes**

“...Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp, bu ürünler için yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, bir malın yanında başka bir malın firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir pazarlama tekniği olarak verilmesi halinde, verilen bu promosyon mal için KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.”

- **Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 64950229-105[Mük.257-2014/5]-5119 Sayılı Özelgesi**

“...Buna göre, şirketinizin satışlarını arttırmak amacıyla distribütörleriniz ve zincir mağazalara bedelsiz olarak verilen numune ürünleriniz ile ürünlerinizin teşhirinde kullanılan standlar için bu malların numune/promosyon olduğuna dair şerh düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.”

Yer verilen mevzuat ve özelgeler çerçevesinde, numune ürün teslimlerinin “Numunedir, Para ile Satılamaz” şerhi taşıması gerekmektedir. Firmaların iktisadi faaliyetlerini yaygınlaştırması ve tanıtılması amacıyla verilen ürünler için yüklenilen vergiler ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Dolayısıyla, firmalara açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan numune ürünlerin, bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi/kurumların, söz konusu malları gerçek usulde KDV mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde bu teslim işlemi KDV'ye tabi olup malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekmektedir.

SONUÇ

Şirketler tarafından müşterilerine bedel tahsil etmeksizin test amacıyla verilen ve söz konusu kurumlar tarafından test amacıyla kullanılan numune ürünler ve bedelsiz ürünler, aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan bu ürünlerin ticari teamüllere uygun miktardaki teslimleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Özetle, firmalar tarafından müşterilere bedel tahsil edilmeksizin verilen ürünlerin ticari teamüllerce uygun görülen miktarda test amaçlı numune veya bedelsiz ürün şeklindeki teslimi

KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu ürünler için fatura düzenlenmeksizin bu teslimlerin test amaçlı numune olduklarına dair şerh düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi yeterli olmaktadır.

LİMİTED ŞİRKETLERE AİT VERGİ BORÇLARINDAN ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

Özge KISACIK

Avukat

ÖZET

Günümüze dek limited şirket ortaklarının ve müdürlerinin limited şirkete ilişkin borçlardan doğan sorumluluğu tartışma konusu olmuştur. Özellikle amme borçlarından vergi borçlarına ilişkin olarak, limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekip gerekmediği hakkında Danıştay Daireleri arasında görüş farklılıkları yaşanmakta idi. Bu kapsamda Danıştay Başkanı tarafından bu farklılığın giderilmesinin istenmesi üzerine dosya İçtihatları Birleştirme Kurulu'na havale edilmiş olup; tüm bu tartışmalara güncel bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile son verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirket, Ortak, Müdür, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.

GİRİŞ

Limited şirketlerde yer alan ortaklar, 6102 sayılı Kanun ("TTK")'un 573. maddesine göre, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdür. Yine TTK'nın 602. maddesine göre ise, ortaklar şirket borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığı ile sorumludur. Ancak bunun istisnası, amme borçlarından sorumluluk konusunda karşımıza çıkmaktadır. Bu sorumluluğun kaynağı ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ("AATUHK") 35. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu kapsamda işbu makalemizin konusunu ise, ortakların amme borçlarından vergi alacakları için sorumluluğunu hem TTK hem de AATUHK kapsamında incelememiz sonucundaki değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

1. ORTAKLARIN AMME ALACAKLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU VE İLGİLİ MEVZUAT

1.1. TTK Açısından Değerlendirme

TTK'nın 580. maddesi gereğince limited şirketlerin 10.000,00 TL sermaye ile kurulabiliyor olması sebebiyle limited şirketler ülkemizde en yaygın şirket türü haline gelmiştir. Bu kolaylığa rağmen limited şirket ortaklarının durumunun iyi irdelenmesi gerekmektedir. TTK'nın 573. maddesine göre ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Diğer yandan TTK'nın "Ortakların Sorumluluğu" başlıklı 602. maddesine baktığımızda ise ortaklar şirketin borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığı ile sorumludur.

1.2. AATUHK Açısından Değerlendirme

Limited şirket kurulurken dikkat edilmesi gereken husus, limited şirket ortaklarının yahut müdürlerinin/temsilcilerinin, amme/vergi borçlarından sorumluluğu konusudur. Her ne

kadar şirket kurulmasının amacı sorumluluğu gerçek kişiden alarak tüzel kişiye vermek olsa da limited şirketlerdeki bu sorumluluk hali söz konusu amaç ile çatışmaktadır. Bu sorumluluk AATUHK'nın 35. maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.”

İşbu maddenin uygulanabilmesi ve ortağın sorumluluğuna gidilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

1. Söz konusu alacağın amme alacağı olması gerekmekte olup; sorumluluğa dahil olan amme alacakları ise vergi, vergi cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi vs. gibi aslî ya da fer'î nitelikli borçlardır.

2. İlgili amme alacağının şirketten tamamen **veya** kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekir.

Söz konusu ikinci şarta ilişkin olarak; ortak adına takip işlemlerinin başlatılabilmesi için şirket hakkında yapılan takipte hiç mal bulunmaması, bulunan malların satış bedellerinin kamu alacağını karşılamaması, şirket hakkında iflas kararı verilmiş olması ve iflas masasındaki malların toplam miktarı itibarıyla alacağın tamamının masadan karşılanamayacağının anlaşılması, şirketin ticareti terk nedeniyle adresinde bulunamaması gibi nedenlerin mevcut olması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan şartların sağlanması halinde ortakların sorumluluğuna gidilecek olup; ortakların şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarından dolayı sorumluluğu ise ilgili TTK hükmü uyarınca sermaye hisseleri oranındadır. Diğer bir ifade ile sorumluluğun sınırı konulan sermaye payı ile sınırlandırılmış bulunmaktadır.

2. ORTAKLARIN VERGİ BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU VE İLGİLİ MEVZUAT

Yukarıda yer verildiği üzere, AATUHK'nın 35. maddesi uyarınca limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olmakta ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulmaktadır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde ise aşağıda yer alan düzenlemeye yer verilmiştir:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmıyan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hükiim Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.”

Bu iki farklı kanun maddesi bir arada değerlendirildiğinde limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekip gerekmediği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kapsamda müdür yahut ortaklardan hangisinin ilk olarak takip edileceği, müdürlerin sorumluluğuna gidilmeksizin ortağın sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceği hususuna ilişkin Danıştay tarafından farklı gerekçeler ile hüküm kurulmuştur.

İlgili Danıştay kararları aşağıda yer almaktadır:

- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.04.2014 Tarih ve E.2014/144, K.2014/307 Sayılı Kararı; Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.2012 Tarih ve E.2010/7241, K.2012/1183 Sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 24.05.2012 Tarih ve E.2009/8328, K.2012/2051 Sayılı Kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 19.02.2015 Tarih ve 2011/7163, K.2015/844 Sayılı Kararı:**

Bu kararlarda limited şirketten tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, ortakların veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde kanun koyucunun herhangi bir öncelik-sonralık sırası öngörmediği kabul edilmiştir.

- **Danıştay 9. Dairesi'nin 23.05.2012 Tarih ve E.2009/1023, K.2012/2892 Sayılı Kararı:**

Yukarıda yer alan kararların aksine limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, öncelikle kanuni temsilcinin takibine bağlı olduğu görüşünde olup; bu görüşünü VUK'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine dayandırmıştır.

3. DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU'NUN 20.06.2019 TARİH VE E.2013/1, K.2018/1 SAYILI KARARI

Yukarıda yer alan kararlardan da görüleceği üzere; içtihadı birleştirme kararından önce limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekip gerekmediği hakkında Danıştay Daireleri arasında görüş farklılıkları yaşanmakta idi. Bu kapsamda Danıştay Başkanı tarafından bu farklılığın

giderilmesinin istenmesi üzerine dosya İçtihatları Birleştirme Kurulu'na havale edilmiş ve güncel bir karar ile bu tartışmaya son verilmiştir.

İlgili kararda özetle; kanun maddelerinin ve bu maddelerde zaman içerisinde değişiklik yapan kanun hükümlerinin gerekçelerinin üstünde durulmuştur. Başsavcının görüşünde ayrıca 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesini değiştiren 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesine ait gerekçeye yer verilerek ortakların sorumluluğuna gidilerek amme alacağının tamamının güvence altına alındığı hususu vurgulanmıştır.

Sonuç olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu içtihadında, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay 3., 4., ve 7. Dairesi kararları doğrultusunda limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak VUK'da ve 6183 sayılı Kanun'da kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanılabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığına karar verilmiştir.

SONUÇ

Her ne kadar şirket kuruluşunun arkasında sorumluluğun bireysellikten çıkarak tüzel kişiliğe yüklenmesi konusu olsa da limited şirketlerde bu konu daha titizlikle incelenmeli ve bir gün ortakların sorumluluğunun gündeme gelebileceği öngörülmelidir. Özellikle güncel bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile limited şirket ortaklarının amme alacaklarından vergi alacakları için takibinde öncelik sırası bulunmadığı gerekçesi ile müdürler ile aynı anda yapılabilir hale gelmiştir. Önemle belirtmek isteriz ki, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesi gereğince Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idareyi bağlayıcı niteliktedir.

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA MAHKEME KARARI UYARINCA İADE EDİLECEK VERGİLERDE FAİZ UYGULAMASI

Beste KÜÇÜKŞAHİN
Stj. Avukat

ÖZET

Vergi uyuşmazlıklarında, yapılan yargılama sonucu mükelleflerin iddialarının kabul edildiği durumlarda, haksız ve hukuka aykırı idari işlem nedeniyle vergi olarak ödenen tutarlar üzerinden yaşanan değer kaybının telafi edilmesi ve bunun hukuki güvence altına alınmış olması gerekmekte iken mevzuatta bu konuya ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Mahkeme kararına dayanan iadelerde faize ilişkin uygulamalar özellikle Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin 4. fıkrası ve İdari Yargılama Usul Kanunu’nun 28. maddesinin 6. fıkrası üzerinden birlikte değerlendirilerek tartışma konusu edilmiştir. Bu çalışma kapsamında, vergi davalarında tesis edilen mükellef lehine iade kararlarına istinaden yapılacak ödemelerin, Devlet’in faiz ödeme yükümlülüğünün hukuki dayanakları, güncel mevzuat ve yargı kararları ışığında uygulanması konusunda ileri sürülen yaklaşımlar ele alınarak değerlendirilmesine yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Faiz, Gecikme Faizi, Vergi İadesinde Faiz, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması.

GİRİŞ

Vergi uyuşmazlıklarında, faize ilişkin uygulamalar hususunda; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (“İYUK”)’nun 28. maddesi kapsamında mükellefler lehine olmak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (“AATUHK”)’un 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi uygulanmasına yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Ancak bu düzenleme, yargılama safhasında uğranan kayıplarının telafisine yönelik bir düzenleme olduğundan, mükellefin mahrum kaldığı kazançları tazmin etme konusunda bir çözüm sunamamıştır.

Buna ek olarak, mükelleflerin vergi adı altında ödediği paranın ödenmesinin haksız ve hukuka aykırı olduğu yargı kararı uyarınca da açıklandıktan sonra mükellefe iadesi yapılacak olan tutarın yanı sıra bu tutara ek olarak haksız vergi ödemesinin yapıldığı tarihten iade tarihine kadar işleyecek faiz tutarının ödenmesine ilişkin, Devlet’in vergi alacaklarına uygulanacak faiz için Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 112. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde öngörülen açıklıkta bir yasa hükmünün bulunmayışı, beraberinde bir takım tartışmalara yol açmıştır.

İlaveten, VUK’un 112. maddesinin 4. fıkrası ile getirilen fazla ve yersiz vergilerin iadesine ilişkin düzenlemenin; yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadeleri de kapsayıp kapsamadığı konusu gerek doktrinde gerek yargı kararları kapsamında uzun süre tartışmalı bir husus olmaya devam etmiştir. Devlet’in mükellef lehine faiz ödeme yükümlülüğü bu hüküm uyarınca açıklanmaya çalışılmış ve yargı kararına dayanarak iade alacak mükellefler aleyhine bir durum söz konusu olmuştur.

Ancak bu hususta İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (“İHAM”) kararlarına uyumlu olarak son dönemde tesis edilen vergi mahkemesi, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında, mükellef lehine faize hükmedilmesi için açık yasa hükmü arayan anlayışın bertaraf edildiği görülmektedir.

1. FAİZ UYGULAMASININ YASAL DAYANAĞI

Yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz uygulaması konusunda mevzuatta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Mevcut durumda bu konu özellikle VUK’un 112. maddesinin 4. fıkrası ve İYUK’un 28. maddesinin 6. fıkraları üzerinden tartışılmıştır.

Vergi usul hukuku kapsamında mükellef lehine faiz uygulamaları, yakın tarihte yapılan düzenlemeler ile hukuki dayanağa kavuşmuştur. VUK'ta paradan mahrum kalınan dönem için uğranılan zararı mükellef lehine telafi etmeye yönelik ilk faiz düzenlemesi 4369 sayılı Torba Kanun'un 2. maddesinde öngörülen, VUK'un 112. maddesine eklenen fıkra ile yapılmış, daha sonra bu fıkra, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 6322 sayılı torba Kanun' un 14. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir.

VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca *"Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir"*. Yeniden düzenlenen 4. fıkrasında, fazla veya yersiz alınan vergilerde müracaat tarihi veya verginin tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edileceği tarihe kadar geçen dönem için tecil faizi oranında faizin hesaplanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

İlgili maddede yer alan fazla ve yersiz tahsilat ifadesi ile sebebi ne olursa olsun fazla ve yersiz tahsil edilen tüm vergiler bakımından faiz öngörüldüğü düşünülse de vergi idareleri bu ifadeleri daha sınırlayıcı bir yaklaşım yoluyla uygulama eğilimi göstermektedir. Nitekim yapılan yasal değişikliğin hemen akabinde kabul edilen ve yürürlüğe giren 418 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği bu sınırlamayı tekrarlayıcı hükümler içermektedir. Tebliğ uyarınca VUK kapsamına dahil olmayan ancak, AATUHK'a göre tahsil edilen diğer amme alacaklarının iadesinde VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına istinaden faiz hesaplanması mümkün değildir. İlave, bu Tebliğ kapsamında iadeye konu edilecek işlemin niteliği ve türüne yönelik

bir sınırlamaya da yer verilmiştir. Buna göre, VUK kapsamında olan vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı olarak hesaplanan gecikme faizi, gecikme zammı ve pişmanlık zammının, ayrıca vergi cezalarının VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre iade edilmesi sırasında mükelleflere faiz ödemesi; sadece VUK'un 116. maddesinde tarif edilen, 117 ile 118. maddelerinde de sayılan vergi hatalarına bağlı olarak, mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen bir meblağın söz konusu olması halinde mümkündür. Bunun dışındaki sebeplerle fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz kabul edilmemiştir.¹

2. FAİZE İLİŞKİN MAHKEME KARARLARI

Yargı kararına istinaden mükellefe yapılacak iadelerde ödeme ile iade tarihi arasındaki dönem için mükellef lehine faiz uygulanmasına ilişkin olarak yargının görüşü dönemlere göre değişiklik göstermektedir.

a. 01.01.1999 – 14.05.2012 Arasındaki Dönem

Vergi yükümlüsünden fazla/yersiz tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde Devlet'in faiz ödemesine ilişkin VUK'a getirilen ilk düzenleme 112. maddenin 4. fıkrası olup anılan düzenleme 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.

Bu dönemde yargının görüşünün, vergi alacağının hukuka aykırılığından bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumunda kanuni faiz talebinin, İYUK'un 28. maddesinin son fıkrasına göre ancak mahkeme kararının geç infazı halinde mümkün olduğu ve mükellefin ödeme tarihinden itibaren mükellef lehine faize hükmedilmesini öngören bir yasal düzenleme bulunmadığından ödeme tarihinden itibaren işleyecek faize ilişkin taleplerin reddi gerektiği yönünde olduğu görülmektedir.²

¹ HATİPOĞLU Cengizhan, "Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz", <https://dergipark.org.tr>, Erişim Tarihi: 06.07.2019

² ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması" <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr>, Erişim Tarihi: 06.07.2019

b. 1999 Yılı Sonrası ve Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Öncesi Dönem

Fazla ve yersiz olarak mükelleften tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde Devlet'in faiz ödemesine ilişkin 4369 sayılı Kanun ile VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yapılan düzenleme 1999 yılında yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddenin yürürlüğü sonrasında vergi yargısında özellikle tartışılan husus, söz konusu hükmün yargı kararı üzerine iadeler bakımından da uygulama alanı bulup bulmayacağı olmuştur. Aşağıda işbu kararlar neticesinde ortaya çıkan görüşlere yer verilmiştir.

- **Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere VUK'un 112. Maddesinin 4. Fıkrası Uyarınca Faiz Yürütülmesi Mümkündür.**

Malatya Vergi Mahkemesi'nin 25.10.2013 tarih ve E.2013/290 ve K.2013/762 sayılı oybirliği ile verdiği kararında "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6322 sayılı kanunun 14. maddesiyle değişen 4. fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre; davalı idare tarafından davacıdan yersiz tahsil edildiği kabul edilen ve tahakkuktan terkin edilerek davacıya iade edildiği belirtilen dava konusu vergi ve cezaların yukarıda yer alan yasa maddesi uyarınca tahsil tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte davacıya iade edilmesi gerekmektedir." şeklinde hüküm kurularak mahkemece iadesine karar verilen vergilerin varlığı durumunda VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca faiz hesaplanmasının zorunlu olduğu vurgulanmıştır.

- **Yargı Kararı Üzerine İade Edilecek Vergilere Sadece VUK'un 112. Maddesinin 4. Fıkrasında Yer Alan Durumların Gerçekleşmesi Halinde Faiz Yürütülmesi Mümkündür.**

Danıştay 7. Dairesi'nin 24.2.2005 tarih ve E.2001/1208, K.2005/239 sayılı kararında "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Birinci Dairesi de, 9 Mart 2006 gün ve 100162/02 sayılı Eko-Elda Avee/Yunanistan kararında, vergi olarak haksız tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra geri verilen meblağdan yararlanma hakkından uzunca süre mahrum kalınmasının, ilgilinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğunu; bu durumun da, 1 Nolu Protokolün 1'inci maddesini ihlal ettiğini kabul etmiştir. Görüldüğü üzere; gerek iç hukukta gerekse uluslararası hukukta, faizin hukuki nitelenmesi; amacı, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın giderilmesi olan, "tazminat"tır...İç hukukta, idarenin hukuka aykırı faaliyetleri dolayısıyla idare edilenlerin uğradığı benzer zararların tazmini; Adli Rejimi kabul eden ülkelerde, özel hukuk kurallarına; İdari Rejimi kabul eden ülkelerde ise, İdare Hukukunun idari yargı yerlerince geliştirilen idarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelerine dayanılarak sağlanır...Esasen; hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki zararların faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması da düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, iç hukukumuzda, Anayasa'nın 125'inci maddesinin son fıkrasında yer alan, "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." amir hükmü ile bağdaştırılamaz...Yukarıda açıklandığı üzere; Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Devlet'in, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka

aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasa’da öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir.” şeklinde hüküm kurularak faiz yürütülmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

- **İdarenin Sorumluluğu İçin Yasal Düzenlemeye Gerek Bulunmamakta Olup Faiz İsteminin Kabulü Gerekir.**

Danıştay 4. Dairesi’nin 6.10.2011 tarih ve E. 2011/5499, K. 2011/6892 sayılı kararında “Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye ekli 1 No’lu Ek Protokol’ün 1. maddesinde; her gerçek veya tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının bulunduğu, herhangi bir kimsenin, ancak kamu yararı sebebiyle ve kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği hususu düzenlenmiştir. Anılan sözleşme hükmü gereğince, bir kişinin mülkiyet hakkından mahrum bırakılabilmesi, bu durumun, uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bulunmaması, kamu yararına ve kanunun açık hükmüne uygun olması şartlarının bir arada gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla, Anayasal ve kanuni dayanağı bulunmayan bir şekilde kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması mümkün olmayıp, aksi durum, yukarıda sözü edilen ve Anayasa ile kanun hükmünde olduğu belirtilen sözleşmeye de aykırılık teşkil edecektir... Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı nedeniyle hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi karşısında, 1 No’lu Ek Protokolün 1. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin yukarıda bahsi geçen

kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edildiğinden, haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iade edilmesi gerekmekte olup, aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece faiz yönünden yeniden verilecek kararda; 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri dikkate alınarak karar verilmesi gerekeceği tabiidir.” şeklinde hüküm kurularak yargı kararına göre iade edilecek vergilere faiz uygulanması bakımından yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmadığı vurgulanmıştır. Buna göre 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümlerinin dikkate alınabileceği vurgulanmıştır.

c. Anayasa Mahkemesi’nin VUK’un 112. Maddesinin 4. Fıkrasının İlk Şekline İlişkin İptal Kararı Sonrası

Aydın Bölge İdare Mahkemesi, Anayasa’nın 2. maddesinde düzenleme altına alınan hukuk devleti, 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi ve 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle VUK’un 112. maddesinin 4. fıkrasının iptali talebi ile Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunmuştur. Yapılan başvuruyu inceleyen Anayasa Mahkemesi anılan kuralın Anayasa’nın 2. maddesi ve 35. maddesini ihlal ettiği gerekçesiyle iptaline hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi, söz konusu iptal kararında, gerekçede yer verilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko-EldaAvee/Yunanistan davasına ilişkin kararda; haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesine karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir.³

³ İnsan Hakları Mahkemesi’nin Eko – Elda Avee / Yunanistan Kararı, www.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi:06.07.2019

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı ardından getirilen yasal düzenleme ile, fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde hesaplanacak faizin verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe değin süren dönem için hesaplanacağı öngörülmüş olup yargı kararı uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesinde faiz hesaplanmasına yönelik olarak yasal bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

d. Güncel Durum

Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Vergi Mahkemeleri tarafından tesis edilen güncel nitelikteki kararlarda, yargı kararı üzerine mükellefe yapılacak iadelerde verginin tahsil edildiği tarihten ödeme tarihine değin işleyecek faizi ile birlikte ödenmesi gerektiği konusunda bir görüş birliğine varıldığı ve uygulanması gereken faiz oranına ilişkin olarak ise, Danıştay'ın görüşünün 'yasal faiz' oranı olduğu görülmektedir.

SONUÇ

İHAM'ın konuya ilişkin kararları ve bu kararlar ışığında tesis edilen güncel Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları dikkate alınarak Devlet'in ödeme tarihi ile iade tarihi arasında geçen süre için mükellefe faiz ödeme yükümlülüğünün hukuki zeminini, Anayasal olarak ve Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'e Ek I No.lu Protokol uyarınca güvence altına alınan ve temel bir hak olan mülkiyet hakkının ve hukuk devleti ilkesinin ve Anayasa'nın 125. maddesinde düzenleme altına alınan idarenin sorumluluğu ilkesinin oluşturduğu açıktır. Buradan hareketle yargısal alanda bir görüş birliği oluşturarak çelişkileri gidermek amacıyla konuyu detaylı olarak ele alıp düzenleyen yasal düzenlenmenin ihdas edilmesinin uygun olacağı anlaşılmaktadır.

SON DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ÇALIŞAN BULUŞLARI İLE İŞÇİ İLE İŞVERENİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Zeynep Cemre ALTUN
Avukat

Zeynep GÜLAY
Avukat

ÖZET

10 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yayımlanarak yürürlüğe giren 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu (“Kanun/SMK”)’nu takiben 29 Eylül 2017 tarihinde yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 30195 sayılı Çalışan Buluşlarına, Yüksek Öğretim Kurumlarında Gerçekleştirilen Buluşlara ve Kamu Destekli Projelerde Ortaya Çıkan Buluşlara Dair Yönetmelik (“Yönetmelik”) ile çalışan buluşlarının hesaplanma ve ödenmesine ilişkin belirsizlikler ortadan kalkmış, yöntem ve ilkeler asgari koşullara bağlanmış ve tarafların hak ve yükümlülükleri belirlenmiştir. Yasa koyucu, çalışanların buluş yapmaya özendirilmesi amacıyla mevzuatta yer alan emredici hükümlerin işçi aleyhine değiştirilmeyeceğini öngörmüştür.¹ Bu çalışmada, çalışan buluşu türleri ile tarafların buluşlar üzerindeki hak ve yükümlülükleri gerek Kanun gerekse Yönetmelik ışığında değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Çalışan Buluşu Türleri, Tarafların Çalışan Buluşu Üzerindeki Hak ve Yükümlülükleri, Hizmet Buluşu, Serbest Buluş, 6769 Sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu, Yüksek Öğretim Kurumlarında Gerçekleştirilen Buluşlara ve Kamu Destekli Projelerde Ortaya Çıkan Buluşlara Dair Yönetmelik.

GİRİŞ

İstatistiklere göre, sanayileşmiş ülkelerde buluşların büyük bir bölümü bir hizmet sözleşmesi ile çalışanlar tarafından yapılmaktadır. Bunun ana sebebi işletmeler bünyesinde araştırma ve geliştirmeler için uygun ortamın sağlanması veya işletmenin özel olarak bu iş için kurulmuş olmasıdır.² Sanayi kuruluşlarının araştırma geliştirme (“AR-GE”) bölümlerinde istihdam edilen insanların temel görevlerinin bu olduğu, yeni teknolojik gelişme veya iyileştirmelerde bulunmaları için çalıştırıldıkları bir gerçektir. Yine, müstakil olarak kurulan ve amacı teknoloji üretip satmak olan araştırma enstitülerinin varlığı herkes tarafından bilinmektedir. Bu kuruluşlar,

istihdam ettikleri insanlardan tek bir şey beklemektedir: yeni teknoloji geliştirme. Bu tip kurumlarda her türlü araç-gereç kuruluş tarafından sağlanmakta, fikri ve fiili emek ise çalışan tarafından gerçekleştirilmektedir.³

Patent veya faydalı model belgesi ile korunabilecek olan çalışan buluşlarının iki türü vardır. Bunlar: serbest buluş ile hizmet buluşudur. Bu iki buluş türü ve tarafların bu buluş türleri üzerindeki hak ve yükümlülüklerine ilişkin bilgi işbu makalemiz devamında yer almaktadır.

1. ÇALIŞAN BULUŞU TÜRLERİ

1.1. Hizmet Buluşu

Yönetmelik’in “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde hizmet buluşu şu şekilde tanımlanmıştır: “Çalışanın bir işletme veya kamu idaresinde yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirdiği veya işyerinin faaliyet gösterdiği alanlar içinde, büyük ölçüde işletme veya kamu idaresinin deneyim ve çalışmalarına dayanarak iş ilişkisi sırasında yaptığı buluşlar.”

¹ TEKİNALP, Ünal; *Fikri Mülkiyet Hukuku*, İstanbul 2004, s. 511.

² ORTAN, Ali Necip; *İşçi Buluşları Hukuku*, DEÜ Yayınları, İzmir 1987, s. 185.

³ SARAÇ, Tahir; *Çalışanlar Tarafından Gerçekleştirilen Buluşlarda Patent Kime Verilecektir?*, C.9, 2004, s.262.

Bu tanımın tam olarak anlaşılabilmesi için tanımdaki belli başlı unsur ve kavramların açıklığa kavuşması gerekmektedir. Öncelikle patent hukuku çerçevesinde çalışan (işçi) kavramının, 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer verilen işçi/çalışan tanımına göre daha geniş bir kapsama sahip olduğunu belirtmek gerekir.⁴ Ayrıca, bir hizmet buluşunun varlığından söz edilebilmesi için bu buluş, "iş ilişkisi sırasında" meydana getirilmiş olmalıdır. Bu bağlamda, tanımda yer alan, "yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirme" ve "işletme deneyimi ve çalışmalarına dayanma" unsurları da açıklığa kavuşturulmalıdır. Bir buluşun, çalışanın bir işletme ya da kamu idaresinde yükümlü olduğu faaliyeti gereği gerçekleştirilmiş olması, o buluşun hizmet buluşu sayılmasına sebebiyet vermektedir. Örneğin, işletmenin Ar-Ge bölümünde istihdam edilen bir çalışanın buluşu, hizmet buluşu teşkil eder. Zira çalışanın gerçekleştirdiği buluş, iş görme yükümlülüğünün bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Hizmet buluşu tanımında yer alan bir diğer husus ise, işletmenin deneyim ve çalışmalarıdır. Belirtmek gerekir ki işletmenin deneyim ve çalışmalarından faydalanılarak gerçekleştirilen buluşun doğrudan hizmet buluşu olarak görülmesi mümkün değildir. Nitekim Kanun'da yer alan tanımda, "büyük ölçüde işletmenin deneyim ve imkânlarından yararlanma" şartı arandığı görülecektir. Dolayısıyla, işletmenin deneyim ve çalışmalarından "büyük ölçüde" faydalanılmış olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, buluşun meydana gelmesinde işletmenin deneyim ve çalışmaları önemli bir rol oynuyorsa hizmet buluşu söz konusudur. Ancak buluşun meydana gelmesinde çalışanın bilgi ve deneyiminin, harcadığı emeğin ve yaratıcılığının açıkça işletmenin deneyim ve çalışmalarından daha fazla ve baskın olması durumunda artık hizmet buluşu

değil de bir serbest buluşun mevcut olduğunun kabulü gerekir. Aksi takdirde, az bir oranda işletmenin imkânından faydalanması dolayısıyla çalışanın yoğun emek ve yaratıcılığının yok sayılması hakkaniyete aykırı olacaktır.⁵

Görüleceği üzere, hizmet buluşunu tanımlayan maddede nitelik itibarıyla iki farklı durum ortak bir şarta bağlanmıştır. Birinci durum, buluşun işçinin yükümlü olduğu faaliyet gereği gerçekleştirilmesi; ikinci durum, işçinin yükümlülüğü gereği değil ancak, işverenin veya işletmenin deneyim ve çalışmaları yardımıyla buluşun gerçekleştirilmesidir. Anlaşılacağı üzere, her iki durumda da buluşun iş ilişkisi sırasında yapılmış olması ortak şarttır.

1.2. Serbest Buluş

Serbest buluş, SMK'nın 113. maddesinde ve Yönetmelik'in 4. maddesinin 3. bendinde, hizmet buluşu tanımının dışında kalan buluş olarak tanımlanmıştır. Benzer şekilde doktrinde de serbest buluş, hizmet buluşu kapsamına girmeyen bütün çalışan buluşlarını kapsayacak şekilde ifade edilmiştir. Her ne kadar serbest buluş da çalışan ve işveren arasındaki iş ilişkisi sürecinde söz konusu olan bir buluş olsa da anılan buluşun serbest buluş olması, çalışanın iş görme ifasından kaynaklanmadığı gibi işletmenin imkânlarından esaslı şekilde faydalanılmasının söz konusu olmaması dolayısıyladır. Bu şekilde ortaya çıkan buluş, serbest doğan buluş olarak isimlendirilmektedir. Ayrıca hizmet buluşu sınıfına giren bir buluşun, bazı durumlarda serbest buluş niteliğini kazanması da mümkündür. Buna göre, işveren tarafından hizmet buluşuna ilişkin bildirim sürelerine uyulmadığı veya bildirim süresi içerisinde hizmet buluşu üzerinde hak talebinde bulunulmayacağı bildirildiği takdirde hizmet buluşu serbest buluş niteliği kazanır. Keza

⁴ SMK'nın 2. maddesinin (d) bendi gereğince çalışan kavramı, "Özel hukuk sözleşmesi veya benzeri bir hukuki ilişki gereğince, başkasının hizmetinde olan ve bu hizmet ilişkisini işverenin gösterdiği belli bir işle ilgili olarak kişisel bir bağımlılık içinde ona karşı yerine getirmekle yükümlü olan kişiler ile kamu görevlilerini" ifade etmektedir. Ayrıca Kanun'un 113. maddesinin 3. fıkrasında; "Öğrenciler ve ücretsiz olarak belirli bir süreye bağlı olmaksızın hizmet gören stajyerler hakkında çalışanlara ilişkin hükümler uygulanır" hükmü yer almaktadır.

⁵ SOLMAZ, Meryem; Güncel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Çalışan Buluşları ve Bedel Tarifesi, Articletter Summer 2018, Part 7, s. 115-117.

işverenin hizmet buluşu üzerinde kısmi hak talep etmesi durumunda da buluş, serbest buluş niteliği kazanır. Benzer şekilde işveren, hizmet buluşu için tam hak talebinde bulunmasına rağmen, söz konusu buluş için patent başvurusunda bulunmaz ve çalışanın belirleyeceği süre içinde de başvuruyu gerçekleştirmezse buluş, serbest buluş niteliğini kazanır. Bu tarz serbest buluşa ise, serbest kalan buluş denilmektedir. Belirtmek gerekir ki hizmet buluşu ile serbest buluş arasındaki sınırı tayin etmek her zaman kolay değildir.

Zira iki tür arasındaki temel ayrım, buluşun çalışanın iş görme borcundan kaynaklanması veya büyük ölçüde işletme deneyim ve çalışmalarına dayanmasıdır. Ancak çalışan tarafından gerçekleştirilen buluşun, işletme deneyimine dayanıp dayanmadığı hususunu tespit her somut uyuşmazlıkta farklılık arz edebilecektir.

2. TARAFLARIN BULUŞLAR ÜZERİNDEKİ HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

2.1. Hizmet Buluşu Üzerindeki Hak ve Yükümlülükler

Çalışanın, gerçekleştirdiği buluşunun hizmet buluşu olmasından doğan hakları kullanabilmesi için bazı yükümlülükleri bulunmaktadır. Hizmet buluşu gerçekleştiren çalışanın buluş hakkında işverene yazılı olarak bildirimde bulunma yükümlülüğü vardır. Kendisine bildirim ulaşan işveren, bildirim ulaştığını yazılı olarak bildirimde bulunan kişi veya kişilere gecikmeksizin ve yazılı olarak bildirir (SMK m. 114/1). Çalışan tarafından gerçekleştirilen bildirimde, teknik problem, çözümü ve hizmet buluşunun nasıl gerçekleştirilmiş olduğu gerekirse görsel verilerle de desteklenerek işverene sunulmalıdır (SMK m. 114/2). İşveren, bildirim kendisine ulaştığı tarihten itibaren dört ay içerisinde, yukarıda kapsam ve unsurları belirtilen çalışan buluşu üzerinde tam veya kısmi hak talep edebilir. İşverenin, çalışan

buluşu üzerinde tam hak talep etmesi ile birlikte buluş üzerindeki tüm haklar bildirim çalışana ulaştığı tarihten itibaren işverene geçer. Öte yandan işverenin çalışan buluşu üzerinde kısmi hak talep etmesi durumunda buluş serbest buluş niteliği kazanır. Serbest buluşa ilişkin hükümler aşağıda incelenmiştir. Çalışanın hizmet buluşu gerçekleştirdiğine ilişkin bildirim akabinde tam hak talebinde bulunan işverenin, söz konusu buluş için patent başvurusunda bulunması gerekmektedir. (SMK m. 116/1). İşveren bu yükümlülüğünü yerine getirmemezse, çalışanın söz konusu buluşun hukuki koruma altına alınabilmesi için patent başvurusunda bulunulmasını isteme hakkı vardır.⁶ Çalışan buluşları üzerinde işverenin tam hak ile kısmi hak talebinin sonucunu şu şekilde özetleyebiliriz; tam hak talebi halinde buluş üzerindeki tüm haklar işverene geçer, çalışana bedel ödenir, çalışana bedel dışında bir de teşvik ödülü verilir. Kısmi hak talebinde ise hizmet buluşu serbest buluş niteliği kazanır, böyle bir durumda işverenin söz konusu buluşu kullanması halinde çalışana belli bir bedel ödenmesi gerekir.

Bu noktada belirtmek isteriz ki, çalışanın belirleyeceği süre içerisinde işveren tarafından başvuru yapılmaması halinde söz konusu buluş serbest buluş niteliği taşıyacaktır. Hizmet buluşu, serbest buluş niteliği kazanmışsa, işçi bizzat başvuru yapma hakkına sahiptir. İşverenin, hizmet buluşu için önceden başvuruda bulunmuş olması halinde, başvurudan doğan haklar buluşun serbest bırakılmasıyla işçiye geçer.⁷

Hizmet buluşunun mevzuatta öngörülen şekilde bildirim yükümlülüğünün ihlali nedeniyle işverenin bir zarara uğraması halinde, buluş sahibi çalışan, oluşan zararın tazmininden sorumlu olacaktır. Çalışan tarafından işverene bildirimde bulunulmaksızın patent başvurusu yapılması veya patent alınması durumunda, Kanun'un md.110 ve md.111 hükümleri uyarınca patent başvurusu sahibine veya patent sahibine karşı dava (patent

⁶ SOLMAZ, Meryem; *Güncel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Çalışan Buluşları ve Bedel Tarifesi*, Articletter Summer 2018, Part 7, s. 117-119.

⁷ Truva Patent, Bilgi Bankası, <http://www.truvapatent.com/patent-khk.html> (17.06.2019 tarihinde erişim sağlandı).

başvurularında hak sahipliğinin korunması ve patentin gaspı davaları) açılabilmesi mümkündür.

2.2. Serbest Buluş Üzerindeki Hak ve Yükümlülükler

Yukarıda belirttiğimiz üzere, serbest buluş, çalışan tarafından iş görme borcundan ve işletmenin imkânlarından esas itibarıyla bağımsız olarak yapılan bir buluşu ifade etmektedir. Bu sebeple, serbest buluş üzerindeki tüm haklar da çalışana aittir; çalışan serbest buluşunu kullanarak üretim yapabilir, başkalarına lisans verebilir veya söz konusu buluşu kısmen veya tamamen devredebilir. Her ne kadar serbest buluş iş ilişkisinden veya işletmenin sağladığı imkânlardan bağımsız olsa da çalışanın işverene karşı hiçbir yükümlülüğü olmadığını söylemek doğru olmayacaktır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki bir serbest buluş gerçekleştirildiğinde, çalışanın bu buluşu işverene bildirme yükümlülüğü vardır. İşverenin, söz konusu bildirimin kendisine ulaşma tarihinden itibaren üç ay içerisinde yazılı olarak itirazını ileri sürmesi mümkündür. Ancak Kanun'da, söz konusu bildirim yükümlülüğünün iki istisnası düzenlenmiştir:

- Serbest buluşun işverenin faaliyet alanı içinde değerlendirilebilir olmadığı açıksa, çalışanın bildirim yükümlülüğü yoktur.
- Benzer şekilde çalışanın, serbest buluş niteliği kazanan hizmet buluşu (serbest kalan buluş) konusunda da işverene bildirimde bulunma yükümlülüğü yoktur.

Bildirim yükümlülüğüne ek olarak, çalışanın işletmenin faaliyet alanına giren bir konuda serbest buluş gerçekleştirmesi durumunda öncelikle bu buluşu kullanılmayı işverene teklif etme yükümlülüğü de vardır. Ancak bu teklif, işverene söz konusu serbest buluş üzerinde tam hak sağlama imkânı vermez, sadece işverenin yararlanma hakkı sağlamasını amaçlar. Bu yükümlülüklerin yanı sıra, SMK'nın

115/3. maddesi ile Yönetmelik'in 8/3. maddesi uyarınca, işveren tarafından buluşun kısmi hak ile kullanılması durumunda çalışanın buluşunu değerlendirmesi önemli ölçüde güçleştireceği çalışanın, buluşa ilişkin hakkın tamamen devralınmasını veya kısmi hakka dayanan hakkın kullanılmasından vazgeçilmesini talep etme hakkına sahiptir.

SONUÇ

Globalleşen dünyada, teknolojik gelişme ve bilimin ilerlemesi ile birlikte, bilimin durumuna katkı sunabilecek her buluş daha fazla değer kazanmış, kazanmaya da devam etmektedir. Ancak teknoloji dünyasında gerçekleştirilen bu buluşlar genellikle bir işletmenin faaliyeti kapsamında oluşturulmaktadır. Bu durum, söz konusu buluşun sahibi ile buluştan kâr elde eden işletme arasında birtakım sorunların ortaya çıkabilmesine yol açmaktadır. Tüm gelişmiş ülkelerde, çalışan buluşlarına ilişkin düzenlemelerle bu sorunun önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Mevcut mevzuata göre, ülkemizde çalışan buluşları, hizmet buluşu ve serbest buluş olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yönetmelik ile çalışan buluşlarına ilişkin yeni bir hesaplama yöntemi getirilmiş, ilkeler asgari koşullara bağlanmış ve tarafların hak ve yükümlülükleri açıkça belirtilmiştir. Ancak, belirtmek gerekir ki söz konusu Yönetmelik yeni bir tarihte yürürlüğe girmiştir; ilgili hükümlerin nasıl bir uygulama getireceği, çalışanlar veya işverenler açısından ne gibi sorunlar yaratacağı zamanla görülecektir. Bu sebeple, işverenlerce odaklanılacak en önemli husus, işverenin kurumsal olarak Yönetmelik'e uygun prosedürler geliştirmesi, şirket kurum kültürünün getirmiş olduğu ve çalışan-işveren ilişkisiyle şekillendirilen bir usul ile buna uygun bir veya birden fazla sözleşme hazırlanması ve uygulanmasıdır. En nihayetinde, işverenler söz konusu Yönetmelik'in tahkim usulünü kapsadığı bilinci ile hareket etmeli ve herhangi bir uyuşmazlık durumunda tahkim sürecine hazırlıklı olmalıdırlar.

FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİNİN VE SERBEST ZAMAN İZNİNİN SİGORTA PRİMİNE TABİ TUTULABİLİRLİĞİ AÇISINDAN FARKI

Feyza Sultan KARAKULLUKCU

Stj. Avukat

ÖZET

Fazla çalışmanın karşılığı olarak 4857 sayılı İş Kanunu'nun getirmiş olduğu yeniliklerden biri, ücret hak edişten öte işçiye serbest zaman tanınmasıdır. İşçinin çalışma saatini aşan, fazla çalışma olarak kabul edilen çalışmalarının karşılığında hak edeceği ücret veya serbest zaman izni seçimsel bir hak olarak sunulmaktadır. Birbirlerinden tamamen farklı iki kavram olan fazla çalışma ücreti ve serbest zaman izninin 5510 sayılı Kanun çerçevesinde prime esas kazanç dâhil olup olmaması noktasında da farklılıklar bulunmaktadır. Fazla çalışma ücreti, sigortalının ilgili ay içinde hak ettiği fazla çalışma ücreti primine esas kabul edilirken, 30.05.2019 tarihli Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı'nın görüş yazısında serbest zaman izni için ilgili ayın sigorta primine esas kazanç kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Fazla Çalışma, Serbest Zaman İzni, Prime Esas Kazanç, Serbest Zaman İzninin Prime Tabiliği.

GİRİŞ

İş hukukunda işçi ile işveren arasında en çok gündeme gelen hususlardan biri, fazla çalışma ve fazla çalışma karşılığında hak edilecek ücret ya da serbest zaman iznidir. Fazla çalışma, işletme açısından bakıldığında işverenleri de yakından ilgilendiren, özellikle arızı talep artışlarının gündeme geldiği dönemlerde üretimin artırılması için uygulanan yaygın yöntemlerden biridir. Nitekim üretimi arttırmak isteyen işverenler, çoğu zaman yeni işçi istihdam etmeyi daha maliyetli bulduklarından bunun yerine mevcut işçilere fazla çalışma yaptırmayı tercih etmektedirler. Makro düzeyde ise fazla çalışma ülke ekonomisi ve özellikle istihdam politikaları ile yakından bağlantılı bir kavramdır.

Fazla çalışmanın Türkiye'deki işçi-işveren ilişkilerinde önemli bir yerinin olması nedeniyle fazla çalışmanın karşılığı olarak işçiye sunulacak haklar da o denli önem arz etmektedir. Fazla çalışmanın karşılığı olarak hak edilen ücretin ve

serbest zaman izni kavramlarının hem İş Hukuku hem de Sosyal Güvenlik Hukuku açısından birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle, bu kapsamda işçiye ödenecek ücretin ve serbest zaman izninin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamında prime esas kazanç kabul edilip edilmediği hususunun aydınlatılmasının işçi-işveren ilişkilerine kolaylık sağlayacağı kuşkusuz ortadadır.

1. İŞ HUKUKUNDA FAZLA ÇALIŞMA VE SERBEST ZAMAN İZNİ

Fazla çalışma, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmiş olup, işçiye yasal haftalık çalışma süresi olan kırk beş saatin üstünde iş gördürülmesi anlamına gelmektedir. Eski 1475 sayılı İş Kanunu'nda ise günlük çalışma süresinin dışında yapılan çalışma, fazla çalışma olarak tanımlanmıştır. 4857 sayılı İş Kanunu ile günlük normal çalışma süresinin üzerindeki bir çalışma, ancak haftalık kırk beş saatlik çalışma süresini aştığında fazla çalışma sayılmaktadır. Fazla çalışma, haftalık kırkbeş saati aşan çalışma olduğu için Yargıtay içtihadınca da belirtildiği üzere, fazla çalışma hesabı aylık fazla çalışma süresi üzerinden yapılmamaktadır.

Fazla çalışmayı gerektiren yasal sebeplerle ve buna bağlı olarak diğer koşullardaki değişikliklere göre, fazla çalışmalar “olağan fazla çalışma”, “olağanüstü fazla çalışma” ve “zorunlu fazla çalışma” olarak üçe ayrılmaktadır. Olağan çalışma nedenleri olarak, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 41. maddesinde¹ “Ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir.” ifadesi yer almaktadır. İlgili düzenlemenin devamında, olağan fazla çalışma koşulu olarak sadece işçinin onayı aranmaktadır. Bir işyerinde fazla çalışma yapılması gerekli görüldüğünde bu çalışmaya katılacak işçilerin zorunlu nedenlerle veya olağanüstü durumlar dışında onaylarının alınması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca Kanun’da fazla çalışma süresinin toplamının bir yılda iki yüz yetmiş (270) saatten fazla olmayacağı ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği’nde ise fazla çalışma yapılamayacak işler ve fazla çalışma yapamayacak işçilerin neler ve kimler olduğu düzenlenmiştir.

Fazla çalışmanın karşılığı olarak İş Kanunu’nun 41. maddesinde fazla çalışma ücreti

öngörülmüştür. Bu doğrultuda, her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret, normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli (%50) yükseltilmesi suretiyle ödenmektedir. Bunun yanı sıra, fazla çalışma karşılığı olarak işçi zamlı ücret yerine fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakika serbest zaman kullanılabilir. İş Kanunu, işçilere seçimlik bir hak tanımakta, fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma ücreti yerine serbest zaman hakkı talep etmek şeklinde bir uygulamayı kabul etmektedir.² İşçiye sağlanacak serbest zaman kanun ya da sözleşmeler uyarınca işçiye tanınması gereken izin sürelerinden tamamen bağımsızdır.

İş Kanunu’na İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği’nin 6. maddesi³ gereğince, fazla çalışma karşılığını serbest zaman olarak kullanmak isteyen işçi bu talebini yazılı olarak işverene sunmakla yükümlüdür. İşçinin bu talebini fazla çalışma yaptıktan sonra en geç işverenin fazla çalışma ücretini tahakkuk ettirmesinden önce yapması gerekmektedir. Bu

¹ **Madde 41 – Fazla Çalışma Ücreti**

Ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir. Fazla çalışma, Kanunda yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırkbeş saati aşan çalışmalardır. 63 üncü madde hükmüne göre denkleştirme esasının uygulandığı hallerde, işçinin haftalık ortalama çalışma süresi, normal haftalık iş süresini aşmamak koşulu ile, bazı haftalarda toplam kırkbeş saati aşırsa dahi bu çalışmalar fazla çalışma sayılmaz.

Her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli yükseltilmesi suretiyle ödenir.

Haftalık çalışma süresinin sözleşmelerle kırkbeş saatin altında belirlendiği durumlarda yukarıda belirtilen esaslar dahilinde uygulanan ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve kırkbeş saate kadar yapılan çalışmalar fazla sürelerle çalışmalardır. Fazla sürelerle çalışmalarda, her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde yirmibeş yükseltilmesiyle ödenir.

Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan işçi isterse, bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat onbeş dakikayı serbest zaman olarak kullanabilir.

İşçi hak ettiği serbest zamanı altı ay zarfında, çalışma süreleri içinde ve ücretinde bir kesinti olmadan kullanır.

63 üncü maddenin son fıkrasında yazılı sağlık nedenlerine dayanan kısa veya sınırlı süreli işlerde ve 69 uncu maddede belirtilen gece çalışmasında fazla çalışma yapılamaz.

Fazla saatlerle çalışma için işçinin onayının alınması gerekir. Fazla çalışma süresinin toplamı bir yılda ikiyüzyetmiş saatten fazla olamaz.

² Oğuzhan Tekin, “Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Ücretlerinin Sözleşmede Belirlenen Ücrete Dahil Edilmesi Sorunu”, Çalışma Dünyası Dergisi, 2015/2, s.75-94.

³ **Madde 6 – Serbest Zaman**

Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan işçi, isterse işverene yazılı olarak başvurmak koşuluyla, bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat onbeş dakikayı serbest zaman olarak kullanabilir.

İşçi hak ettiği serbest zamanı, 6 ay zarfında işverene önceden yazılı olarak bildirmesi koşuluyla ve işverenin, işin veya işyerinin gereklerine uygun olarak belirlediği tarihten itibaren iş günleri içerisinde aralıksız ve ücretinde bir kesinti olmadan kullanır.

İşçinin bu kanundan ve sözleşmelerden kaynaklanan tatil ve izin günlerinde serbest zaman kullandırılmaz.

şekilde hak ettiği serbest zamanı işçi, altı ay zarfında, çalışma süreleri içinde ve ücretinde bir kesinti olmadan kullanmalıdır. İşçinin böyle bir talebinin bulunması halinde, işverenin talebe uyması gerekmektedir. İşveren işçinin talebiyle bağlı olup, serbest zaman kullanım talebine rağmen boş zaman sağlamak yerine zamlı ücret ödeme yoluna gitmesi hukuka aykırıdır. Bununla birlikte, fazla çalışma karşılığı serbest zaman kullanma işçinin isteğine tabi tutulduğu için, işveren işçinin talebi olmadan fazla çalışmanın karşılığı olarak zamlı ücret ödemek yerine serbest zaman verememektedir. Ayrıca vurgulamak gerekir ki işçinin zamlı ücret ödenmesi ya da serbest zaman kullanma şeklindeki seçimlik hakkı kural olarak fazla çalışmaların ardından ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, doktrinde serbest zaman kullanımı ile ilgili önceden verilmiş rızanın geçerli sayılamayacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan, işçinin serbest zaman başvurusuna rağmen serbest zamanın herhangi bir nedenle altı ay içinde kullandırılmaması halinde, işçinin serbest zaman hakkının ortadan kalkacağı görüşü hatalı kabul edilmelidir. Ancak, işçi bu halde serbest zaman yerine zamlı ücret talep edebilecektir. Bu doğrultuda, belirtilen altı aylık süre, fazla çalışmanın karşılığı olarak talep etme hakkı bulunanın haklarını kullanabilmesi için bir zamanaşımı süresi olarak düşünülmemelidir. Dolayısıyla, işçiye serbest zaman kullandırmadan önce işçinin iş sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona erdiği veya mücbir bir sebebin varlığı nedeniyle serbest zaman tanınmasının fiilen imkânsız hale geldiği durumlarda, fazla çalışmanın karşılığı olarak İş Kanunu'nun 41. maddesinde yer alan zamlı ücret ödenmesi gerektiği sonucuna varılmalıdır.

2. FAZLA ÇALIŞMA ÜCRETİNİN PRİME ESAS KAZANCA DAHİL EDİLEBİLİRLİĞİ

Sosyal sigorta primi, Kanun'un kendilerine karşı güvence sağladığı sosyal risklerden birinin gerçekleşmesi halinde yapılacak sigorta yardımları ile Kurum yönetim giderlerinin karşılığı olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun madde 4/1-(a) ve (c) bendine göre sigortalı olanlar için sigortalının kazancının belli bir yüzdeki üzerinden; madde 4/1-(b) bendine göre sigortalı olanlar için ise prime esas alt ve üst kazanç sınırları arasından kendilerinin belirleyecekleri bir meblağ üzerinden alınan parayı ifade etmektedir.⁴ Bu primler, zorunlu olarak sigortalı adına ve hesabına Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmektedir. Her ne kadar prim sigortalı adına ve hesabına Kurum'a ödenmekte ise de Yargıtay'ın içtihadında belirttiği gibi, prim alacağı Sosyal Sigortalar Kurumu'na ait bir hak olup bunun Kurum tarafından takip ve tahsil edilmesi zorunludur.

5510 sayılı Kanun, hangi tür kazançların prim hesabında dikkate alınacağını, hangilerinin alınmayacağını "Prime Esas Kazançlar" başlıklı 80. maddede ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Ancak, Kanun kapsamına aldığı sigortalıların çalışma biçimlerine göre farklı esaslar belirlemiştir. Gerçekten madde 4/1-(a) ve (c) bendi gereğince sigortalı olanların kazançları kural olarak işverenlerce sigortalıya yapılan ödemelerin brüt toplamı iken, (b) bendi gereğince sigortalı sayılanlar için kendilerinin belirleyecekleri bir meblağ olmaktadır. Bu doğrultuda, 5510 sayılı Kanun'un 80/1 hükmüne⁵ bakıldığında fazla çalışma ücretinin de prime esas kazançlar arasında yer aldığı görülmektedir.

⁴ Ali Güzel, Ali Rıza Okur ve Nursen Caniklioğlu, *Sosyal Güvenlik Hukuku*, İstanbul, 2014, s.279.

⁵ **Madde 80/1 – Prime Esas Kazançlar**

4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir.

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.

Sigortalının o ay içinde hak ettiği ücreti prime esas kazanç kabul edilmiştir. Burada belirtilen ücret kavramından ne anlaşılması gerektiği 5510 sayılı Kanun'da tanımlanmış olup, madde 4/1-(a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutarı ifade etmektedir. Bu tanımda her ne kadar ücretin süreklilik niteliği taşıması gerektiğinden bahsedilse de bazı durumlarda süreklilik niteliği taşımayan ödemelerin de ücret olarak kabul edilmesi gerektiği doktrinde kabul edilmektedir. Bu halde, sigortalının hak kazandığı tüm ücretler kural olarak primlerin hesabına dâhil edilecektir. Ücretin sigortalıya ödenmiş olması zorunlu olmayıp, onun adına tahakkuk etmiş olması yeterli bulunmaktadır. Dolayısıyla, sigortalının asıl ücretinin yanında başta **fazla çalışma ücreti** olmak üzere hafta tatili ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti de dâhildir.

3. FAZLA ÇALIŞMA KARŞILIĞI KULLANILAN SERBEST ZAMAN İZNİNİN PRİME ESAS KAZANCA DÂHİL EDİLEMEZLİĞİ

4857 sayılı İş Kanunu'nda fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan bir işçinin eğer isterse işverene yazılı olarak başvurusu koşuluyla bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat on beş dakikayı serbest zaman olarak kullanabileceği öngörülmüştür. Buna karşın 5510 sayılı Kanun'da fazla çalışmanın karşılığı olarak serbest zaman izninin prime esas kazanç olarak kabul edilip edilmediği belirtilmemiştir. Bu noktada meydana gelen doktrindeki tartışmalar Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan alınan 30.05.2019 tarihli görüş yazısıyla sona ermiş olup, serbest zaman izninin prime esas kazancına dâhil edilmemesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

30.05.2019 tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu görüş yazısına göre, fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan bir işçinin bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, çalıştığı sürelerle karşılık gelen sürenin kanunda öngörüldüğü şekilde serbest zaman izni olarak kullanılması halinde işçiye

talebi doğrultusunda fazla çalışma karşılığı ücret ödemesi yapılmayacağından (*aksi Sosyal Sigortalar Kurumu'nun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca, fiilen yapılan denetimler sonucunda veya işyeri kayıtlarından yapılan tespitlerden ya da kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatı gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde veya kamu kurum ve kuruluşları ile bankalar tarafından düzenlenen belge veya alınan bilgilerden anlaşılmadığı sürece*) sigortalının fazla yaptığı ilgili ayın sigorta primine esas kazançta dahil edilmemesi gerekmektedir.

Buna karşılık olarak işin veya işyerinin gereklerine uygun olarak işverence serbest zaman izni kullanılmasına karar verilen aydaki sigortalı ücretinden serbest zaman izni nedeniyle kesinti yapılmaksızın tam ücret üzerinden Sosyal Sigorta Kurumu'na bildirimin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmiştir. Ancak zamlı ücret yerine sigortalı tarafından yazılı olarak talep edilen serbest zamanın kısmen veya tamamen işverence altı (6) ay içinde kullandırılmaması halinde bu defa işverenin bu süreye denk gelen fazla çalışma karşılığı ücretini sigortalıya ödemesi gündeme geleceği için, bu durumda ücretin hak edildiği ayın kazancına, başka bir ifadeyle fazla çalışma yapılan ilgili ayın sigorta primine esas kazancına dâhil edilmek suretiyle prime tabi tutulmasının gerekli olduğu belirtilmiştir.

SONUÇ

İşçilerin fazla çalışmalarının karşılığında iş hukuku mevzuatı işçilere ücret veya serbest zaman izni öngörmüştür. İş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku dallarının iç içe bir yapısının bulunduğu göz önüne alındığında, fazla çalışma ücreti ve serbest zaman izninin prime tabi kazanç olarak sayılıp sayılmadığı önem arz etmektedir. Her ne kadar fazla çalışma ücretinin prime esas kazançta dâhil edileceği 5510 sayılı Kanun'un 80/1 hükmünden çıkartılabilir de serbest zaman izni için çıkarım yapılabilecek herhangi bir hüküm mevcut değildir. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'ndan alınan görüş doğrultusunda, serbest zaman izni halinde sigortalının fazla çalışma yaptığı ilgili ayın sigorta primine esas kazançta dâhil edilmemesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

İŞÇİLİK ALACAKLARININ HACZİ İLE İŞVERENİN BU KONUDAKİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Dilara YANGINCI

Stj. Avukat

ÖZET

Uygulamada alacaklıların, alacaklarını tahsil etmede sıklıkla başvurdukları bir yöntem olan işçilik alacaklarının haczi, gerek nafaka borçlarının varlığı gerek haczedilecek tutarın belirlenmesi gerekse icra müdürlüklerine işçi nezdinde doğacak değişikliklerin bildirilmesi açısından işveren nezdinde sorumluluk doğmasına sebebiyet vermektedir.

Bu çalışmamızda, işçilik alacakları haczinin usulü ile sonuçları ve işverenin bu konudaki yükümlülükleri ele alınacak olup, konu Yargıtay kararları ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Maaş ve Ücret Haczi, Kısmen Haciz, İşverenin Sorumluluğu, İİK Md. 83, İK Md. 35.

GİRİŞ

Alacaklı tarafından bir işçi hakkında icra takibi başlatılıp bu icra takibi kesinleştiğinde, işçinin ücret, ikramiye, asgari geçim indirimi (AGİ), toplu sözleşme farkı, ihbar ve kıdem tazminatı ödemeleri icra müdürlüğünün kararıyla haczedilebilmektedir. Bu durumda işveren, işçi alacaklarından kesinti yapılan bedeli icra dairesi hesabına ödemekle yükümlüdür. İşverenin kesinti yapılması gereken bedeli ödememesi halinde, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu (“İİK”)'nın 356. maddesi uyarınca ilgili bedel, icra müdürlüğünce sorumluların maaşından ve sair mallarından tahsil edilebilecektir. İşverenin bu konudaki yükümlülüğünü yerine getirmemesinin sonucu olarak alacaklılar, Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunma yoluna başvurabileceklerdir.

1. İŞÇİLİK ALACAKLARININ HACZİ

Alacaklının haciz yoluna başvurabilmesi için öncelikle, bir icra takibinin başlatılması, akabinde

ise icra takibinin kesinleşmesi gerekmektedir. Kesinleşmeyen bir icra takibi neticesinde haciz yoluna gidilmesi mümkün değildir. İcra takibinde borçlu tarafın bir işyerinde çalışma karşılığında elde edeceği ücret, haczin konusu olabilmektedir. Alacağın tahsili için işçinin maaş ve ücretine başvurulmuş bu yöntem, borcun tahsil kabiliyetini kuvvetlendiren bir niteliğe sahip olması sebebiyle, uygulamada sıklıkla başvurulmaktadır.

İİK'nın “Kısmen Haczi Caiz Olan Şeyler” başlıklı 83. maddesine¹ göre, maaş ve ücretlerin kısmen haczi mümkündür. Bu bağlamda Kanun, dörtte bir oranındaki maaş ve ücreti alacaklılara bırakırken kalan dörtte üçlük kısma ilişkin haczedilebilecek miktarı belirlemekte icra memuruna takdir yetkisi tanımaktadır. İcra memurunun vermiş olduğu maaş ve ücret haczi kararına karşı borçlunun, borçlunun aile bireylerinin ve alacaklının tetkik merciine şikâyet hakkı bulunmaktadır.

Kanun koyucunun maaş ve ücret hacizlerinde kısmi haciz kuralını benimsemesinin temelinde, borçlunun kendisi ile ailesinin sosyal ve iktisadi açıdan varlığını devam ettirebilmesi hususu yatmaktadır. Borçlu ve ailesinin geçimi için gerekli ücret miktarı, icra memuru tarafından borçlunun

¹ “Maaşlar, tahsisat ve her nevi ücretler, intifa hakları ve hasılatı, ilama müstenit olmayan nafakalar, tekaüt maaşları, sigortalar veya tekaüt sandıkları tarafından tahsis edilen iratlar, borçlu ve ailesinin geçinmeleri için icra memurunca lüzumlu olarak takdir edilen miktar tenzil edildikten sonra haczolunabilir. Ancak haczolunacak miktar bunların dörtte birinden az olamaz. Birden fazla haciz var ise sıraya konur. Sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haciz için kesintiye geçilemez.”

ve ailesinin içerisinde bulunduğu sosyal durum ile sağlık ve eğitim koşulları göz önüne alınmak suretiyle takdir edilmektedir. İcra memuru, bu takdiri kendisi yapabileceği gibi bunun için bilirkişiye de başvurabilir. Dolayısıyla maaş ve ücretin kısmen haczinde, öncelikli olarak borçlunun korunmasının amaçlandığı söylenebilir. Zira, borçlunun maaş ve ücreti üzerine, borcun tamamı kadar haciz koymak Anayasa'nın "*Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir*" şeklindeki 17. maddesine aykırılık meydana getirebilecektir.² Bu doğrultuda, borçlunun ve ailesinin geçimi için gerekli olan kısmın borçluya terk edilmesinden arta kalan meblağın haczi mümkün olabilecektir.

Uygulamada ise maaş ve ücret hacizlerinde genellikle ücret miktarının dörtte biri ile yetinilmekte ve yukarıda belirtilen hususlar kapsamında tespit edilebilecek olan miktarın belirlenmesine yönelik icra memurlarınca herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Bu durum, icra memurlarının, anılan madde hükmünde kendilerine tanınmış olan takdir hakkını kullanmamaları sonucunu doğurmaktadır.

İİK'nın 83. maddesine göre, borçlunun birden fazla alacaklısı maaş ve ücret üzerinde haciz talebinde bulunmuş ise, hacizler sıraya konmalı ve önceki haczin kesintisi bitmediği sürece diğer alacaklının alacağı için kesinti yapılmamalıdır. Ayrıca, maaş ve ücret haczi konusunda borçlu rıza gösterse dahi aldığı maaşın tamamı haczedilemeyecektir. İİK'nın 83/a maddesinde yer alan "*82 ve 83 üncü maddelerde yazılı mal ve hakların haczolunabileceğine dair önceden yapılan anlaşmalar muteber değildir*" hükmü ile bu konuya

dair daha önceden yapılan anlaşmaların geçersiz olacağı belirtilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu ("İK") ve Yargıtay kararları³ ışığında değerlendirme yapıldığında ise, İİK'nın 83. maddesinde "*ücret*" olarak belirtilen unsurun içerisinde prim, ikramiye ve toplu sözleşme farklarının da bulunduğu kabul edilmektedir. Bu doğrultuda, yukarıda belirtilmiş olan maaş ve ücretlerin haczi konusundaki kurallar prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Ancak kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı gibi ödemelerin, ücret niteliğinde olduğu kabul edilmemektedir. Bu nedenle, borçlunun kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi alacakları bakımından ücret miktarının dörtte birinin haczedilebileceği kuralı uygulanmayacak ve bu ödemelerin tamamı hacze konu edilebilecektir.

Maaş ve ücret haczi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Ücretin Saklı Kısmı" başlıklı 35. maddesinde de düzenlenmiş olup söz konusu maddeye göre, "*İşçilerin aylık ücretlerinin dörtte birinden fazlası haczedilemez veya başkasına devir ve temlik olunamaz. Ancak, işçinin bakmak zorunda olduğu aile üyeleri için hakim tarafından takdir edilecek miktar bu paraya dahil değildir. Nafaka borcu alacaklılarının hakları saklıdır.*"

Burada özellik arz eden durum nafaka borçlarına ilişkindir. Alacaklı, nafaka borcu sebebiyle, maaş veya ücret haczi yoluna başvurduğunda, borçlunun maaş ve ücreti üzerinde daha önce konulmuş bir haciz bulunuyor olsa dahi, güncel nafaka alacağı için borçlunun maaş ve ücreti üzerinde birinci sırada haciz işlemi yapılması gerekecektir. Kalan maaş ve ücretin dörtte birinden az olmamak üzere tespit edilecek miktarının da daha önce haciz koyduran alacaklıya ödenmesi gerekmektedir. Birikmiş

² "Maaş ve Ücret Haczi", Murat Yavaş, 2009, Sayı 84, Türkiye Barolar Birliği Dergisi

³ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 20.10.2015 Tarihli 2015/18836 E. Ve 2015/25179 K. Sayılı kararı

"4857 sayılı İş Kanunu'nun 35. maddesine göre işçinin almakta olduğu aylık ücretinin ancak 1/4'ü haczedilebilir. İİK'nın 83/2. maddesi uyarınca aylığın üzerinde haciz bulunması halinde, sonraki haciz sıraya konulur ve önceki haczin kesintisi bittikten sonra kesintiye başlanır. Yine 4857 sayılı Yasa'nın 32. maddesi uyarınca ikramiye, toplu sözleşme farkı ve nema da ücretten sayılacağından onların da aynı koşullarda haczini engelleyen bir yasa hükmü yoktur. 6772 sayılı Kanun'un 4. maddesinde ise "fazla mesai, evlilik, çocuk zamları veya primleri, aynı yardımlar, hafta ve genel tatil ücretleri gibi esas ücrete munzam tediye" haczedilemeyeceği belirlenmiştir. Bu durumda ikramiyenin en fazla 1/4'ünün haczi mümkün ise de yukarıda belirtilen 4. maddedeki fazla mesai, evlilik yardımı, çocuk zamları, aynı yardımlar, hafta tatili ücreti, genel tatil ücreti gibi ödemelerin haczi mümkün değildir. Kıdem tazminatı gibi ödentinin ve vergi iadesi alacağının ücretten sayılacağına dair bir hüküm bulunmadığından tamamı haczedilebilir."

nafaka alacağının ise, diğer adi alacaklar gibi, daha önce konulan haciz sona erdikten sonra, yani sırası geldiğinde kesileceği kabul edilmektedir.

Maaş ve ücret haczindeki istisnalardan bir diğeri de vergi borçları için uygulanan hacizler konusunda olup bu husus 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 71/2. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hüküm uyarınca, vergi borçlarında, *“haczolunacak miktar ücretin üçte birinden çok ve dörtte birinden az olamaz. Ancak, asgari ücretli bir çalışanın vergi borcu için haciz işlemi uygulanmışsa, ücretin dörtte biri değil sadece onda biri haczedilebilir.”*

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“SSGSK”)’nın 93. maddesine göre ise, *“...Sigortalılar ve hak sahiplerinin gelir, aylık ve ödenekleri, sağlık hizmeti sunucularının genel sağlık sigortası hükümlerinin uygulanması sonucu Kurum nezdinde doğan alacakları, devir ve temlik edilemez. Gelir, aylık ve ödenekler; 88 inci maddeye göre takip ve tahsili gereken alacaklar ile nafaka borçları dışında haczedilemez. Bu fıkraya göre haczi yasaklanan gelir, aylık ve ödeneklerin haczedilmesine ilişkin talepler, borçlunun muvafakati bulunmaması halinde, icra müdürü tarafından reddedilir.”* Dolayısıyla emekli maaşları ile dul ve yetim aylıkları, SGK prim borcu ve nafaka borcu dışında hiçbir borç nedeni ile haczedilemeyecektir. Bu tür aylıkların haczedilmesi ancak borçlunun muvafakati ile mümkün olacaktır.

2. HACİZ İŞLEMİ KARŞISINDA İŞVERENİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Alacaklının, borçlunun maaş veya ücretinin haczedilmesi talebi üzerine, işçinin bağlı olarak çalıştığı işverene, İİK’nın 355 vd. maddeleri uyarınca maaş haczi müzekkeresi gönderilir. Bu haciz müzekkeresi ile borçlunun maaş veya ücretinin haczedildiği, borçlunun kazanmakta olduğu ücretin icra müdürlüğüne bildirilmesi gerektiği ve borç bitinceye kadar belirlenen oranda ücret kesintisinin icra müdürlüğüne gönderilmesi gerektiğine ilişkin hususlar işverene ihtar olunur.

Borçlunun maaş veya ücretine konan haczi, haciz müzekkeresinin tebliği ile öğrenen işverenin, söz konusu tebligatı tebliğ aldığı tarihten itibaren en geç bir hafta içerisinde, icra müdürlüğüne cevap mahiyetinde bir dilekçe ile bildirimde bulunması gerekecektir. İşverenin icra müdürlüğüne sunacağı dilekçede borçlu, işverene ait işyerinde çalışmasını sürdürmekte ise, işverenin haciz müzekkeresinin tebliğ alındığı tarihi belirterek, işçinin o işyerinde halen çalışmakta olduğunu, işçinin hak kazandığı ücret miktarını, talimat üzerine haczin icra edildiğini ve işçinin almış olduğu ücret üzerinden kesinti yapılarak icra dosyasına yatırılacağını belirtmesi gerekecektir.

İşveren, maaş haciz müzekkeresinde yazılan kararı yerine getirmek ve işçi işten ayrılana kadar veya borcu sona erene kadar ilgili icra dosyasına işçinin maaş veya ücreti üzerinden yapacağı kesintiyi yatırmak zorundadır. İİK’nın “Yukarıdaki maddeye riayet etmeyenler hakkında hükümler” başlıklı 356. maddesi uyarınca, maaş veya ücret haczi kararı karşısında, işveren gerekli kesintiyi yapmazsa veya ilk vasıta ile kesintiyi göndermezse, ayrıca mahkeme hükmü aranmaksızın icra müdürlüğüne sorumluların maaşlarından veya sair mallarından ilgili miktar tahsil edilecektir.

Aynı Kanun’un “Cumhuriyet Savcılığınca Takip” başlıklı 357. maddesi uyarınca ise, *“İcra dairesince kanuna göre yapılan tebliğ ve emirleri derhal yapmağa ve neticesini geciktirmeksizin icra dairesine bildirmeğe alakadarlar mecburdur. Makbul sebep haricinde tebliğ ve emirleri yapmayanlar hakkında ait olduğu dairece tahkikatı evveliyeye hacet kalmaksızın Cumhuriyet Savcılığınca doğrudan doğruya takibat yapılır.”* Kanun maddesinden de görüleceği üzere, icra müdürlüğünden gelen müzekkereye azami özeni göstermeyen ilgililer hakkında izne gerek olmaksızın, direkt olarak soruşturma açılabilir. Bu durumda, icra müdürlüğünün kararı gereğince işverenin, derhal maaş veya ücret üzerinde müzekkerede belirtildiği oranda bir kesinti yapması ve bu kesintiyi icra dosyasına ifa etmesi gerekecektir.

Maaş ve ücrete haciz konulup bu çerçevede kesintiler başladıktan sonra borçlunun maaş veya ücretinde ya da görevinin niteliğinde bir değişiklik meydana gelecek olursa, işveren tarafından bu durumun derhal icra dairesine bildirilmesi gerekmektedir.⁴

Eğer maaş haciz müzekkeresinde sadece ücretin dörtte birinin haczedileceği yazıyorsa işveren kesintiyi bu şekilde yapacak; fazla mesai, prim, ikramiye, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı üzerinden kendi takdiri ile kesinti yapamayacaktır. Ancak maaş haciz müzekkeresinde bu alacaklar üzerinde de haciz işlemi uygulanacağı belirtilmiş ise, işçi işten ayrılana kadar ücreti ve sair haklarından kesinti yapılacaktır.

İlgili kanun maddesi ve yerleşik Yargıtay içtihatları⁵ uyarınca, işverenin bu konuda dikkat etmesi gereken hususlardan bir diğeri ise, işçinin maaş veya ücreti üzerinde başkaca haciz bulunup bulunmadığıdır. Eğer, işçinin maaş veya ücretinde birden fazla haciz varsa sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe, sonraki haciz için kesinti yapılamayacaktır.

Ayrıca işverenin, maaş haciz müzekkeresinde belirtilen borçlunun o işyerinde çalışıp çalışmadığı hususuna da dikkat etmesi gerekecektir. Borçlu, işverenin yanında çalışmıyorsa, maaş haciz müzekkeresi gelmeden önce işten ayrıldıysa veya çıkartıldıysa, en geç bir hafta içerisinde işverenin, bu hususu belirtmesi ve bu nedenle haciz işleminin uygulanmadığını ifade ederek cevap mahiyetinde bir dilekçe sunması gerekecektir. Maaş haczi yazısı geldiği anda, işten ayrılan ya da işten çıkarılan kişinin maaş, ücret, kıdem veya ihbar tazminatı alacağı varsa bunlardan belirtilen oranda kesinti yapılarak icra dosyasına ödenmesi gerekecektir. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı gibi alacaklar bakımından

ücret miktarının dörtte birinin haczedilebileceği kuralı uygulanmayacak ve bu ödemelerin tamamı hacze konu olabilecektir.

Bunun yanında, işverence icra dosyasına maaş veya ücret haczi kesintisi yapılmaktayken, borçlunun işten ayrılması veya çıkartılması durumunda da işverenin bu durumu bir dilekçe ile icra müdürlüğüne bildirmesi gerekecektir. Zira süresi içinde icra dairesine bu hususları bildirmeyen işveren yapılması gereken kesintilerden sorumlu tutulabilecektir.

3. HACİZ İŞLEMİ KARŞISINDA İŞVERENİN FESİH HAKKI

Yargıtay yerleşik içtihadı uyarınca, işçinin maaş veya ücreti üzerinde sık sık haciz işlemi uygulanıyor olması, işveren açısından işçinin sözleşmesinin feshinde geçerli bir fesih sebebi olarak kabul edilmektedir. İşyerinin muhasebe ve hukuk departmanlarının maaş veya ücret haczi müzekkereleri ile gereğinden fazla meşgul edilmesi, iş akışını olumsuz etkileyen bir durum oluşturmaktadır.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 18.02.2019 tarih ve E. 2018/6238 sayılı kararına konu olayda işveren, işçiye hakkında farklı alacaklılar tarafından çok sayıda ve farklı zamanlarda icrai işlem başlatıldığı, işçinin ücretine sıklıkla haciz işlemi uygulandığı, icra müdürlükleri tarafından işçinin ücretinin kesilmesi hususunda işverene gönderilen müzekkere sayısının çok fazla olduğu ve bu durumun oldukça önemli iş gücü ve zaman kaybına sebep olduğuna dair bir ihtar göndermiş, bu ihtarın tebliğinden itibaren altı ay içinde icra dosyalarının kapatılması için gerekli çabanın gösterilmesi ve başka icra dosyalarından işverene müzekkere gelmemesi gerektiğini belirtmiş ancak işçi kendisine verilen süre içerisinde devam eden maaş ve ücret

⁴ “Maaş ve Ücret Haczi”, Murat Yavaş, 2009, Sayı 84, Türkiye Barolar Birliği Dergisi

⁵ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 21.01.2016 Tarihli 2015/24174 E. ve 2016/1687 K. Sayılı İlamı

“...Bunun gibi, birden fazla takip dosyasından aynı anda kesinti yapılıyor olması halinde ise, sırada önde olan haczin kesintisi bitmedikçe sonraki haczin kesintisine başlanamaz. Ancak birden fazla haczin aynı anda borçlu maaşından kesilmesi tüm hacizlerin kaldırılmasını gerektirmez. Mahkemece aynı anda farklı icra dosyalarından konulan maaş hacizlerinden hangisinin önceki tarihli olduğunun tespiti ile diğer hacizlerin kesintisinin durdurulup sıraya alınmasına karar verilmesi zorunludur.”

hacizlerini sonlandıramamıştır. İşverence, işçiye üç aylık bir süre daha tanınmış ve mevcut durumda bir değişiklik olmamıştır. Bunun üzerine, işveren tarafından iş akdine geçerli sebeple son verilmiştir. İşbu davada Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, işçinin aleyhine yapılan icra takiplerinin çokluğu, işverenin muhasebe ve hukuk departmanlarının sık sık buna ilişkin işlemler yapmak zorunda kalması, işverenin de sorumluluğunu doğurabilecek hallerin oluşması riski karşısında işçinin işyerinde olumsuzluklara yol açtığı ve bu açıklamalar karşısında feshin geçerli nedene dayandığını kabul etmiştir.

Belirtmek gerekir ki, iş akdini bu şekilde geçerli sebebe dayanarak feshetmek isteyen bir işverenin işçinin kıdem ve ihbar tazminatı alacağı varsa bunları ödemesi gerekecektir. Fesih sebebinin geçerli sayılması, yalnızca işçinin işe iadesine karar verilmesine engel olacaktır.

SONUÇ

Sonuç olarak, işçinin ücret ve maaşına uygulanacak haciz işlemlerinde, kendisine haciz müzekkeresi gönderilen işveren işbu müzekkereye maksimum bir hafta içerisinde cevap verme yükümlülüğü altındadır. Maaş haczi gerçekleştirilirken öncelikle işçinin o işyerinde çalışıyor olup olmadığı hususuna dikkat edilmeli, ardından ise işçinin ödemekle yükümlü olduğu herhangi bir nafaka alacağının mevcudiyeti araştırılmalıdır. Eğer işçi nezdinde doğmuş olan bir nafaka borcu mevcut ise, söz konusu nafaka alacağı haciz sıralamasında diğer bütün alacakların önüne geçecektir. Nafaka kesintisini takiben, işçi nezdinde doğmuş olan hacizler sıralanacaktır. Bu noktada, her ne kadar İİK md. 83 hükmü, maaş ve ücret üzerinden yapılacak kesintilerde, icra memurlarına dörtte birden fazla kesinti yapılabilmesi hususunda takdir yetkisi tanıyor olsa da İş Kanunu md. 35 uyarınca işçinin aylık ücretinin dörtte birinden fazlası haczedilemeyecektir. Böylece, işçinin bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleri kanun koyucunun getirdiği dörtte bir sınırlaması ile korunmaktadır. İşçinin maaş ve ücretinde yapılacak hacizlerin takibi, işverence sürdürülecek ve bu sırada işçi nezdinde doğacak bütün değişikliklerin

ilgili icra müdürlüklerine ihbarı işverenin sorumluluğu altında olacaktır. Son olarak, sürekli haciz işlemleri sebebiyle işverene zaman ve iş yükü açısından yük olan ve iş ilişkisinin devamını imkansızlaştıracak seviyede zorlaştıran işçilerin iş sözleşmeleri, işverence geçerli nedene dayanarak feshedilebilecektir.

MAHKEME KARARINA GÖRE ÖDENEN FAİZ VE İCRA İNKÂR TAZMİNATININ VERGİLENDİRİLMESİ¹

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Grup Başkanı

ÖZET

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre kaynağı ne olursa olsun adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler de dâhil olmak üzere her türlü alacak faizleri menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi bulunmaktadır. İcra ve İflas Kanunu'na göre ödenen icra inkâr tazminatı ise, ilamsız icralarda borçlunun icraya konu bir borcu olmadığını öne sürerek borcuna itiraz etmesi, yargı mercinin de borçlunun haksızlığına karar vermesi ve alacaklının dava dilekçesinde tazminat talep etmesi durumunda ya da alacaklının haksız ve kötü niyetle icra takibinde bulunduğu tespit edilmesi durumunda ve borçlunun talebi üzerine red veya hükmolunan meblağın %20'sinden aşağı olmamak üzere yargı mercii tarafından belirlenen bir yaptırımdır. Mahkeme kararına göre ödenmesine hükmedilen faiz ve icra inkâr tazminatı, elde edenler açısından gelir vergisinin konusuna girmektedir.

Anahtar Kelimeler: İcra İnkâr Tazminatı, Vergiden İstisna Tazminatlar, Alacak Faizi, Menkul Sermaye İradı, Ücret, Vergi Tevkifatı, Yıllık Beyanname.

GİRİŞ

Bu çalışmamızda, açılan bir dava sonucunda mahkemelerce hükmolunan faiz ile İcra ve İflas Kanunu'na göre belirlenen oranda ödenmesine karar verilen icra inkâr tazminatının Gelir Vergisi Kanunu kapsamında hangi gelir unsuru içinde değerlendirilip, vergiye tabi tutulacağı konusu incelenecektir.

1.MAHKEME KARARINA GÖRE HÜKMEDİLEN FAİZİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul

sermaye iradıdır. Aynı maddenin 6 numaralı bendinde ise, kaynağı ne olursa olsun; her nevi alacak faizlerinin (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil.) menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, yargı kararlarına göre tahsil edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda, 25 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde yapılan açıklamalara göre, kiracıların kira bedellerini ödememeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında, kira bedelinin yanı sıra yasal faiz ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı; faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.²

Anılan Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan hükme göre, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

² 09/07/2004 tarih ve GVK-25/2004-17/Gayrimenkul Sermaye İradı-1 sayılı 25 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri.

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 çiftçiler maddedeki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Ancak anılan bentlerde alacak faizi ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Yukarıda bahsi geçen 25 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nin "Gelir vergisi tevkifatı" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre, kiracının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu olanlar arasında bulunması durumunda, ödenen kira bedeli üzerinden aynı maddenin 94/5-a bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması; alacak faizleri ise anılan maddede vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmektedir.

Adı geçen Kanun'un 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendinde ise, bir takvim yılı içinde elde edilen ve 2019 takvim yılı için 2.200 TL'yi³ aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, mahkeme kararına istinaden kişilere yapılan yasal faiz ödemelerinin, menkul sermaye iradı (alacak faizi) kabul edilerek, anılan Kanun'un 85'inci maddesi ve 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü uyarınca, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için belirlenen (2019 takvim yılı için 2.200 TL) haddi aşması durumunda, tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.⁴

2. TAZMİNAT KAVRAMI VE GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türk Dil Kurumu'nda "tazminat" zarar karşılığı ödenen para, ödence olarak tanımlanmaktadır.⁵ "Tazminat" kavramı maddi ve manevi anlamda uğranılan zarar karşılığında ödenen para ya da ödeneği ifade etmekte olup, kişilerin mal varlığında meydana gelen eksilmeyi karşılamaya yönelik olarak yapılan ödemeler maddi tazminat kavramının konusunu oluştururken; mal varlığı dışındaki hukuki değerlere yapılan saldırılarla meydana getirilen eksilmenin giderilmesi ve zarara uğrayan şahsın manevi varlığında meydana gelen tahribatın kısmen de olsa hafifletilmesine yönelik ödemeler ise manevi tazminatın konusunu oluşturmaktadır. Tazminat ödenmesi, ana kural olarak, ödeyen kişi açısından gider, tahsil eden kişi açısından ise gelir anlamına gelir. İşveren, "işle ilgili olmak şartıyla sözleşme, mahkeme kararı veya kanun hükmü gereği ödediği zarar, ziyan ve tazminatları safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirebilir." (GVK md. 40/3,68/10). Buna karşılık, işletmeden işletme sahibi veya yakınlarına ödenen tazminatlar gider olarak düşülemez (GVK md. 41/2). Benzer şekilde, işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatlar da gider olarak düşülemez (GVK md. 41/6, 68/10).⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu 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 hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla GVK'nın 25'inci maddesinde yer alan gelir vergisinden istisna tazminatlar kapsamında olmayan ve bir işçi işveren ilişkisi kapsamında olan tüm tazminatlar ücret kapsamında değerlendirilecek

³ 2019 yılında geçerli olacak maktu had ve tutarlar 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

⁴ www.gib.gov.tr/ÖzelgeSistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/07/2013 tarih ve 38418978-120[70-13/11]-814 sayılı özelgesi.).

⁵ <http://www.tdk.gov.tr>, erişim tarihi: 31.05.2019.

⁶ Nurettin Bilici, Begüm Dilemre Öden, Tazminatların Vergilendirilmesi, Dünya Gazetesi, Serbest Kürsü, 4.5.2019.

ve çalışanların kümülatif ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Öte yandan, kişinin manevi değerlerinde sebep olunan zararı tazmin amacıyla mahkeme kararıyla maddi bir bedel olarak tayin edilen, ancak fiili bir çalışmaya da hizmetin karşılığı olmayan manevi tazminatın, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak bir hizmet karşılığı yapılan bir ödeme olmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

2.1. Gelir Vergisinden İstisna Edilen Tazminat ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yer alan tazminat ve yardımlar, genel manada aynı Kanun'un 61'inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilmekle beraber, gelir vergisinden istisna edilmişlerdir. Ancak işverenler tarafından tazminat ve yardım kapsamında yapılan birçok ödemeler, anılan maddede yer alan istisnalar kapsamında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, istisna kapsamında yapılan bazı ödemeler de belli limitler dahilinde gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu tazminat ve yardımları ödeyenler tarafından bu sınırlamalara dikkat edilmesi ve limiti aşan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi gereğince aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir:

- Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar,
- Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler.),
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı

bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.),

- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.),
- Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.),
- Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.),
- Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre GVK'nın 25/7. bendinin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale

sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar,

- Genel olarak nafakalar (Alanlar için),
- Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar,
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

Görüldüğü üzere, GVK'nın 25. maddesinde yer alan ve gelir vergisinden istisna edilen tazminatlar içinde icra inkâr tazminatı bulunmamaktadır.

2.2. İcra İnkâr Tazminatının Hukuki Mahiyeti ve Gelir Vergisine Tabi Olup Olmadığı

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 67. maddesinde yer alan hükme göre, takip talebine itiraz edilen alacaklı, itirazın tebliği tarihinden itibaren bir sene içinde mahkemeye başvurarak, genel hükümler dairesinde alacağının varlığını ispat suretiyle itirazın iptalini dava edebilir. Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın **yüzde yirmisinden**⁷ aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminata mahkum edilir. İtiraz eden veli, vasi veya mirasçı ise, borçlu hakkında tazminat hükmolunması kötü niyetin sübutuna bağlıdır. Birinci fıkra yazılı itirazın iptali süresini geçiren alacaklının umumi hükümler dairesinde alacağını dava etmek hakkı saklıdır. Bu Kanun'da öngörülen **icra inkâr tazminatı**, kötü

niyet tazminatı ve benzeri tazminatların tespitinde, takip talebi veya davadaki talep esas alınır.

İcra inkâr tazminatı ilamsız icralarda borçlunun icraya konu bir borcu olmadığını öne sürerek borcuna itiraz etmesi, yargı mercinin de borçlunun haksızlığına karar vermesi ve alacaklının dava dilekçesinde tazminat talep etmesi durumunda ya da alacaklının haksız ve kötü niyetle icra takibinde bulunduğu tespit edilmesi durumunda ve borçlunun talebi üzerine hükmolunan tazminattır. İcra inkâr tazminatı red veya hükmolunan meblağın %20'sinden aşağı olmamak üzere yargı mercii tarafından belirlenen ve koşulları İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmiş bir yaptırımdır. İcra inkâr tazminatının vergilendirilmesi hususu, tazminatı elde eden ve ödeyenlerin hukuki durumlarına göre değişiklik göstermektedir. Buna göre, tazminatı ödeyen borçlunun itirazında kötü niyetli olup olmadığına bakılacak, eğer borçlu kötü niyetli değilse ödenen tazminat gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilecektir. Yargı mercileri tarafından alacaklının tazminata mahkum edilebilmesi için haksız ve kötü niyetli olması gerekmektedir. Dolayısıyla alacaklının tazminata mahkum edilmesi durumunda söz konusu ödemenin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak kabul edilmesi mümkün olmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, aynı Kanun'un müteferrik istisnalar bölümünde yer alan 25'inci maddesinde, "tazminat ve yardımlarda" istisnalar 11 bent halinde sayılmış olup maddede, mahkemelerce hükmolunan tazminatların gelir vergisinden istisna edildiğine yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna göre, mahkemelerce hükmolunan "icra inkâr tazminatının" Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

⁷ 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle, bu fıkra da yer alan "yüzde kırkıdan" ibaresi "yüzde yirmisinden" şeklinde değiştirilmiştir.

Yaptıkları ilamsız icra takiplerinde borçlunun süresinde imzaya veya borca itiraz etmesi durumunda alacaklılar, bir yıl içerisinde mahkemelere itirazın iptali için veya altı ay içinde icra mahkemelerinde itirazın kaldırılması için dava açabilirler. Bu davaların hangi hallerde ve nasıl açılacağına ilişkin konular, davaların sonuçları gibi hususlar İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmiştir. İtirazın iptali davasında mahkeme, takibin geçerli bir icra takibine dayanması, alacağın borçlu için belli veya belirlenebilir nitelikte bulunması ve nihayet borçlunun itirazında haksız çıkması halinde, borçluyu, borcun en az yüzde yirmi oranında bir tazminatı ödemeye mahkûm eder. Aynı şekilde, alacaklının takibinde haksız ve kötü niyetli görülmesi halinde, bu defa o tazminata mahkûm edilir. Uygulamada “icra tazminatı” veya “icra inkâr tazminatı” olarak adlandırılan bu tazminata hükmedilmesi, diğer tarafın talebine bağlıdır.

Burada irdedeceğimiz, icra takibine ve dolayısıyla tazminatın doğumuna yol açan alacağın, kişilerin menkul sermaye iradı veya gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki alacaklarından olması durumudur. Zira böyle bir durumda Gelir İdaresi, uzun yıllardır vermiş olduğu görüşlerinde, söz konusu tazminatı, bir tür alacak faizi niteliğinde görmekte ve alacak faizlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edildiği gerekçesi ile vergilendirilmesi gerektiği görüşünü savunmaktadır.

Bu görüşün doğruluğunu tartışmadan önce, icra inkâr tazminatının hukuki niteliği üzerinde biraz daha durmak istiyoruz. Bu tazminat, alacağa bağlı fer'i nitelikte bir alacak değildir. Sadece borçlunun borca haksız itirazı dolayısıyla hâkim tarafından hükmedilen bir tazminattır. Bu tazminata hükmedilebilmesi için borçlunun itirazında haksız çıkması yeterli olup, alacaklının ayrıca zarar görmüş olması şart değildir. Hatta borçlu, alacaklının zarar görmediğini veya daha az zarar gördüğünü ileri sürerek yüzde kırkın altında bir tazminata hükmedilmesini dahi talep edemez. Kanun'un alt sınırını alacağın yüzde kırkı olarak belirlemekle birlikte, üst sınırını yargıcın takdirine

bıraktığı icra inkâr tazminatı, Borçlar Kanunu anlamında bir tazminat olmayıp, aleyhinde icra takibi yapılan borçlunun haksız ve kötü niyetli olarak yapılan icra takibine itiraz etmesiyle takibin durmasına sebep olması dolayısıyla, alacaklının alacağına kavuşmasına engel olan borçluya karşı konulmuş bir yaptırımdır. Anlam ve kapsamını yukarıda açıkladığımız icra tazminatının alacak faizi olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği konusunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı olarak nitelenen alacak faizinin anlam ve kapsamının da belirlenmesi gerekmektedir.⁸

Sayın Doğrusöz'ün yazısında alıntı yaptığı Gelir İdaresi'nin bir yayınında: “*Gelir Vergisi Kanunu'nda, faizleri vergiye tabi bulunan alacakların umumi bir tarifi yapılmamıştır. Bilindiği gibi borçlar hukukunda alacak, “bir kimsenin diğer birini ya halen veya ileride bir şey yapmağa veya yapmamaya veya kendisine bir şey vermeğe icbar eyleme hakkı” olarak tarif edilir. Gelir vergisi bakımından faizleri vergiye tabi bulunan alacaklar, Borçlar Kanunu'muzun 306'ncı ve müteakip maddelerindeki esaslara göre yapılan ödünç sözleşmesinden doğan alacaklardır. Bu sözleşmede ödünç para veren, ödünç alandan yani alacaklısından ifa ettiği hizmet mukabilinde faiz şeklinde bir ücret alabilir. Bu suretle, ticari muameleler dışında, faiz almak için şahsi servet mahiyetindeki paranın başkalarına ödünç verilmesi, gelir vergisi bakımından menkul sermaye sayıldığından; mukabilinde alınan faizler de bu sermayenin iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır.*

Bilindiği gibi alacak faizleri, ikraz edilen paranın, borçlusunda kaldığı müddete ait olmak üzere, tespit edilen kirası veya ivazı olarak tarif edilir. Binaenaleyh, ödünç verilen paranın, yani nakdi sermayenin bir fer'i olup esas alacağın ifa veya herhangi bir sebeple sona ermesi doğal olarak faiz alacağını sona erdirir. Ödünç sözleşmesinde ödünç alınan borçlusuna vermeği kabul ettiği faiz, esas itibariyle mukavele ile tayin ve tespit edilir. Mukavele ile tayin edilen müddet içerisinde borçlunun borcunu ödeyememesi halinde, temerrüt yani gecikme faizi şeklinde alacaklıya ödenen faizlerin, alacak faizi

⁸ *Bumin Doğrusöz, Gelir Vergisi Açısından İcra Tazminatı, Dünya Gazetesi, 02.11.2006.*

olarak vergi mevzuuna gireceği tabiidir. Mukavelede faiz yürütüleceği açık olarak tasrih edilmeyen alacaklılar mukabilinde ayrıca faiz talep edilmesine imkân yoktur.”⁹ şeklinde açıklama yapılmıştır.

Nitekim Danıştay’ın konuya ilişkin kararları da bu yöndedir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi bir kararında¹⁰: “*Gelir Vergisi Yasası’nda (md.75/6) gösterilen faizlerin menkul sermaye iradı sayılabilmesi için tarafların rızası ile karşılıklı olarak yaptıkları anlaşma sonucu meydana gelen bir alacaktan kaynaklanmış olması gerekir. Bu nedenle kamulaştırma bedelinin bir bölümünün geç ödenmesi üzerine mahkeme kararıyla hükmolunan faizin menkul sermaye iradı sayılmayacağına kabulünde zorunluluk vardır*” açıklaması yer almaktadır.¹¹ Bu nedenlerle, taraflar arasında yapılmış bir sözleşmeye dayanmayan, haksız ve kötü niyetli tarafa bir yaptırım olarak mahkemece uygulanan icra tazminatının, sırf bir alacağın takibi aşamaları sırasında doğmuş olmasından hareketle, “alacak faizi” vasfının yüklenmesi mümkün değildir. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda, “*borç olarak verilen paranın vadesinde ödenmemesi nedeniyle mahkeme kararına dayanılarak tahsil olunan icra inkâr tazminatı ve mahkeme masraflarının faiz olarak kabul edilemeyeceğinden bahisle*” bunlarla ilgili tarhiyatı kaldıran yerel mahkeme kararını onamıştır.¹²

Vergi hukukçularının ve yargı kararlarının görüşleri farklı olsa da Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, maddede tanımlanan iratlar menkul sermaye iradı olarak verginin konusuna dahil edilmiştir. Ayrıca, genel tanım böyle olmakla beraber Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinde bentler halinde sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul

sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. Buna göre, icra inkâr tazminatının maddenin genel tanımı çerçevesinde değerlendirilmesi ve menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.3.İcra İnkâr Tazminatının Vergilendirilmesi Konusunda Gelir İdaresi’nce Verilen Görüşler

Gerek bazı vergi hukukçuları, gerekse yargı kararları icra inkâr tazminatının GVK’nın 75/6. maddesi kapsamında alacak faizi olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığını belirtse de, Gelir İdaresi bu tazminatı alacak faizi olarak değerlendirmekte ve tevkifatlı olarak elde edilen bu tazminatın gelir vergisine tabi tutulmasını belirtmektedir. Aşağıda yer alan özeldelerde ilgili yıllara ilişkin olarak yer alan beyanname verme sınırları 2019 yılına göre revize edilmiştir.

2.3.1 Mahkeme Kararına Göre Tahsil Edilen Kira, Sözleşmeden Doğan Tazminat, İcra İnkâr Tazminatı ve Faiz Gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Konu hakkında, Ankara 8. Asliye Hukuk Mahkemesi’nin kararı ile davalı tarafından ödenmesine hükmolunan ilgili aylara ilişkin eksik ödenen tutar, ilgili aya ait ödenmeyen kira bedeli, kira sözleşmesinin ilgili maddesine göre 6 aylık kira bedeline tekabül eden tazminat, faiz ve asıl alacak üzerinden %40 oranında icra inkâr tazminatı ile yasal faizin ilgili yıl gelirlerine eklenip eklenmeyeceği hususunda Gelir İdaresi’nden görüş istenilmesi üzerine verilen özeldede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarı olduğu belirtilmiş olup, “Gelirin Unsurları” başlıklı 2’nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmış ve mezkûr Kanun’un 70’inci

⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 1 sayılı yayını olan “Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları” adlı kitap, Ankara 1949, sy:292-293.

¹⁰ Danıştay 3. Dairesi’nin 28.02.1989 tarihli ve E.1998/1041, K.1989/517 sayılı Kararı.

¹¹ Danıştay 3. Dairesi’nin 28.10.2004 tarihli ve E.2003/1552, K.2004/2721 sayı ve Kararı da aynı yöndedir.

¹² Danıştay 3. Dairesi’nin 16.6.1994 tarihli ve E.1993/2326.K.1994/2069 sayılı Kararı.

maddesinde de, maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 75'inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmış ve maddede bentler halinde sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş olup, (6) numaralı bentte "her nevi alacak faizleri" sayılmıştır.

Yine aynı Kanun'un 86'ncı maddesinin (1/c) bendinde, tam mükellefiyette vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları ile maddenin (1/d) bendinde bir takvim yılı içinde elde edilen ve 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapması gerektiği sayılmış olup, aynı fıkranın (5/a) bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, yargıya intikal eden kira anlaşmazlıklarında, yargı kararlarına göre tahsil edilen kira ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak yayımlanan 25 No.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirküleri'nin "2.3- Gelir Vergisi Tevkifatı" başlıklı bölümünde, "Kıracının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında

sayılan tevkifat yapmakla sorumlu olanlar arasında bulunması durumunda, ödenen kira bedeli üzerinden aynı maddenin 94/5-a bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması; alacak faizleri ise anılan maddede vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerekir." açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde mahkemece hükmolunan;

- Ödenmeyen ve eksik ödenen kira bedelleri için kişiye ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişilerden olması nedeniyle kira bedelleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte olup, tahsil edilen kira bedellerinin anılan Kanun'un 86'ncı maddesinde belirlenen (2019 yılı için 40.000 TL) hadleri aşması halinde beyan edilmesi,
 - Kira sözleşmesi gereğince ödenmesine hükmolunan bedellerin ise, özü itibarıyla bir taşınmaz kiralınması işleminden kaynaklanmakta olması ve kira sözleşmesi kapsamında elde edilen gelir olması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi; dolayısıyla, bahse konu madde çerçevesinde yapılan bu ödemelerin de kira bedeline dahil edilerek üzerinden tevkifat yapılması ve yıllık beyanname verme sınırının hesaplanmasında dikkate alınarak belirlenen haddin aşılması halinde beyan edilmesi,
 - Faiz, icra inkâr tazminatı ve yasal faizin menkul sermaye iradı olarak kabul edilip, aynı Kanun'un 86'ncı maddesinin (1-d) bendi hükmü uyarınca tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için belirlenen (2019 yılı için 2.200 TL) haddi aşması durumunda beyan edilmesi,
- gerekmektedir.¹³

¹³ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/07/2013 tarih ve 38418978-120[70-13/11]-814 sayılı özelgesi.).

2.3.2 Serbest Meslek Faaliyetinin Bedeline Karşı Açılan Dava Sonucunda Mahkemece Hükmolunan İcra İnkâr Tazminatının ve İcra İnkâr Tazminatı ile İlgili Tahsil Edilen Yasal Faizin Vergi Usul Kanunu, KDV ve Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Gelir vergisi mükellefi (avukatlık bürosu) tarafından avukatlık vekalet sözleşmesi hükümlerine göre bir kamu kurumuna serbest meslek faaliyetinde bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenlenerek beyan edilen ve vergisi ödenen belli tutardaki gelirin kurum tarafından ödenmemesi nedeniyle açılan iptal davası sonucunda davanın kabulü ile haksız itirazda bulunan ilgili kamu kurumu aleyhine asıl alacağın % 40'ına¹⁴ isabet eden belli tutarda icra inkâr tazminatı ödenmesine karar verildiği, toplam dosya alacağının % 90'lık kısmının ilgili icra dairesinden tahsil edildiği, kalan kısmının halen tahsil edilemediği belirtilerek, icra inkâr tazminatı ve faizinin ilgili kurum tarafından icra müdürlüğüne yatırılması nedeniyle kurum adına mı yoksa icra müdürlüğü adına mı serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği ile stopaj ve KDV'ye tabi olup olmadığı, icra müdürlüğünce mahkeme kararına istinaden harç, damga vergisi gibi kesintilerinin yapılması nedeniyle kesintilerin gider olarak kayıtlara alınıp alınamayacağı hususlarında Gelir İdaresi'nden görüş istenmesi üzerine verilen görüş şöyle olmuştur:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu; 67'inci maddesinde, serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükmüne yer verilmiş olup, 68'inci maddesinde ise serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler bentler halinde sayılmıştır. Bu çerçevede, serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olup, tahsil edilmeyen hizmet bedellerinin hasılat kaydedilmesi mümkün olmadığından ve hizmet bedellerinin tahsil

edilmediği sürece dönem kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kanun'un 75'inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmış ve maddede bentler halinde sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş olup, 6 numaralı bentte, "Her nevi alacak faizleri" sayılmıştır. Bu çerçevede, mahkemelerce hüküm olunan icra inkâr tazminatının 75'inci maddenin genel tanımı çerçevesinde, icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin de maddenin 6 numaralı bendi çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilmesi uygun görülen giderler ise aynı Kanun'un 78'inci maddesinde 3 bent halinde belirtilmiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ıncı maddesinin (1/d) bendinde tam mükellefiyette bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için 2.200 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde, kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevfiyatı yapması gerektiği sayılmış olup, icra inkâr tazminatı ile ilgili yasal faizin maddede sayılan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle, bu ödemelerden gelir vergisi tevfiyatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

Bu hükümler çerçevesinde, serbest meslek faaliyeti ile ilgili alacağın serbest meslek kazancı olarak; icra inkâr tazminatı ile yasal faizinin ise menkul sermaye iradı olarak tahsil edildikleri yılın geliri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak tevfiyata tabi tutulmayan menkul sermaye

¹⁴ 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanun'la %40 ibaresi, %20 olarak değiştirilmiştir.

iradının o yıl içinde tahsil edilen tutarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen beyan sınırını aşmaması halinde beyannameye dahil edilmeyeceği tabiidir. Diğer taraftan, mahkeme kararına istinaden ödenen harç, damga vergisi ve benzeri kesintiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 ve 78'inci maddesinde sayılan giderler niteliğinde olmadığından kazanç tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, ilgili kuruma ifa edilen ancak bedeli tahsil edilemeyen hizmet ile ilgili olarak düzenlenen serbest meslek makbuzunda ayrıca gösterilen KDV'nin beyan edilerek ödendiği anlaşılmaktadır. Buna göre, Mahkeme Başkanlığı'nca hükmolunan icra inkâr tazminatı ve yasal faiz belli bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak alınmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş; 210'uncu maddesinde, serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmış ve 236'ncı maddesinde de serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, serbest meslek faaliyeti sebebiyle ödenmesi gereken bedelin ödenmemesi dolayısıyla açılan davanın lehe sonuçlanması ve mahkeme kararıyla lehe hükmolunan icra inkâr tazminatının ve icra inkâr tazminatı ile ilgili tahsil edilen yasal faizin icra dairelerince borçludan alınarak kişiye ödenmesi

halinde borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁵

SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, işverenler tarafından çalışanlara yapılan ücret ve ücret kapsamındaki ödemeler gelir vergisi tevkifatına tabi olup, işverenler tarafından çalışanlara ödenen tazminatlar da istisna kapsamında olmadığı sürece ücret kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır. Öte yandan, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Buna göre, kaynağı ne olursa olsun her nevi alacak faizleri menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak tevkifatsız olarak elde edilen alacak faizlerinin yıllık olarak belirlenen tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyanı söz konusu olup, beyan sınırını aşmayan alacak faizlerinin beyan edilmesi gerekmemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun müteferrik istisnalar başlıklı bölümünde yer alan 25'inci maddesinde, "tazminat ve yardımlarda" istisnalar sayılmış olup maddede, mahkemelerce hükmolunan tazminatların gelir vergisinden istisna edildiğine yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna göre, mahkemelerce hükmolunan "faiz" ve "icra inkâr tazminatının" Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak GVK'nın 86'ıncı maddesinin (1/d) bendinde, tam mükellefiyette bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Buna göre, 2019 yılı için belirlenen sınır olan 2.200 TL'yi aşan tutarda elde edilen ve tevkifata tabi olmayan icra inkâr tazminatının alacak faizi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.

¹⁵ www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8126-740 sayılı özelgesi.).

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ GÜMRÜK KIYMETİ BEYANINDA UYGULANABİLİRLİĞİ VE KORE ÖRNEĞİ

Fatih Uzun

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

ÖZET

Transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında çok uluslu şirketler tarafından uygulanan politikaların gümrük kıymetine olan etkileri uluslararası vergilendirme disiplininin yakın dönemde en ilgi çeken konularından biri olmuştur. Özellikle vergi ve gümrük idarelerinin vergilendirme bağlamında amaçlarının farklı olması, örgütlenme şekli bakımından pek çok ülkede farklı otoritelere bağlı olarak görev yapmaları ile uyguladıkları regülasyonların farklı olması uluslararası ölçekte faaliyet gösteren işletmeler açısından uygulanan transfer fiyatlandırması politikalarının olası gümrük etkilerinin net bir biçimde öngörülememesine sebep olmaktadır. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması uygulamasında mevcut olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve bu tarzdaki anlaşmaların gümrük kıymetinin tayin ve tespiti yönünden uygulanabilirliği ile konuya ilişkin Kore'deki uygulama örneğinin incelenmesi oldukça önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Gümrük Kıymeti, Transfer Fiyatlandırması, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.

GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması, en genel tanımıyla ilişkili şirketlerin birbirleri arasındaki mal ve hizmet satışları ile diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyat olarak tanımlanmaktadır. Transfer fiyatlandırmasıyla, vergi sonrası küresel kârı artırmak, dış ticaret üzerinden alınan vergileri azaltmak, ihracatta fazla vergi iadesi almak, vergi tevkifat matrahını gizlemek veya azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak şekilde dağıtmak, dış ticaret ve kâr transferi sınırlandırmalarını aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmak gibi vergisel sonuçlara ulaşılması amaçlanmaktadır.¹ Günümüzde uluslararası ticaret işlemlerinin yaklaşık % 60'ının birden fazla ülke veya coğrafyada faaliyet gösteren çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirildiğini dikkate aldığımızda, bu şirketler bakımından grubun dünya genelinde ödemekte olduğu toplam vergi yükünün her bir ülkede uygulanan ve farklılık arz eden vergi ve gümrük mevzuatı hükümleri ihlal edilmeksizin minimize edilmesi oldukça önemli hale gelmiştir.

Bu makalemizde transfer fiyatlandırması uygulamasındaki önemli müesseselerinden biri olan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının niteliği ve amacı, bu kapsamda benzeri bir uygulamanın gümrük kıymeti beyanında uygulanabilirliği ile konuya ilişkin Kore örneği ele alınacaktır.

1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Transfer Fiyatlandırması konusunu ele alan temel düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi olup, söz konusu maddenin beşinci fıkrası, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemlerin, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebileceği ve bu şekilde belirlenen yöntemin, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağını ifade etmek suretiyle peşin fiyatlandırma anlaşmalarını belirtmektedir.

¹ Öncel, Yenal, (2003), "Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergileme", İÜ İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri: 41, İstanbul, ss. 1-19.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelin tespit edilmesinde belli bir süre için kullanılacak yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşarak belirlenmesi esasına dayanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri çerçevesinde ilişkili kişi sayılanlar aşağıda tanımlanmıştır. Buna göre;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi,
- Denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte idareye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda vergi idaresine başvurmaları mümkün bulunmaktadır.²

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili

ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.³

İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdarenin başvurusu kabul etmesi halinde mükellef ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

Vergi idaresi ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilmektedir. Anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilmektedir. Vergi idaresi, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip etmektedir.⁴

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme ve mali açıdan önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.⁵

² Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)

³ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)

⁴ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının, Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde belirtilen avantajları aşağıdaki gibidir:⁶

1- Peşin fiyatlandırma anlaşması, uluslararası işlemlerde vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırarak, mükellef için belirsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır.

2- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idareleri ve mükellefler arasında herhangi bir çatışma ortamı oluşturmada işbirliği ve danışma olanakları sağlamaktadır.

3- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, hem mükellef hem de vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunlu konularda olayı mahkeme aşamasına gitmeden çözmekte ve her iki tarafa da gerek maliyet, gerekse zaman tasarrufu sağlamaktadır.

4- İlgili bütün ülkelerin katılması koşuluyla, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ekonomik ve hukuki olarak çifte vergilendirme olasılığını gidermekte ya da azaltmaktadır.

Sonuç olarak peşin fiyatlandırma anlaşması mükellef ile vergi idaresi arasında belli bir dönem için hem transfer fiyatlandırması yöntemi konusunda hem de anlaşma kapsamındaki ilişkili kişiler ve işlemler, anlaşmanın süresi, transfer fiyatı (kâr marjı, faiz oranı, bedel vb.) ve kritik varsayımlar gibi bir takım koşullar üzerinde mutabakata varılmasını ifade eden bir müessesedir.

2. GÜMRÜK MEVZUATINA GÖRE GÜMRÜK KIYMETİ

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, 4458

sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük Yönetmeliği'nde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olup, ana çerçevesi Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'nın VII. maddesinin uygulanmasına ilişkin uluslararası sözleşme ile belirlenmiştir.⁷

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük uygulamaları açısından oldukça önemli bir kavramdır. Zira günümüzde ülkelerde genel olarak uygulanan gümrük vergilendirme sistemleri, advolorem esasına (kıymet esasına) dayalı beyan usulü ile vergilendirme şeklindedir. Dolayısıyla dış ticaret işlemlerinde gümrük vergilerinin eşyanın kıymeti üzerinden hesaplandığını dikkate aldığımızda, eşyanın gümrük kıymetinin doğru hesaplanıp gümrük idaresine beyan edilmesinin ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin hükümler 23 ila 31'inci maddeler arasında düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nda gümrük kıymetinin belirlenmesine yönelik düzenlenen hükümler yukarıda belirtilen "Uluslararası Kıymet Sözleşmesi"ndeki hükümler ile uyumluluk arz etmektedir. Bu kapsamda 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük kıymetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler aşağıda belirtildiği gibidir:

- 1- Satış Bedeli Yöntemi
- 2- Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- 3- Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi
- 4- İndirgeme Yöntemi
- 5- Hesaplanmış Kıymet Yöntemi
- 6- Son Yöntem

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 25'inci maddesi uyarınca satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen gümrük kıymeti sırasıyla yukarıda sayılan diğer yöntemlere göre belirlenebilmekte ve sayılan yöntemler dışında uluslararası anlaşmalardaki hususlar gereği herhangi bir yöntem uygulanamamaktadır.

⁵ KARTALOĞLU Emre, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapmak için Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor", [http://www.emrekartaloglu.com/vergisorumlari/Pesin%20Fiyatlama%20Anlasmasi%20Yapabilmek%20icin%20Buyuk%20Mukellef%20Olmak%20Gerekiyor.pdf](http://www.emrekartaloglu.com/vergisorumlari/Pesin%20Fiyatlama%20Anlasmasi%20Yapabilmek%20icin%20Buyuk%20Mukellef%20Olmak%20Gerekıyor.pdf), Erişim Tarihi: 02.07.2019

⁶ KAPUSUZUOĞLU; Tuncay, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, 2003 Sayfa:191.

⁷ UZUN Fatih, Gümrük Kıymeti ile Transfer Fiyatlandırması İlişkisi, NAZALI Gündem, Yıl:2018, Sayı:1, Sayfa: 95-98

Gümrük kıymetinin doğru belirlenmesinin gerek yükümlüler gerekse gümrük idareleri açısından önemi, ithal eşyasından ad volarem esasına göre tahsil edilecek gümrük vergilerinin belirlenmesine dayanak oluşturmasından ileri gelmektedir.

3. KORE'DE UYGULANAN “PEŞİN GÜMRÜK KIYMETİ BELİRLEME ANLAŞMASI (ACVA)”

Kore Gümrük İdaresi, transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler kapsamında uygulama alanı bulan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” benzeri bir müesseseyi gümrük kıymetinin belirlenmesi alanına da taşımış ve 2008 yılında “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşmasını” (The Advance Customs Valuation Arrangement-ACVA) uygulamaya koymuştur. Her ne kadar uygulamanın ilk dönemlerinde yükümlüler tarafında anlaşmanın uygulanmasına yönelik yoğun bir talep olmasa da 2015 yılından bu yana dış ticaret işlemleri yapan global ölçekteki firmaların Kore'deki ilişkili firmalarının, bu anlaşma ile gümrük kıymetinin tayin ve tespit edilmesi konusunda giderek daha istekli ve talepkâr bir görüntü çizdiği anlaşılmaktadır.⁸

Kore tarafından uygulanan “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması”, uluslararası ölçekte faaliyet gösteren global firmalar ile bunların Kore'deki bağlı veya ilişkili şirketleri arasında gerçekleşen eşya ticaretinde gümrük kıymetinin tayin ve tespitinde, yükümlünün eşyanın gümrük kıymetinin ne olması, kıymete eklenecek ve eklenmeyecek giderler ve eşyanın satış bedeli yönteminin uygulanmasının olası sakıncaları gibi konularda tereddüt veya sorularının olması halinde yine yükümlünün talebi üzerine uygulanan bir müessesedir.

Yükümlü ile gümrük idaresi arasında imzalanan “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması”nın en önemli sonucu, Kore Gümrük İdaresi tarafından yükümlü nezdinde yapılacak gümrük kıymeti konusundaki inceleme ve sonradan

kontrol faaliyetlerini anlaşmanın yürürlükte kaldığı süre boyunca ertelemeştir. Bunun karşılığında anlaşmanın diğer tarafı olan yükümlü de ilişkili şirketleri arasında yapılan eşya ticaretinde uyguladığı transfer fiyatlarının “Anlaşma”da yer alan ilkelere uygun olarak belirlendiğini periyodik olarak gümrük idaresine raporlamak zorundadır. Bu çerçevede, Kore Gümrük İdaresinin çok uluslu şirketlerin ülkesinde faaliyet gösteren ilişkili firmalar ile ticaretinde gümrük kıymetinin belirlenmesi noktasında uyguladığı bu yöntemin, vergi idaresi tarafından transfer fiyatlandırması konusunda uygulanmakta olan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” (Advance Pricing Agreement-APA) ile benzerlik arz ettiğini ifade etmek mümkündür.⁹

“Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması”nın uygulanma esası, Kore Gümrük İdaresi ile yükümlü arasında anlaşmanın imzalanma süreci tamamlandığında ilgili gümrük idaresinin yükümlü tarafından beyan edilen gümrük kıymetini, kıymetin anlaşmada belirtilen esaslar uyarınca belirlenmiş olması şartıyla kabul etme konusunda yasal bir yükümlülüğünün bulunması ilkesine dayanmaktadır. Bu sayede Kore Gümrük İdaresi gümrük kıymetinin Anlaşma hükümleri dikkate alınmak suretiyle beyan edilmesi noktasında proaktif rol üstlenerek firmalara yardımcı olup belirlenmiş miktardaki gümrük vergilerini garanti altına alırken, işletmelerde ithalat ve ihracat işlemlerini gümrük kıymeti açısından herhangi bir uyuşmazlık sorunu yaşamadan gümrük beyanlarının sonuçlarını öngörebilir biçimde yürütmektedirler.

Kore Gümrük İdaresi'nin uygulamaya koyduğu “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması”nın yükümlüler nezdinde sağladığı diğer özel avantajlar arasında ise gümrük idaresi ile bu kapsamda bir anlaşma imza eden yükümlülerin üç yıl süreyle gümrük kıymeti alanında gümrük incelenmesinden muaf tutulması, yükümlünün ACVA Anlaşması gereği yapılan gümrük kıymeti beyanının şartlı bir kıymet beyanı olması sebebiyle gümrük kıymeti

⁸ Jeong Cheol Cho, “Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes” *World Customs Journal*, Volume 11, Number 1, Page: 69-72

⁹ Jeong Cheol Cho, “Understanding Korea's advance customs valuation arrangement and refund claim regimes” *World Customs Journal*, Volume 11, Number 1, Page: 69-72

ile ilgili düzenlenecek cezai müeyyidelerden muaf tutulması, gümrük idaresinin ithal edilen eşyanın beyan edilen gümrük kıymeti konusunda güvenilir bilgi kaynaklarına sahip olması ve ticari faaliyetlerdeki istikrarın sağlanması bakımından firmaların toplumsal güvenilirliğinin temin edilmesi gibi unsurlar sayılabilecektir.¹⁰

Kore Gümrük İdaresi tarafından uygulamaya konulan “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması”nın uygulandığı sırada ortaya çıkan çözülmesi gereken konuların belki de en önemlisi ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinde düzeltme yapılması gereken durumlar ve bu durumlara paralel olarak eksik ödenen gümrük vergilerinin ödenmesi veya fazla ödenmiş olan gümrük vergilerinin geri verilmesine ilişkin süreçlerin nasıl yapılacağı olmuştur.

Kore Hükümeti tarafından bu bağlamdaki sorunların çözüme kavuşturulması amacıyla 2011 yılında Gümrük Kanunu ve Uluslararası Vergi Düzeltmeleri Kanunu’nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Gerek vergi gerek ise gümrük mevzuatında yapılan bu değişikliklerle yükümlülere/ mükelleflere ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin artması veya azalması sonucunda vergi ya da gümrük idaresi tarafından ayrıca tahakkuk ettirilen/ettirilecek kurumlar vergisi ve gümrük vergilerini, diğer vergilendirme otoritesine (vergi idaresi veya gümrük idaresi) dokümente ederek başvurmak suretiyle iadesini talep edebilme imkanı getirilmiştir.

Örneğin, gümrük idaresinin yükümlü nezdinde eşyanın gümrük kıymetindeki bir artışa bağlı olarak ilave gümrük vergileri uygulaması durumunda, yükümlü vergi idaresine beyan etmiş olduğu kurumlar vergisi matrahında düzeltme yapılması için başvurabilmektedir. Aynı şekilde vergi idaresinin ilişkili şirketler arasındaki eşya ticaretinde uygulanan kıymetin beyan edilenden daha düşük olması sonucuna bağlı olarak firma için ek kurumlar vergisi tahakkuk ettirmesi durumunda, yükümlü daha önce yüksek gümrük kıymeti beyan ettiği için fazladan ödemiş olduğu gümrük vergilerinin iadesini gümrük

idaresinden talep edebilmektedir. Vergi veya gümrük idarelerinden herhangi birinin düzeltme veya iade talebini kabul etmemesi halinde yükümlü, daha yüksek bir idari otorite olan Maliye ve Strateji Bakanlığı’na başvurmak suretiyle vergi ve gümrük idaresinin konu ile ilgili görüşleri de dikkate alınarak emsallere uygun fiyatın tespit edilmesini isteyebilmektedir. Sonuç olarak, vergi ve gümrük idarelerinin farklı görüşleri sebebiyle sorun yaşayan yükümlüler, ithal eşyasının kıymetinde yapılacak düzeltme sebebiyle vergi ve gümrük idareleri arasındaki görüş ayrılığının Maliye ve Strateji Bakanlığı tarafından çözüme kavuşturulmasını talep edebilmekte ve adı geçen Bakanlık tarafından konunun idari açıdan nihai çözüme ulaştırılması sağlanmaktadır.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması ve bu konudaki güncel gelişmeler son yıllarda uluslararası vergilendirme literatüründe en çok ele alınan konuların başında gelmektedir. Transfer fiyatlandırması kavramını en yalın haliyle ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet ticaretinde uygulanan fiyat olarak tanımlarsak, çok uluslu şirketlerin diğer coğrafyalardaki bağlı şirketleri arasında gerçekleşen eşya ticareti söz konusu olduğunda konunun gümrük uygulamalarını da ilgilendirdiğinin kabulü gerekmektedir. Ancak ilişkili şirketler arasındaki hizmet ticareti ve bu ticarete uygulanan fiyatlar gümrük idaresinin kapsam ve ilgi alanına girmeyecektir, zira gümrük uygulamaları ve mevzuatı ticari aktörler arasındaki hizmet ticaretini değil eşya ticaretinde uygulanacak regülasyonları düzenlemektedir.

Her ne kadar gümrük mevzuatımızda transfer fiyatlandırmasına ilişkin herhangi bir kavram yer almasa da ilişkili şirketler arasında eşya ticaretinin gündeme geldiği her durumda konunun gümrük idaresini ve gümrük mevzuatını ilgilendiren yönü bulunmaktadır. Çünkü gümrük idareleri ithalat işlemlerinde gümrük vergilerini yükümlüler tarafından beyan edilen transfer fiyatları/gümrük kıymetleri üzerinden tahakkuk ve tahsil etmektedir.

¹⁰ Jeong Cheol Cho, “Understanding Korea’s advance customs valuation arrangement and refund claim regimes” *World Customs Journal*, Volume 11, Number 1, Page: 69-72

İlişkili şirketler arasındaki eşya ticaretinde uygulanacak fiyat politikası ve bu politikalara ilişkin uygulamalar hakkında vergi idaresi ile gümrük idaresi arasında ortaya çıkabilecek görüş ayrılıklarının sebeplerinin ve her iki idari otoritenin amaçları arasında farklılık bulunmasının, pek çok ülkede her iki kamu otoritesinin farklı Bakanlıklar altında örgütlenmiş olması ve her iki kamu otoritesinin uygulamak zorunda olduğu regülasyonların birbirinden farklı olması olarak ifade edilmesi mümkündür. Gümrük idareleri ithal edilecek eşyanın gümrük kıymetinin olabildiğinde yüksek olmasını ve bu sayede tahsil edeceği gümrük vergileri tutarının olabildiğince yüksek olmasını arzularken, vergi idaresi ithal edilecek eşyanın gümrük kıymetinin ve dolayısıyla ithalatçı firmanın maliyetinin olabildiğince düşük olmasını ve bu suretle vergilendirilebilecek kurum kârının yüksek olmasını öncelemektedir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin gümrük mevzuatı ve uygulamaları ile ilişkilendirilmesi, transfer fiyatlandırması ile gümrük kıymeti arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve bu suretle vergi ve gümrük idarelerinin konu ile ilgili ortak çalışmasının teşvik edilmesi amacıyla Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile Dünya Gümrük Örgütü (WCO) tarafından 2006 ve 2007 yıllarında vergi ve gümrük uzmanları ile özel sektör temsilcilerinin katıldığı iki önemli konferans düzenlenmiştir. Her iki konferansta transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin vergi ve gümrük alanındaki implikasyonları, transfer fiyatlandırması uygulamaları için yükümlülerin hazırladığı dokümantasyonların gümrük idarelerinin amaçları için ne ölçüde kullanılabileceği, transfer fiyatlandırması kapsamında yükümlüler tarafından yapılan işlemlerin gümrük ve vergi incelemelerine olası etkileri ile nihai olarak vergi mevzuatına göre uygulama alanı bulan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”nın gümrük kıymetinin tespiti alanında uygulanabilirliği ele alınmıştır.¹¹

Her iki konferans sonucunda vergi ve gümrük idareleri arasında konuya ilişkin diyalog ve

işbirliğinin arttırılması, vergi ve gümrük idarelerinin konuyla ilgili en iyi uygulama örneklerine ilişkin deneyimlerini birbirleri ile paylaşmaları, her iki kamu otoritesinin amaçları ve uyguladığı kuralların daha iyi anlaşılması, vergi ve gümrük idareleri arasında veri paylaşımının temin edilmesi ve konunun tüm paydaşlarının katıldığı komiteler kurulmak suretiyle transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymeti arasındaki ilişkiye dair çalışmaların daha ileri bir safhaya taşınması konusunda mutabık kalınsa da; ilerleyen yıllarda yükümlüler açısından uygulamada fayda sağlayacak çözümler geliştirilmesi ile vergi ve gümrük mevzuatındaki hükümlerin konuya çözüm getirir şekilde revize edilmesi mümkün olmamıştır.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması ve gümrük kıymetinin belirlenmesi arasındaki ilişki yakın dönemde de uluslararası vergilendirme alanında dikkat ve titizlikle ele alınacak konuların başında gelecektir. Özellikle dış ticaret işlemleri yapan yükümlüler bakımından konunun vergi ve gümrük idareleri tarafından etraflıca ve işbirliği yapılarak ele alınması ve uygulamaya dair pratik çözümler geliştirilmesi, ticari aktörlerin gerçekleştirdiği işlemlerin gerek gümrük gerek ise vergi mevzuatına uygunluğunun temin edilmesi ve ticari istikrarın sağlanması bağlamında oldukça önemli olacaktır. Bu kapsamda ilişkili şirketler arasındaki uluslararası eşya ticaretinde Kore tarafından uygulamaya konulan “Peşin Gümrük Kıymeti Belirleme Anlaşması” ve bu Anlaşma’nın uygulanmasına dair ifade edilen hususların diğer ülkelerin vergi ve gümrük idareleri tarafından incelenmesinin dikkate değer olduğu düşünülmektedir. Yakın gelecekte vergi ve gümrük idareleri tarafından konunun bütüncül bir yaklaşımla ele alınmaması ve yükümlülere fayda sağlayacak gerek yasal düzlemde gerek ise uygulamaya dair çözümlerin geliştirilmesinde gecikilmesi halinde, ticari aktörlerin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri eşya ticaretinde uyguladıkları transfer fiyatlarının olası vergi ve gümrük komplikasyonlarından emin olamayacakları ve bu durumun da mevzuata uygunluk (compliance) konusunda çeşitli endişe ve kaygıları beraberinde getireceği değerlendirilmektedir.

¹¹ PING Liu and SILBERZTEIN Caroline, “Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?”, WCR, Sayfa 36-38

ÜLKEMİZE STAJ AMACI İLE GELEN YABANCI ÖĞRENCİLERE İLİŞKİN SİGORTALILIK VE PRİM ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Şerife Merve KILINÇKAYA
Sosyal Güvenlik Kıdemli Danışmanı

ÖZET

Bilindiği üzere, ülkemizde öğrencilerin eğitim gördükleri alanda teorinin yanında pratikte de tecrübe kazanarak uzmanlaşabilmeleri adına farklı staj programları yürütülmekle birlikte zorunlu staj uygulaması da bulunmaktadır. Bu kapsamda öğrencilerin belli tarih aralıklarında staja tabi tutularak eğitim gördükleri alanda uzmanlaşmaları amaçlanmaktadır.

Bu itibarla, bu ve farklı birçok amaçla yürütülen uluslararası projeler mevcut olup, yurtdışından staj yapmak amacıyla bu projeler kapsamında ülkemize gelen yabancı öğrenciler çeşitli firmalarda staj programlarını yürütmektedirler. Bu çerçevede, ülkemize staj yapmak amacıyla gelen ilgili kişilerin sigortalılık ve prim ödeme yükümlülükleri konusunda işverenlerce tereddütler yaşanabilmektedir.

Makalemizde, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”), Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ile Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde ilgili hususa açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: 5510 Sayılı Kanun, Yabancı Öğrenci, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, Prim Ödeme Yükümlülüğü, İşveren.

uygulaması bakımından; (a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar, (...) sigortalı sayılırlar.” denilmektedir.

GİRİŞ

Her ne kadar ülkemizde staj, stajyerlik, aday çırak, çırak, usta kavramları 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu (“3308 sayılı Kanun”) ile detaylandırılmış olsa da yürütülen uluslararası projeler çerçevesinde yurtdışından ülkemize staj yapmak amacı ile gelen yabancı öğrencilerin sigortalılık yükümlülükleri hususunda ülkemiz sosyal güvenlik mevzuatının irdelenmesi gerekmektedir.

1. ÜLKEMİZE STAJ AMACI İLE GELEN YABANCI ÖĞRENCİLERİN SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDAKİ SİGORTALILIK DURUMU

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”)’nın “Sigortalı sayılanlar” başlıklı 4. maddesinde, “Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları

Anılan Kanun’un ikinci fıkrasının (c) bendinde ise, “Mütekabiliyet esasına dayalı olarak uluslararası sosyal güvenlik sözleşmesi yapılmış ülke uyruğunda olanlar hariç olmak üzere, yabancı uyruklu kişilerden hizmet akdi ile çalışanlar, hakkında da uygulanır.” hükmü amirdir.

Benzer şekilde, 5510 sayılı Kanun’un “Bazı sigorta kollarının uygulanacağı sigortalılar” başlıklı 5. maddesinin (b) bendinde, “5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununda belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde meslekî eğitim gören öğrenciler hakkında iş kazası ve meslek hastalığı ile hastalık sigortası; meslekî ve teknik ortaöğretim ile yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, mesleki ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler ile 2547 sayılı Yükseköğretim

Kanununun 46 ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrencilerden aylık prime esas kazanç tutarı, 82 nci maddeye göre belirlenen günlük prime esas kazanç alt sınırının otuz katından fazla olmayanlar hakkında ise iş kazası ve meslek hastalığı sigortası uygulanır. Bu bentte sayılanlar, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılırlar ve bunlardan bakmakla yükümlü olunan kişi durumunda olmayanlar hakkında ayrıca genel sağlık sigortası hükümleri uygulanır.” denilmektedir.

Aynı Kanun’un “Sigortalı sayılmayanlar” başlıklı 6. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, “Bu Kanunun kısa ve uzun vadeli sigorta kolları hükümlerinin uygulanmasında; (...) Uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri hükümleri saklı kalmak kaydıyla; yabancı bir ülkede kurulu herhangi bir kuruluş tarafından ve o kuruluş adına ve hesabına Türkiye’ye üç ayı geçmemek üzere bir iş için gönderilen ve yabancı ülkede sosyal sigortaya tabi olduğunu belgeleyen kişiler ile Türkiye’de kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan, yurt dışında ikamet eden ve o ülke sosyal güvenlik mevzuatına tabi olanlar, 4 üncü ve 5 inci maddelere göre sigortalı sayılmaz.” hükmü yer almaktadır.

2. ÜLKEMİZE STAJ AMACI İLE GELEN YABANCI ÖĞRENCİLERİN SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDA PRİM ÖDEME BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ

5510 sayılı Kanun’un “Prim ödeme yükümlüsü” başlıklı 87. maddesinde,

“Bu Kanunun uygulanmasında kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortası ve isteğe bağlı sigorta bakımından;

a) 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentlerine ve 5 inci maddenin (a) bendine tabi olanlar için bunların işverenleri,

....

e) 5 inci maddenin (b) bendinde belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde meslekî eğitim

görenler ile meslekî veya teknik ortaöğretimde okumakta iken (...) (2) staja tâbi tutulan öğrenciler ile tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler için Milli Eğitim Bakanlığı veya bu öğrencilerin eğitim gördükleri okullar veya kurumlar, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler için projenin yürütüldüğü kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve üniversiteler, yüksek öğrenim sırasında (...) (2) staja tâbi tutulan veya işletmelerde meslekî eğitim gören öğrenciler için öğrenim gördükleri yüksek öğretim kurumu,

g) Uluslararası Öğrenciler Değerlendirme Kurulu kararı ile burslandırılan uluslararası öğrenciler için bursluluk statüleri devam ettiği süre boyunca Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı veya Uluslararası Öğrenciler Değerlendirme Kurulu tarafından görevlendirilen kurumu, (...) prim ödeme yükümlüsüdür.” denilmektedir.

Buna göre, Kanun hükmünde de bahsi geçtiği kapsamda staj programlarını gerçekleştiren öğrencilerin prim ödeme yükümlüsü işveren, Millî Eğitim Bakanlığı veya bu öğrencilerin eğitim gördükleri okullar veya kurumlar, öğrencinin öğrenim gördüğü yüksek öğretim kurumu yahut görevlendirilen kurumlar olmaktadır.

5510 sayılı Kanun’un yukarıda yer alan hükümlerine ek olarak Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği’nin (“Yönetmelik”) “Sigortalılığın başlangıcı ve bildirim yükümlülüğü” başlıklı 11. maddesinin birinci fıkrasında, “Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için çalışmaya, meslekî ve teknik eğitime, meslekî ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimine, staja veya bursiyer olarak göreve başladıkları tarihten itibaren sigortalı hak ve yükümlülükleri başlar.” denilmekle birlikte ikinci fıkrasında “İşverenler, Kanunun 4 üncü maddesi birinci fıkrasının; (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanları, çalışmaya başladıkları tarihten önce, (...) Kuruma e-sigorta yoluyla bildirilmek zorundadır.” denilmektedir.

Aynı maddenin altıncı bendinde ise, “Hizmet akdi ile çalışmamakla birlikte Kanunun 5 inci maddesinin (b) bendine tabi olanların bildirimleri Milli Eğitim Bakanlığı, öğrencilerin eğitim gördükleri okullar, yüksek öğretim kurumları, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler için projenin yürütüldüğü kamu kurum ve kuruluşları, özel sektör kuruluşları ve üniversitelerce yapılır.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan tüm hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 5510 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi doğrultusunda hizmet akdi ile çalışan yabancı uyruklu kişiler 4/(a) kapsamında sigortalı sayılmışlardır. Anılan Kanun’un 6’ıncı maddesinin (e) bendinde ise, uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri hükümleri saklı kalmak kaydıyla, yabancı bir ülkede kurulu herhangi bir kuruluş tarafından ve o kuruluş adına ve hesabına Türkiye’ye üç ayı geçmemek üzere bir iş için gönderilen ve yabancı ülkede sosyal sigortaya tabi olduğunu belgeleyen kişiler ile Türkiye’de kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlardan, yurt dışında ikamet eden ve o ülke sosyal güvenlik mevzuatına tabi olanlar Kanun’un 4’üncü ve 5’inci maddelerine göre sigortalı sayılmayarak istisna tutulanlar arasında yer almıştır.

Öte yandan, ülkemizin diğer ülkeler ile imzaladığı ikili ya da çok taraflı sosyal güvenlik sözleşmelerinde de iki ülke vatandaşlarının karşılıklı olarak diğer ülkede geçici görevli ya da geçici görevli olmaksızın çalışmaları halinde hangi ülkenin sosyal güvenlik mevzuatına tabi olunarak uygulanacak olan ülkeye ilişkin hükümler mevcut bulunmaktadır.

Bu çerçevede, Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun’un Uygulama Yönetmeliği (“Uygulama Yönetmeliği”)’nin “Muafiyetler” başlıklı 55. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, “İki yılı geçmemek ve eğitim süresiyle sınırlı olmak üzere durumunu ibraz edeceği belgeler ile kanıtlayarak üniversiteler ile kamu

kurum ve kuruluşlarına bilgi ve görgülerini artırmak üzere gelen yabancıların, (...) çalışma izni almalarına gerek bulunmamaktadır.” denilmektedir.

SONUÇ

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri çerçevesinde, Uygulama Yönetmeliği’nin 55. maddesi kapsamında olan kişiler çalışma izin uygulamasından muaf olmakla birlikte, ülkemize staj amacı ile gelen yabancı öğrenciler ile ulusal ajansların yürüttüğü programlar kapsamında gelenler ve iki yılı geçmemek üzere üniversiteler ile kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi ve görgülerini artırmak üzere gelen yabancılarla ilgili olarak;

- Ülkeler arasında sosyal güvenlik sözleşmesi bulunması halinde, ikili sözleşmede yer alan hüküm doğrultusunda hareket edilmesi,

- İkili sözleşmenin akdedilmemiş olması halinde ise, yabancı öğrencilerin 5510 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında bulunmasını gerektirecek özel bir düzenleme bulunması halinde bu kişilerin 5/(b) kapsamında sigortalı sayılmaları gerekecektir. Bu kapsamdaki kişilerin prim ödeme yükümlüsü 5510 sayılı Kanun’un 87. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarıdır.

Aksi durumda ise, 5510 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin (c) bendi gereğince, bu kişilerin 4/(a) kapsamında sigortalı sayılmaları gerekecek olup bu kapsamda sigortalı olanların prim ödeme yükümlüsü de işveren olacaktır.

DEVAM EDEN TEK BİR İHLAL YAKLAŞIMI VE REKABET KURULUNUN 12 BANKA HAKKINDAKİ KARARI

Emre DURGUN

Ortak, Avukat

Dava ve Uyuşmazlık Çözümü

Eda SERTKAYA

Stj. Avukat

ÖZET

Rekabet Kurulu, 08.03.2013 tarih ve 13- 13/198-100 sayılı kararı ile Türkiye’de faaliyet gösteren 12 bankanın mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetlerine yönelik fiyat stratejilerini birlikte belirlemesi suretiyle “ortak plan” dahilinde hareket ettiğini ve Rekabetin Korunması Hakkında Kanun çerçevesinde bir ihlâl gerçekleştirdiğini tespit etmiştir. Danıştay 13. Dairesi ise karar düzeltme istemi çerçevesinde yaptığı incelemede devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı temel alınarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olmadığına hükmetmiştir. Dava dosyası yeniden bir karar verilmesi üzerine Ankara 2. İdare Mahkemesi’ne gönderilmiş olup Mahkeme 19.07.2019 tarihinde Danıştay 13. Dairesi’nin bozma kararına uyulmaması yönünde bir hüküm tesis etmiştir. Bu aşamada kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’na temyiz başvurusunda bulunulması gündeme gelecektir. En nihayetinde Rekabet Kurulu’nun 12 banka hakkındaki kararı, para cezaları ve bankaların tazminat sorumlulukları bakımından önem taşımaktadır ve dolayısıyla yargının vereceği nihai kararın uygulamaya ışık tutması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Rekabet Kurulu, Kartel, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun.

GİRİŞ

Rekabet Kurulu’nun (“**Kurul**”) 08.03.2013 tarih ve 13- 13/198-100 sayılı kararı ile Türkiye’de faaliyet gösteren 12 bankanın mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetleri konusunda anlaşma ve/veya uyumlu eylem içerisinde bulunmak suretiyle 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (“**RKHK**”) çerçevesinde bir ihlâl gerçekleştirdiği ve kartel oluşturduğu tespit edilmiştir. Tarafların Kurul kararını kanun yoluna götürmesi üzerine, Ankara 2. İdare Mahkemesi (“**İdare Mahkemesi**”), Kurul kararını hukuka uygun bularak, bankalarca açılan iptal davalarını reddetmiştir. Bunun üzerine, İdare Mahkemesi’nin vermiş olduğu karar ile ilgili olarak temyiz yoluna başvurulmuş, ancak Danıştay 13. Daire Başkanlığı 2015/2974 esas 2015/4612 Karar sayılı ilamı ile temyiz taleplerini reddetmiştir. Akabinde ise ilgili karar hakkında karar düzeltme

yoluna başvurulmuş olup; Danıştay’ın ilgili dairesinin 2016/3587 Esas 2019/1778 Karar sayılı ilamı ile karar düzeltme isteminin kabulüne hükmedilmiştir. Nihayetinde İdare Mahkemesi 19.07.2019 tarihli kararı ile Danıştay 13. Dairesi Başkanlığı’nın bozma kararın uyulmamasına ve 2014/276 E. 2014/1395 K. sayılı kararda ısrar edilerek davanın reddine yönelik hüküm tesis etmiştir.

Karar düzeltme isteminin sonuçlanmasının ardından İdare Mahkemesi’nin yapacağı yeniden incelemenin tamamlanmasının beklendiği süreçte Kurul kararına konu kartel oluşumundan zarar gören ilgili kişilerce mahkemelerde tazminat davaları açılmış olsa da, ilgili mahkemelerce Kurul kararının henüz kesinleşmemiş olması hasebiyle tazminat talepleri hakkında karar verilmekten imtina edilmiştir. Nitekim güncel durum dahilinde Kurul kararı henüz kesinleşmemiş olduğu için, tazminat taleplerine dair belirsizliğin bir müddet daha devam edeceği açıktır.

Bu çalışmamızda Rekabet Kurulu'nun tarafından devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı çerçevesinde verilen 12 banka hakkındaki kararı ve ağırlıklı olarak Danıştay 13. Dairesi'nin Ankara 2. İdare Mahkemesi'nin kararını bozan ilamı olmak üzere, başvuru kanun yolları çerçevesinde yargı makamlarınca verilen kararlar ele alınacaktır.

1. REKABET HUKUKU AÇISINDAN KARTEL

Rekabet Kurulu'nun dava konusu kararının incelenmesine geçilmeden önce, soruşturmaya taraf bankalara isnat edilen rekabeti kısıtlayıcı eylem hakkında mevzu edilmesinde isabet olduğu değerlendirilmiştir.

Bilindiği üzere, rekabet hukukunun en temel amacı rekabetin korunmasıdır ve RKHK md. 4 ile sabit olduğu üzere, rekabeti engelleyici, kısıtlayıcı veya bozucu teşebbüsler arası anlaşmalar ve/veya uygulamalar yasaklanmıştır. Rekabeti kısıtlayıcı anlaşmalar ise yatay ve dikey anlaşmalar olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Aynı coğrafi pazarda, aynı veya benzeri ürünleri satan, doğrudan rakip olan teşebbüsler arasında yapılan anlaşmalar yatay anlaşmalar kapsamına girmektedir; ürün veya hizmetin arzı sürecinde dikey düzlemde farklı aşamalarda yer alan teşebbüsler arasında yapılan anlaşmalar dikey anlaşmalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda ele alacağımız Rekabet Kurulu kararının temelinde yer alan kartel kavramı ise yatay anlaşmalar çerçevesinde karşımıza çıkmaktadır.

Karteller, irade beyanlarının teşebbüsler arasında açıkça ortaya konulmasıyla ortaya çıkmaktadır. Belirtmek gerekir ki, teşebbüslerin kartel oluşturma iradeleri, teşebbüsler arası herhangi bir iletişim ve/veya bağlantı gerçekleşmeden de ortaya çıkabilmektedir. Fakat böyle durumlar, uyumlu

eylem kavramı çerçevesinde değerlendirilmektedir.¹ Nihayetinde, birbirine rakip olan teşebbüslerin, açık veya zımni olacak şekilde asgari satış fiyatını ve/veya satış şartlarını aralarında kararlaştırma, piyasaları bölüşme, kendilerince tespit edilen miktar ve çeşitler uyarınca üretim yapma ve bunlarla sınırlı olmamakla birlikte sair yollarla rekabeti ortadan kaldıracak şekilde iradelerini birleştirmeleri mümkündür.

2. REKABET KURULU'NUN 08.03.2013 TARİH VE 13- 13/198-100 SAYILI KARARI

Kurul, Türkiye'de faaliyet gösteren 12 bankanın kredi kartı faizlerini birlikte belirledikleri yönündeki şikâyet üzerine, soruşturma başlatılmasına karar vermiştir.² Gerçekleştirilen incelemeler neticesinde, soruşturmaya taraf 12 bankanın mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetleri alanında RKHK'nın 4. maddesini ihlâl ettiklerine; bu nedenle RKHK'nın 16. maddesi ile Ceza Yönetmeliği hükümleri uyarınca 2011 mali yılı sonunda oluşan ve Kurul tarafından belirlenen yıllık gayri safi gelirlerinin takdiren, Akbank, YKB ve Garanti Bankası, Garanti Ödeme Sistemleri ile Garanti Konut Finansmanı'ndan oluşan ekonomik bütünlüğe %1,5; İş Bankası, Finansbank, Halk Bankası, Vakıfbank ve Ziraat Bankası'na %1; Denizbank, HSBC ve ING'ye %0,6; TEB'e ise %0,3 oranında olmak üzere toplam 1.116.957.468,76 TL idari para cezası verilmesine karar verilmiştir.

Kurul'un mezkûr kararında, “devam eden tek bir ihlâl”³ yaklaşımı açıkça vurgulanmamış ise de, işbu karar çeşitli anlaşma ve/veya uyumlu eylemlerin tek bir ihlâl kapsamında değerlendirildiği bir karar olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim soruşturmaya taraf teşebbüslerin mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetlerine yönelik fiyat stratejilerini birlikte belirlemesi “ortak plan” olarak değerlendirilmiş ve ihlâl 21.08.2007-22.09.2011 tarihleri arasında

¹ Osman Tan ÇATALCALI, “Kartel Teorisi İhracat Kartelleri ve Kriz Kartelleri”, Rekabet Kurumu Yayını Uzmanlık Tezi, Ankara 2007, s.11.

² Şikâyet konu olan 12 banka ise şu şekildedir: “Akbank T.A.Ş., Denizbank A.Ş., Finans Bank A.Ş., HSBC Bank A.Ş., ING Bank A.Ş., Türk Ekonomi Bankası A.Ş., Türkiye Garanti Bankası A.Ş., Garanti Ödeme Sistemleri A.Ş., 2 Garanti Konut Finansmanı Danışmanlık A.Ş., Türkiye Halk Bankası A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş., Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O., Yapı ve Kredi Bankası A.Ş., T.C. Ziraat Bankası A.Ş.”.

³ Bahse konu yaklaşıma ilişkin detaylı bilgi Bölüm 4'te verilecektir.

devam ettiği tespit edilmiştir. Kararda ortak planı gösterir ilk dört belge doğrultusunda yedi bankanın mevduat ve kredi hizmetleri kapsamında birlikte fiyat tespitinde bulundukları kanaatine ulaşılmış; ilerleyen dönemde beş bankanın daha ihlâl katıldığı ve ortak planın kredi kartı hizmetlerini de kapsayacak şekilde genişletildiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca, kamu bankalarının kamu mevduatı hizmetine yönelik ihalelerde danışıklı teklif verdiği tespit edilmiş, nihayetinde söz konusu eylemler de 12 bankanın tamamının katıldığı uzlaşmanın kapsamında değerlendirilmiştir.

3. REKABET KURULU KARARINA KARŞI BAŞVURULAN KANUN YOLLARI ÇERÇEVESİNDE ADLİ MAKAMLARCA VERİLEN HÜKÜMLER

Kurul kararı uyarınca haklarında idari para cezası düzenlenen 12 banka tarafından Ankara 2. İdare Mahkemesi nezdinde kararın iptali yoluna başvurulmuştur ancak açılan iptal davası, Kurul kararının hukuka uygun olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir.

İdare Mahkemesi'nin kararı her bir banka tarafından ayrı ayrı temyiz edilmiş olup, temyiz taleplerini inceleyen Danıştay 13. Hukuk Dairesi, İdare Mahkemesi'nin kararını onamıştır. Anılan kararda “(i) Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 12 teşebbüsün mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetlerini konu edinen bir uzlaşma kapsamında rekabeti sınırlayıcı nitelikte eylemlerde bulundukları, (ii) uzlaşmanın belirlenmesi, uygulanması ve takibinin ise taraflar arasında gerçekleştirilen bir dizi iletişim, bilgi paylaşımı ve mutabakat vasıtasıyla ifa edildiği ve (iii) soruşturmaya taraf bankalar arasında rekabete hassas bilgilerin paylaşıldığı ve rakip bankaların üst yöneticilerinin kahvaltılarda buluştukları, bu buluşma ve görüşmeler akabinde bir anlaşmanın varlığını ortaya koyar nitelikte bilgi paylaşımlarının yapıldığı” tespitlerinin Kurul tarafından elde edilen belgelerle ortaya koyulduğu gerekçesiyle, Kurul kararında hukuka aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir.

Daha sonra karar düzeltme yoluna başvurulmuş olup, karar düzeltme isteminin incelenmesi sonucunda Danıştay 13. Dairesi, Ankara 2. İdare Mahkemesi'nin kararını aşağıda yer verilen gerekçelere dayanarak bozmuştur. Anılan kararda özetle, (i) Kurul kararında, farklı teşebbüsler arasındaki farklı pazarlara ilişkin çeşitli anlaşma ve uyumlu eylemlerin devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı kapsamında değerlendirildiği, ancak Rekabet Kurumu'nun soruşturmaya taraf 12 bankanın tamamının kararda yer verilen hizmetlere ilişkin ortak plan dahilinde belirli bir koordinasyon içerisinde hareket ettiğinin ve ihlâl katılan teşebbüslerin işbu ortak plandan haberdar olduğunun makul şüphenin ötesinde bir ispat standardı ile ortaya koyarak yeterli deliller ile desteklemediği ve (ii) Danıştay 13. Daire tarafından dosya kapsamında yapılan inceleme sonucunda bazı bankaların sadece tek bir hizmet yönünden ihlâl katıldığı, bazı bankaların ise bazı hizmetler yönünden hiçbir şekilde ihlâl katılmadığı ve dolayısıyla 12 bankanın tamamının farklı sektörlere ilişkin olarak farklı bankalar arasında gerçekleşen ihlâllerin tamamından sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğu tespitlerine yer verilmiştir. Nihayetinde devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı kapsamında tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olmadığına hükmedilmiştir.

En nihayetinde, karar düzeltme isteminin sonuçlanması akabinde dava dosyası yeniden bir karar verilmesi üzerine Ankara 2. İdare Mahkemesi'ne gönderilmiş olup İdare Mahkemesi 19.07.2019 tarihli kararı ile Danıştay'ın bozma kararına uyulmamasına ve davanın reddine karar vermiştir. Bu aşamada kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'na temyiz başvurusunda bulunulması gündeme gelecektir.

IV. DEVAM EDEN TEK BİR İHLAL YAKLAŞIMI

Danıştay 13. Hukuk Dairesi'nin 2016/3587 Esas 2019/1778 Karar sayılı ilamında yer verildiği üzere, uyuşmazlık konusu Kurul kararında

farklı teşebbüsler arasındaki farklı pazarlara ilişkin çeşitli anlaşma ve uyumlu eylemler devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmamızın bu aşamasında gerek Rekabet Kurulu'nun dava konusu kararında ve gerekse Danıştay 13. Dairesi'nin karar düzeltme isteminin değerlendirmesi akabinde verdiği kararda yer verilen "devam eden tek bir ihlâl" yaklaşımı ele alınacaktır.

Genel olarak devam eden tek bir ihlâl varlığından söz edilebilmesi için, çeşitli anlaşma ve/veya uyumlu eylemlerin ortak bir planın parçası olması sebebiyle birbiriyle bağlantılı olması gerekmektedir.

Bununla birlikte, karteller karmaşık yapılı işbirlikleri olup, genellikle tek bir davranıştan değil, bir dizi mutabakat zincirinden oluşmaktadır.⁴ Hâl böyle iken, kartellerin zaman içerisinde değişim göstermeleri gündeme gelebilmektedir. Şöyle ki, kartel üyesi teşebbüslerin tamamı her zaman uyum içerisinde hareket etmeyebilmektedir.⁵ Nitekim teşebbüslerin belirli dönemlerde rollerinin değişmesi, tüm toplantılara katılım göstermemeleri yahut kendi içlerinde çıkar çatışmaları yaşamaları mümkündür. Dolayısıyla her değişim, teşebbüsler arasında yeni bir anlaşma yapıldığının göstergesi olarak kabul edilmemektedir. Devam eden tek bir ihlâl yaklaşımında ise ilgili teşebbüsler, ihlâl in sürekli olarak tarafı olup olmadıklarına ya da alınan kararları birebir uygulayıp uygulamadıklarına bakılmaksızın, temeldeki rekabeti sınırlayıcı ortak plandan dolayı sorumlu tutulmaktadır.⁶ Ancak devam eden tek bir ihlâl yaklaşımında kritik nokta ortak planın varlığıdır ve bu sebepten ötürü öncelikli olarak ortak planın ortaya konulması gerekmektedir.

Önemle ifade edilmelidir ki ortak plan, kartelin tüm detaylarını içerir yazılı bir ticari sözleşme metni olarak değerlendirilmemelidir.

Belirtildiği üzere, devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı kapsamında kartelin yalnızca bir ya da birkaç unsuruna katılmış olan bir teşebbüs, ihlâle katıldığı dönemle sınırlı olmak üzere ihlâl in bütününden sorumlu tutulabilmektedir. Bu noktada teşebbüsün ortak plana bilinçli bir şekilde bağlı olduğunun ispatlanması hayati önem taşımaktadır.⁷ Daha detaylı açıklamak gerekirse, devam eden tek bir ihlâl yaklaşımında bir teşebbüsün ihlâl in her aşamasına katılmış olması gerekmemekle birlikte, ihlâle katıldığı pazar veya ürün sebebiyle diğer teşebbüslerin farklı pazar veya ürünlere ilişkin davranışlarından da sorumlu tutulabilmesi için, teşebbüsün ortak plandan haberdar ya da en azından bu durumu bilebilecek durumda olduğunun ispatlanması gerekmektedir.

Çalışmamız kapsamında ele aldığımız yaklaşıma ilişkin olarak tartışma konusu olan bir başka husus ise devam eden tek bir ihlâl kapsamında farklı ürün/hizmetlere yönelik ihlâllerin birleştirilip birleştirilemeyeceğidir. İhlâle katılan teşebbüslerin ilgili ürün/hizmet pazarlarının tamamında faaliyet göstermediği ve tüm ürün/hizmetlere ilişkin ortak bir planın mevcut olmadığı hallerde bu pazarlara yönelik ihlâllerin birleştirilemeyeceğine dair görüşler mevcuttur.⁸ Rekabet Kurulu ise belirli bir zaman diliminde gerçekleşen çeşitli davranışların birbirini tamamlayıcı nitelik arz ettiğine kanaat getirilmesi halinde tek bir ihlâl in varlığına hükmetmekte ve teşebbüsleri tek bir cezadan sorumlu tutmaktadır.⁹

⁴ Bahar ERSOY, "Rekabet Hukukunda Devam Eden Tek Bir İhlâl Yaklaşımı", *Rekabet Kurumu Yayını Uzmanlık Tezi*, Ankara 2015, s.15.

⁵ H. Gökşin Kekevi, "Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Topluluğu ve Türk Rekabet Hukuku'nda Kartel Anlaşmalarının Denetimi", T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Avrupa Birliği ve Uluslararası Ekonomik İlişkiler Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s.16

⁶ İrfan Uraz Canbolat, "Rekabet Hukuku Açısından Anlaşma ve Uyumlu Eylem Ayrımı ve Hukuki Sonuçları", T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.94

⁷ Zekeriyâ Arı, *Rekabet Hukukunda Danışıklılık Kavramı (Anlaşma, Karar, Uyumlu Eylem) ve Hukuki Sonuçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.98-100.

⁸ Ersoy, a.g.e., s. 36.

⁹ Bkz. Rekabet Kurulu'nun 06.09.2002 tarihli ve 02-53/685-278 sayılı; 25.02.2003 tarihli ve 03-12/135-63 sayılı kararı ve 18.04.2011 tarihli ve 11-24/464-139 sayılı kararları

Son olarak devam eden tek bir ihlâl yaklaşımının hukuki sonuçlarına değinilecektir. Bir görüşe göre, devam eden tek bir ihlâl ile ilgili yapılan soruşturmalarda birbirinden farklı çok sayıda rekabet ihlâline işaret eden bilgi ve belgelere ulaşılmaktadır. Teşebbüsler arasında yıllarca süregelen ilişkiler kapsamında meydana gelmiş, konusu, dönemi ve hatta bazen tarafları farklı olan ihlâllerin ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bunların her biri için ayrı cezalar verilmesi, hem soruşturmanın kapsamı bakımından hem de soruşturma sonucunda ortaya çıkabilecek cezalar bakımından yetkili kurumlara ve teşebbüslere ağır yükümlülükler yükleyecektir. Bu nedenle, teşebbüsün, dahil olduğu anlaşmanın rekabeti sınırlamaya yönelik temeldeki bir anlaşmanın uzantısı olduğunu bildiğinin veya bilmesi gerektiğinin ispatlanması şartıyla ilgili teşebbüslerin hepsinin ihlâlin temelini oluşturan ortak bir anlaşma nedeniyle sorumlu tutabilmesi mümkün olmalıdır.¹⁰ Uygulamada ise bir teşebbüsün ihlâl katıldığından alenen ispatlanması gerekmemekte ortak plana bağlı hareket ettiğinin tutarlı ve yeterli delillerle ortaya konulması yeterli olmaktadır.¹¹

Danıştay 13. Dairesi'nin karar düzeltme istemini incelemesinin akabinde verdiği kararda ise, Rekabet Kurulu'nun 12 bankanın tamamının mevduat, kredi, kredi kartı ve kamu mevduatı hizmetlerine ilişkin olarak tek bir ortak plan dahilinde belirli bir koordinasyon içerisinde hareket ettiğinin ve teşebbüslerin ortak plandan haberdar olduğunun makul şüphenin ötesinde bir ispat standardı ile ortaya konulamadığı ifade edilmiştir. İlâveten, soruşturmaya taraf 12 banka hakkında ihlâl dahil oldukları her bir hizmet yönünden ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekirken devam eden tek bir ihlâl yaklaşımıyla tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olmadığına karar verilmiştir.

Rekabet Kurulu'nun dava konusu kararı Türkiye'de rekabet hukuku alanında çalışmalar yapan uzmanlarca da eleştirilmektedir. Ersoy'a göre: *(i) kamu mevduatı, kredi ve kredi kartı hizmetlerine ilişkin çeşitli ihlâlleri kapsayan ve tarafların ortak*

amaçlarını gösteren genel bir planın mevcudiyeti yeterli bir şekilde ortaya konulamamıştır, (ii) tüm bankaların üç hizmet türüne yönelik olarak birlikte hareket ettiğine dair herhangi bir delil elde edilememiştir ve (iii) ihlâl sonradan taraf olduğu kabul edilen beş banka hakkında yalnızca bir veya iki hizmete yönelik delil elde edilmiş olmasına rağmen söz konusu bankaların ortak plandan haberdar olduğu varsayılmıştır. Nihayetinde yukarıda yer verilen çelişkili hususların varlığına rağmen Kurul, 12 bankanın tamamını ihlâl katılım gösterdikleri süre boyunca anılan hizmetler çerçevesinde gerçekleştirilen ihlâlin tamamından sorumlu tutulmuştur.

V. TAZMİNAT HAKKI

Yukarıda da bahsedildiği üzere, Kurul bahsi geçen 12 bankanın 21.08.2007 ve 22.09.2011 tarihleri arasında vermiş oldukları mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetlerinde kartel iradesi ile belirlenen faiz oranlarının uygulandığı hususunu tespit etmiştir. Dolayısıyla, bahse konu hizmetlerden faydalanmış kişilerce RKHK'nın 57. ve 58. maddeleri kapsamında uğranılan zararın 3 katı kadar tazminat talepli bir dava açılabilmesi gündeme gelmiştir.

Bu noktada tartışmalı olan husus, RKHK 57 ile 58. maddelere dayanılarak açılacak olan tazminat davası kapsamında, mahkemelerce henüz kesinleşmemiş olan Kurul kararına dayanılarak karar verilmesinin mümkün olup olmadığıdır. Nitekim birçok mahkeme şu zamana kadar açılan kartel tazminatı talepli davalarda karar düzeltme aşaması henüz tamamlanmadığı hasebiyle karar vermekten imtina etmekteydi. Ancak kartel faizi sebebiyle zarara uğradığını iddia eden bir tüketici tarafından İstanbul 12. Tüketici Mahkemesi'nde açılan dava sonucunda tüketici lehine verilmiş olan bir karar bulunmaktadır.¹² Mahkeme tarafından verilen kararda, RKHK ile Rekabet Kurulu tarafından verilen bir kararın dava şartı olup olmadığı hususunun düzenlenmediği ve dolayısıyla

¹⁰ Canbolat, a.g.e. s.94.

¹¹ Burcu Can, "Rekabet Hukukunda Kartellere İlişkin İspat Standardı", *Rekabet Kurumu Yayını Uzmanlık Tezi*, Ankara 2012, s. 39.

¹² İstanbul 12. Tüketici Mahkemesi'nin 09.05.2017 tarih ve E.2016/152 sayılı kararı

bekletici sorun yapılması yönündeki taleplerin kabul edilip edilmeyeceğine dair kararın mahkemenin takdirinde olduğu ifade edilmiştir. Nihayetinde, “*Gecikmiş adalet, adalet değildir.*” prensibinin göz önüne alınması suretiyle Kurul kararına karşı idari yargıda açılan iptal davası bekletici sorun yapılmayarak tüketici lehine hüküm tesis edilmiştir.

Tazminat davası açma konusunda bir diğer çekince ise zamanaşımı süresinin başlangıcı ile ilgilidir. Bir görüşe göre, rekabet ihlâlinden kaynaklı tazminat davalarına ilişkin zamanaşımı süresinin, Kurul kararının kesinleşmesinden sonra başlaması gerekmektedir.¹³ Ancak somut durumda RKHK kapsamında açılan tazminat davaları için belirlenen zamanaşımı süresinin Kurul kararlarının kesinleşmesinden itibaren başlatılması yönünde bir düzenleme söz konusu değildir.

SONUÇ

Nihayetinde, Rekabet Kurulu 08.03.2013 tarih ve 13- 13/198-100 sayılı kararı ile Türkiye’de faaliyet gösteren 12 bankanın mevduat, kredi ve kredi kartı hizmetleri konusunda anlaşma ve/veya uyumlu eylem içerisinde bulunmak suretiyle RKHK çerçevesinde bir ihlâl gerçekleştirdiği ve söz konusu kararda devam eden tek bir ihlâl yaklaşımı benimsenmiştir. Dava konusu Kurul kararına karşı en son başvurulmuş kanun yolu olan karar düzeltme talebinin Danıştay’ın 13. Hukuk Dairesi tarafından incelenmesi akabinde, Kurul’un anılan ihlâl yaklaşımını doğru bir şekilde uygulamadığı ve dolayısıyla verilen kararın hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Bunun üzerine dava dosyası İdare Mahkemesi’ne gönderilmiş olup, Mahkemece Danıştay 13. Hukuk Dairesi’nin bozma kararına uyulmayacağına ve verilen ilk kararda ısrar edilerek davanın reddine karar verilmiştir. Nihayetinde bu aşamada tarafların talep etmesi halinde dosyanın Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu’na incelenmesi gündeme gelecektir.

Bütün bunlara ek olarak, Kurul’un rekabet ihlâlüne ilişkin verdiği karar neticesinde RKHK’nın 57. ve 58. maddesi kapsamında bankalara karşı tazminat davası açılması gündeme gelmiş ise de, Kurul kararının henüz kesinleşmemiş olması sebebiyle dava açan veya açmaya hazırlanan ilgili kişiler ile tazminat başvurusu yapılan mahkemeler nezdinde tereddütler mevcut bulunmaktadır. Hal böyle iken, bu tereddütlerin Kurul kararı kesinleşmeden tam anlamıyla giderilmesi mümkün görünmemektedir. En nihayetinde Rekabet Kurulu’nun 12 banka hakkındaki kararı, para cezaları bakımından önem taşıyan ve bankaların özel hukuk sorumluluklarını genişletebilecek nitelik taşıdığından, yargının vereceği nihai kararın uygulamaya ışık tutması ve tereddütleri ortadan kaldırması beklenmektedir.

¹³ “*Rekabet İhlallerinden Doğan Tazminat Davalarında Zamanaşımı Süresi ve Başlangıcı*”, Arslan Kaya; İlhan Yiğit; 2016, Özel Sayı, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi

GEREKÇELİ KARAR HAKKI

Alper ÖRNEK

Avukat

ÖZET

Yozlaşmış olarak adlandırılabilir devletlerin en büyük sorunu, genelde, ortak toplumsal anlayışa ve genel yarara dayalı hukuk ilkelerinin yahut kurallarının ilga edilerek bunların yerine keyfi, bireysel ve tutarsız uygulamalara geçilmesidir. Bu uygulamaların önüne geçilmesi için zaruri en temel ihtiyaç, mahkemeler tarafından verilen kararların nedenlerinin terminolojik tanımı ile gerekçelerinin hukuk bilimine uygun bir metodoloji ile ortaya konulması ve karar verilirken hukuk kaidelerine bağlı kalındığının kamuya ispatlanmasıdır.

Pozitif hukuk kuralları bağlamında da kendine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi altında yer bulan “gerekçeli karar hakkı”, bireylerin yukarıda anılan standartlarda karar elde etmesine ön ayak olan temel insan haklarındandır.

Anahtar Kelimeler: Gerekçeli Karar Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Gerekçe.

GİRİŞ

Bireyleri bağlayan kararlar alma yetkisiyle donatılmış mahkemelerin, devlet düzeninin üç önemli unsurundan birini oluşturan yargı erkinin ayrılmaz bir parçası olduğu anlayışı modern hukuk sistemlerinin genel geçer bir kabulüdür. Adliyesi, mahkemesi, yargııcı olmayan bir yargı erkinin varlığı tartışmalı hale gelecek ve hatta var olmadığı dahi rahatça söylenebilecektir.

İnsanlar ihkak-ı hak yetkilerinden vazgeçerek bu yetkilerini yasayla kurulmuş mahkemelere bırakmışlardır. Hak arayışlarını bu mahkemeler önünde gerçekleştiren bireylerin mahkemeler ve hakimlerden karşılamalarını bekledikleri yegane istekleri ise adil yargılanmanın sağlanması ve hakka, hukuka, hakkaniyete uygun karar verilmesidir.

Yargılayan, yargıç anlamlarına gelen “hakim” kelimesi bir sıfat olarak taşındığı vakit bu sıfatı taşıyan kişilerin omuzlarına katlanılması güç bir ağırlık yüklemektedir.

Hakim sıfatını taşıyan kişi artık şahsi görüş ve kanaatleri yerine yazılı olan yahut olmayan hukuk kuralları bağlamında bir metodoloji benimseyecek ve yeri geldiğinde gerekirse kendine yabancılaşmasını bilecektir. O, görüşlerinde artık keyfiliği rafa kaldırmıştır.

Hakimin vermiş olduğu kararlarda keyfi olmadığını ve nihai hedefinin adaletin sağlanması olduğunu gösterebileceği tek alan ise kararlarındaki gerekçesidir. Hakim, mantıklı bir akıl yürütme ile kararını gerekçelendirecek ve bireylerin aklında olan adalet ve hakkaniyet anlayışına zarar getirmemek için var gücüyle çabalayacaktır (ya da en azından öyle olması beklenmektedir).

Pozitif hukuk düzenleri altında, bireylerin adalet anlayışlarına zeval gelmesini önlemek adına ihdas edilen sayısız norm vardır. Bu çalışma altında ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesi ile düzenlenen “adil yargılanma hakkı”nın bir unsuru olan “gerekçeli karar hakkı” incelenecektir. İnceleme, sırasıyla, hakkın genel çerçevesinin çizilmesi, gerekçe kavramı, hakkın dayanağı ve yüksek mahkeme içtihadı ile hakkın ne yönde şekillendiği tespitlerinden teşekkül edecektir.

1. GENEL OLARAK “GEREKÇELİ KARAR HAKKI”

Adil yargılanma hakkının kurumsal koşulları yanında biçime ilişkin koşullarının da olduğu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (“AİHM”) kararlarında ve doktrinde kabul görmüş bir gerçektir. Biçimsel koşullarla kast edilen konular ise duruşmaların görülmesi ile ilgili olanlardır. Bunlar: yargılamanın aleni yapılması, yargılamanın makul sürede yapılması ve bitirilmesi ile mahkeme kararlarının gerekçeli olmasıdır.

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması şartı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (“AİHS”)’nin 6. maddesinde, lafzen, açıkça ifade edilmiş bir hak değildir. 6. madde (adil yargılanma hakkı), herkesin adil yargılanma hakkı olduğunu açıklamakta ve bu itibarla yargılamanın hakkaniyete uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini ön plana çıkartmaktadır. Hakkaniyete uygun yargılamanın öncelikli şartlarından biri de gerekçeli karar hakkının gereği gibi karşılanmasından geçmektedir¹.

AİHM, herhangi bir mahkeme kararının saydamlığının ve anlaşılabilirliğinin sağlanması nedeniyle adil yargılanma hakkının içinde saymıştır. Bu çerçevede mahkemeler, hem hukuk hem de ceza davalarında, kararlarında 6. madde uyarınca gerekçe göstermek durumundadırlar.

2. “GEREKÇE” KAVRAMI

Gerekçe, hakim davada belirlediği maddi olaylarla hüküm fıkrası arasında bir köprü görevini yerine getirmesi işlemi olarak tanımlanabilir. Gerekçe bölümünde hükmün dayandığı hukuki esaslar açıklanır. Hakim, tarafların kendisine sundukları yahut kendisi veya soruşturma makamı tarafından tespit edilen maddi vakıaların hukuki niteliğini açıklar.

Gerekçede karara temel oluşturan, ona dayanak teşkil eden hukuki esaslar belirtilir. Karar ise davayı esastan çözümleyen, taraflar arasındaki uyuşmazlığı sona erdiren nihai hükümdür. Başka bir ifade ile

hüküm, davanın esası hakkında verilen nihai karar iken; karar, yargılama faaliyeti sonucunda verilen ve tefhim edilen hükümdür. Bu kavramlar çoğu zaman birbirinin yerine kullanılmaktaysa da aralarında ufak nüans farklılıkları olduğu söylenebilecektir.

Gerekçe, mucip sebep (esbab-ı mucibe), sebep ve mantiki delil gibi kelimeler eş anlamlıdır. Sözlük anlamı ile gerekçe ise “yargıcın hükmünü dayandırdığı nedenlerdir”. Gerekçe, metnin dayanağıdır. Dayanağı olmayan bir sonuç temelsiz bir binaya benzeyecektir. Gerekçe aynı zamanda etik ve bilimsel içeriğiyle yargılama çalışmasının bir sanat olduğunu ortaya koyan bir araçtır ve her zaman somut açıklamalar içermelidir.

Gerekçe, ister mütalaa, ister karar mahiyetinde olsun her yargılamanın zorunlu bir sonucudur. Hükmün gerekçesini, nihai karara varılmasına yol açan mantiki ve hukuki esaslar oluşturur. Bu açıdan hüküm ile bu hükme yol açan hukuki ve mantiki sebepler arasında nedensellik bağı bulunduğunda ancak hükmün gerekçeli olduğu söylenebilecektir.

Gerekçe, bir hukukçunun, özellikle yargı makamında bulunan bir hukukçunun, “hakim” sıfatlı bir hukukçunun en önemli faaliyeti ve uğraşısıdır. Mahkeme kararlarının gerekçesi hukuken güçlü olmalıdır, aksi takdirde toplumun adalete duyduğu güven zedelenir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu bir kararında² gerekçe üzerine şu ifadelerle yer vermiştir “gerekçe, hükmün dayanaklarının kanuna, akla, hukuka ve dosya içindeki bilgi ve belgelere uygun şekilde açıklanmasıdır. Gerekçenin mevcut bilgi ve belgelerin yerinde değerlendirildiğini, tartışıldığını gösterir şekilde geçerli, yeterli ve yasal olması gerekir.”

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu ise bir kararında³ gerekçe için şu tespitlerde bulunmuştur: “Bir mahkeme kararında gerekçenin varlığının tespiti için dava konusu olayla (maddi vakıalarla) verilen hükmün fıkrası arasında bir bağlantının (neden-sonuç ilişkisinin) kurulmuş olması gerekir. Bunun için dava

¹ Dr. Hüseyin TURAN, “Adil Yargılanma Hakkı”, Adalet Yayınevi, 2016, sf.352

² Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 09 Aralık 1991 tarih ve 1991/8-320E. sayılı kararı.

³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 24 Ekim 2001 tarih, 2000/4-1016E. sayılı kararı.

konusu olay hakkında tüm delillerin toplanması, tartışılması, bu delillerden hangisine değer verildiğinin dayanakları, hangilerine değer verilmediğinin nedenleri değerlendirilip tartışıldıktan sonra varılacak bir sonuç/karar ancak gerekçeli olacaktır. Yargılama sürecinde ancak bu şekilde yapılacak bir usulün izlenmesi halinde verilen kararın gerekçeli olduğunun kabulü mümkündür.”

Muhakeme faaliyeti kronolojik zabıt tutma faaliyeti değildir. Mahkeme, savunmaları göz önünde bulundurmak, tartışmak ve savunmaların vicdani kanaat edinilirken etken olmayış nedenlerini de belirtmek zorundadır.

3. “GEREKÇELİ KARAR HAKKI”NIN ORTAYA ÇIKIŞI

AİHS’de adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6. maddenin birinci fıkrasında “mahkeme kararlarının gerekçeli olması” gerektiğine dair açık hüküm bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile dile getirmek gerekirse AİHS’nin 6. maddesinde mahkeme kararlarının gerekçe içermesi konusuna açıkça yer verilmiş değildir.

Adil yargılanma hakkını oluşturan unsurların bir kısmı 6. madde altında açıkça belirtilmiştir. Bunlar: davanın kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, makul süre içinde, aleni bir şekilde görülmesidir. Bunların yanında madde tahtında ayrıca davanın “hakkaniyete uygun şekilde” görülmesi gerektiği de belirtilmiştir.

AİHM ve öncesinde Avrupa İnsan Hakları Komisyonu (“Komisyon”) tarafından hakkın özünü oluşturan bu ibareden, yani hakkaniyete uygun yargılanma kavramından hareketle adil yargılanma hakkının fıkra da açıkça sayılanlar dışında bir takım zımni unsurları da içerdiği sonucuna varılmıştır. Bu metodolojiden hareketle AİHM, mahkeme kararlarının gerekçeli olması ilkesini *Hadjianastassiou*⁴ kararında açıkça dile getirmiştir.

Genelde ve özellikle temyiz denetimi olan yargılama usullerinde, kanun yollarına başvuruların kabul edildiği yargılamalar da dahil olmak üzere, ilk dereceli mahkemelerin karar ve hükümlerinde gerekçenin eksiksiz ve tam olarak bulunması gerekir. Zira sanığın kendisi hakkında verilen karara itiraz edebilmesi için mahkeme kararının gerekçeli olması ve usulüne uygun olarak sanığa tebliğ edilmesi şarttır. Ancak bu durumda bireylere tanınan kanun yollarına başvuru hakkının amacına uygun bir şekilde sağlandığından bahsedilebilecektir. Kendisine gerekçeli karar tebliğ edilmeyen kişinin kendi hakkında verilen karar üzerine bilgi sahibi olamayacağı ve temyiz hakkını kullanamayacağı ortadadır.

Hadjianastassiou kararında AİHS’ye taraf devletlerin ulusal yargı örgütlerini 6. maddenin gereklerine uydurmak hususunda geniş bir takdir yetkisine sahip oldukları belirtildikten sonra mahkemelerin kararlarını mutlaka yeterli açıklıkta gerekçelendirmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. *Higgins ve diğerleri*⁵ kararında da mahkemeler tarafından verilen kararların gerekçeli olması hususu tekrar dile getirilmiştir.

AİHM ve Komisyon tarafından sık sık mahkeme kararlarında gerekçe gösterilmesinin zorunlu olduğu, mahkeme kararlarına temel olan gerekçelerin yeterli açıklıkta gösterilmeleri gerektiği ve temel noktalardaki gerekçe eksikliğinin hükmün adil olmadığı yönünde ciddi kuşku ve şüphelerin bulunması halinde gerekçe yoksunluğunun adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geleceği vurgulanmıştır. Mahkemeler tarafından verilen kararda keyfiliğe ilişkin veya hükmün adil olmadığına ilişkin ciddi bir hükme rastlanmamalıdır.

AİHS’nin 6. maddesini yönlendiren, ona anlam kazandıran “adil olma”dır. Adalet kavramı AİHS ve Sözleşme organları tarafından tanımlanmamış olsa da 6. maddenin öncelikle usuli birtakım güvenceler içerdiği kabul edilmektedir. AİHS bağlamında bakıldığında değerlendirmeye alınan temel husus,

⁴ AİHM’nin 16 Aralık 1992 tarihli *Hadjianastassiou v. Yunanistan* kararı.

⁵ AİHM’nin 19 Şubat 1998 tarihli *Higgins ve diğerleri v. Fransa* kararı.

sonuçtan ziyade duruşma ve yargılama sürecinin nasıl yürütüldüğüdür. Dava dosyasında bulunan delillerin değerlendirilmesi, neyin uygun yahut kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gibi konular yerel mahkemelerin işidir. AİHM'nin 6. madde bağlamında bir yerel mahkeme kararının esasına müdahale edebilmesi için kararda adil olunmadığına yahut kararın keyfi bazı değerlendirmeler ışığında kaleme alındığına dair çok açık, ciddi bir ihlâl olgusu bulunmalıdır⁶.

Mahkemeler tarafından tanzim edilen gerekçelerin yeterli ya da makul olarak adlandırılabilmesi için ise davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğinin, tesis edilen hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığına ortaya konulması, olay ve olgular arasındaki bağlantıyı gösterir nitelikte değerlendirme yapılması gerekmektedir. Zira yargılama taraflarının ilgili dava yönünden hangi nedenlerle haklı yahut haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri için ortada usulüne uygun şekilde oluşturulmuş bir hüküm bulunması zaruridir.

4. AİHM İÇTİHADINDA GEREKÇELİ KARAR HAKKI

Yargı kurallarına özgü bir biçim koşulu olan gerekçe en geniş anlamı ile yargı mercilerinin yargısal etkinliklerine konu eylem, işlem ve kararlarının doğru, haklı, yasal, makul, vicdana uygun ve denetlenmesine olanak verecek şekilde temellendirilmesi olarak da tanımlanabilir⁷. Mahkeme kararlarının gerekçeli olma zorunluluğu, AİHS'nin 6. maddesinde açıkça zikredilmeyen ancak mahkeme tarafından hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamında kabul edilen zımni unsurlardan biridir. Özünde, insanın bilme isteğine dayandığı söylenen gerekçe, karar vereni daha dikkatli olmak zorunda bırakarak hata yapmayı engellediği gibi, yargı kararlarının denetlenebilmesini sağlayarak keyfiliği de önlemekte; ayrıca, kararların taraflar ve kamuoyu tarafından benimsenmesine de hizmet

etmektedir. Yine, gerekçe öğretici işleve sahip olduğu gibi hukukun zenginleşmesine de olanak sağlamaktadır.

A.Kanun Yollarına Başvuru Kapsamında Gerekçeli Kararın Önemi

Gerekçeli karar ilkesi özellikle kanun yollarının mevcut bulunduğu durumlarda, hakkaniyete uygun yargılanma kavramının önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Gerekçe zorunluluğunun sebepleri arasında davayı kaybeden tarafın, başarısızlık sebeplerini bilmeye hakkı olması yanında, daha çok nasıl ve hangi temellere dayanarak temyiz başvurusu yapması gerektiğini öğrenmesi önem taşımaktadır. Hadjianastassiou kararında AİHM'ye göre, Sözleşmeciler Devletler adalet sistemlerini 6. maddenin gereklerine uydurmaya yönelik araçların seçiminde geniş bir serbestiye sahiptirler. Bununla birlikte, ulusal mahkemelerin verdikleri kararların dayanaklarını yeterli açıklıkta göstermeleri gerekmektedir. Başvurucunun sahip olduğu kanun yollarına başvurma hakkını mümkün kılan şey gerekçenin yeterli bir şekilde açıklanmasıdır. Eğer kararın gerekçesi yoksa, başvurunun kanun yolu hakkı, hayali bir imkân haline gelecektir. Nitekim anılan davada başvurucuya, gerekçeli karar temyize başvuru için öngörülen süre sınırı içinde verilmediğinden, başvuru temyiz başvurusunda mahkumiyetiyle ilgili somut verilere dayanamamış ve başvurucuya sonradan temyiz sebeplerini değiştirme imkânı da verilmemiştir.

AİHM, başvurunun adil yargılanmadığı sonucuna ulaşmıştır. Bununla birlikte, gerekçeli karar hakkının mutlak olmayıp gerek davanın gerekse yargılama merciinin (jüri mahkeme, ikinci derece yargılaması gibi) özelliği gereği istisnalara maruz kalabileceği de belirtilmiştir. Alt mahkemeler tarafından verilen kararların gerekçeli olması zorunlu görülmekteyse de temyiz mahkemesinin kararları tamamen gerekçeli olmak zorunda değildir. Nitekim Komisyon, önüne gelen bir başvuruda, tarafça artık

⁶ TURAN, a.g.e., sf. 356

⁷ Hilmi ŞEKER, "Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri", Ankara Barosu Dergisi, Bahar 2007, sf. 180.

yargılama sürecinde bir sav olarak kullanılamayacağı için, nihai temyiz mahkemesinin kararlarının gerekçeli olmasının bir zorunluluk olmadığını söylemiştir. Temyiz mahkemesinin, temyiz talebini reddederken alt mahkemenin kararında verdiği gerekçeleri onaylaması da yeterli görülmektedir⁸.

B. Gerekçede Değnilmesi Gereken Hususlar

Mahkemece, kararda tarafların taleplerini değerlendirmeyen bir gerekçe verilmesi, kararların gerekçeli olma zorunluluğunu sağlamaz; bir iki cümlelik tatmin edici olmayan gerekçeler, gerekçe olarak kabul edilemez. Ancak gerekçeli karar hakkının kapsamı, kararın niteliğine göre farklılık göstermektedir; ulusal mahkemenin taraflarca sunulan tüm iddia ve savunmaları kararda değerlendirmiş olması zorunluluğu yoktur. AİHM önüne gelen idari bir uyuşmazlık olan *Van De Hurk-Hollanda*⁹ davasında başvuru, ulusal mahkemenin kendisi tarafından geliştirilen çeşitli iddiaları yeterince ya da hiç incelemediği şikayetinde bulunmuştur. AİHM, madde 6/1'in mahkemeleri gerekçeli karar verme yükümlülüğü altına soktuğunu ancak bunun her iddiayı ayrıntılı olarak cevaplamak olarak anlaşılamayacağını ve kendisinin de ulusal mahkemelerin, davadaki argümanları gerekçede karşılayıp karşılamadığını denetleme görevine sahip olmadığını belirtmiştir. Bu gerekçelerle, mahkemenin gerekçesinin yetersiz olmadığı ve adil yargılanma hakkının ihlâl edilmediği sonucuna varmıştır. Mahkeme, gerekçe verme zorunluluğunun kararın niteliğine göre değişebileceğini ve bu durumun her olayın kendi şartları ışığında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Bununla birlikte, taraflardan biri temel bir savunmanın mahkeme tarafından ele alınmadığını gösterirse, bu savunma açıkça mahkemeye sunulmuş ve başarılı olduğu takdirde de kişiyi tamamen veya kısmen sorumluluktan kurtaracak ise, madde 6/1'e aykırılık oluşacaktır. AİHM önüne gelen

*Ruiz Torija-İspanya*¹⁰ davasında başvuru iç hukukta kendisine karşı açılan davada savunma olarak, dava açılabilmesi için geçerli olan 15 yıllık zamanaşımı süresinin çoktan dolduğu savını ileri sürmüştür, ancak ne ilk derece mahkemesi kararında ne de temyiz aşamasında başvurunun bu iddiası incelenmemiştir. Başvuru bu gerekçeyle madde 6/1'in ihlâl edildiği iddiasında bulunmuştur. AİHM, öncelikle başvurunun zamanaşımı iddiasının yerinde olup olmadığı konusunda görüş belirtmenin kendi görevi olmadığı; bu nitelikteki sorunlar hakkında karar vermenin ulusal mahkemelerin görevi olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte, başvurunun zamanaşımı iddiası sorunla açıkça ilgili olduğu ve dava bakımından belirleyici olduğundan üst mahkemenin bu konudaki iddiaya kararında yer vermesi gerekirdi. Kararda bu iddiaya ilişkin bir karşılık bulunmadığı için üst mahkemenin davada zamanaşımı bulunduğu iddiasını ele almayı sadece ihmâl mi ettiği yoksa bu iddiayı reddetmeyi mi amaçladığı, eğer iddiayı reddetmeyi amaçlıyor idi ise böyle karar verirken gerekçesinin ne olduğunu da anlamak mümkün değildir; bu sebeplerle AİHM, madde 6/1'in ihlâl edildiğine karar vermiştir.

C. Gerekçenin Yeterliliği

İç hukukta bir konu, detaylı gerekçe verilmeden karara bağlanıyorsa, yine hakkaniyete uygun yargılanma açısından ihlâl oluşabilmektedir. Mahkemelerce verilen gerekçe, kararın neden o yönde verildiğinin anlaşılmasını sağlayacak derecede yeterli olmalıdır.

AİHM önüne gelen *H.-Belçika*¹¹ davasında, baro levhasından adı silinen başvuru, tekrar kaydolmak için baroya başvurmuş ancak başvurusu baro yönetim kurulu tarafından, yasada yer alan istisnai koşulların ortaya çıkması koşulunu sağlayamadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Uyuşmazlığın AİHM önüne gelmesiyle mahkeme, başvurunun adil yargılanma hakkından yararlanıp yararlanmadığını belirlemek

⁸ AİHM'nin 17 Haziran 2008 tarihli *Meltex Ltd ve Movsesyan v. Ermenistan* kararı.

⁹ AİHM'nin 19 Nisan 1994 tarihli *Van De Hurk v. Hollanda* kararı.

¹⁰ AİHM'nin 09 Aralık 1994 tarihli *Ruiz Torija v. İspanya* kararı.

¹¹ AİHM'nin 30 Kasım 1987 tarihli *H. v. Belçika* kararı.

için yaptığı incelemede, baro yönetim kurulunun ret kararında sadece istisnai koşulların bulunmadığını belirtip, başvurucunun dayandığı hallerin neden istisnai koşullara uygun olmadığını açıklamamasını adil yargılanma hakkının ihlali olarak adlandırmıştır.

Komisyon'un Fransa ile ilgili bir kararında¹² Conseil d'Etat, başvurucunun idare mahkemesinin kararının bozulmasına yönelik talebini reddetmekle birlikte, dava hakkını kötüye kullandığı gerekçesiyle başvurucuya para cezası vermiştir. Conseil d'Etat, gerekçesinde başvuruyu neden kötüye kullanım olarak gördüğüne dair bir açıklama yapmamış, yalnızca buna ilişkin yasa maddesine atıf yapmıştır. Komisyon verilen cezanın mahkemeye başvuru hakkını sınırlayacak kadar büyük olmadığını ve Conseil d'Etat'nın bu cezayı ileri sürülen bütün temyiz nedenlerini detaylı bir biçimde inceledikten sonra verdiğini belirlemiş ve bu nedenle hakkaniyete uygun yargılama hakkına aykırılık saptamamıştır. Ancak Komisyon dava hakkının kötüye kullanılmasına yönelik yüksek miktarda bir ceza verilmesinin mahkemeye ulaşma hakkına aykırılık oluşturabileceğini belirtmiştir.

D. Yasaya Dayanma

Gerekçeli karar hakkıyla ilgili bir diğer durum ise, ulusal mahkemeler tarafından verilen karar gerekçelerinin yasal olarak geçerli olması gereğidir. AİHM önüne gelen *De Moor-Belçika*¹³ davasında, ordudan emekli olduktan sonra hukuk diploması alan başvurucunun baroya kaydolmak için yaptığı başvuru baro yönetim kurulu tarafından, hukuk dışında bir mesleği icra etmiş olması ve yemin etmemesi gerekçeleriyle reddedilmiştir. Başvurucu bu karara karşı Yüksek İdare Mahkemesi'ne dava açmışsa da, mahkeme, baro kararlarının kendi denetimi dışında olduğuna karar vermiştir. AİHM meseleye ilişkin yaptığı inceleme sonucu, baroya kaydolmaya ilişkin iç hukuk hükmünde, adayın avukatlık mesleğiyle bağdaşmayan bir durumu olması ve yetersiz olması halinde Baro'ya kaydedilmeyeceği belirtilmesine karşın, baro yönetim kurulunun kararında bu şartlara

aykırılık bulunduğu belirtilmediğinden, kararda yasaya uygun gerekçeler gösterilmediği ve madde 6/1'in ihlâl edildiği kanaatine varmıştır.

SONUÇ

Sosyal bilimlerin bir bilim olarak kabulü her ne kadar bazı kesimler arasında tartışılmaktaysa da biz hukukçuların hukukun bir bilim olduğuna inanmak ve bu inancımızı doğru temellendirmeler ile devam ettirmek yükümlülüğü altında olduğumuz açıktır.

Mahkeme kararlarının doğru tespitleri içerir maddi vakialara dayanması ve bu maddi vakialardan hareketle bireylerin adalet anlayışını yıpratmayan sonuçları ihtiva etmesi zaruridir. Bunun gerçekleştirilebilmesinin en önemli şartı ise mahkeme kararlarının özenli, düzenli, mantıklı ve hukuki tespitlerin doğru bir şekilde yapıldığı gerekçelerle bezenmiş olmalarıdır.

Gerekçe, hakimın yaptığı bir temellendirme işlemidir. Hakim kararını doktrinel ve içtihadi görüşler ışığında temellendirirken otonom iradesini yitirmemeli eksik gördüğü alanlarda hakime tanınan birtakım kurumlara başvurarak hukuk yaratılması sürecine destek vermelidir. Önemli olan herkesi tatmin eden ve hakkaniyete uygun bir kararın yazılmasıdır. Mahkeme kararlarında yahut gerekçelerinde görülen özensizlik, keyfilik, hukuki bilgi eksiliği gibi hususlar hem bireylerin hukuka duyduğu güveni sarsmakta hem de diğer hukukçuların savunduğu değerlerin bireyler gözünde itibarsızlaşmasına hizmet etmektedir.

Son tahlilde, çalışma kapsamında değinilen hususlar göz önüne alınırsa, gerekçe yazım faaliyetinin ne denli bilgi birikimi gerektirdiği ve herkes tarafından rahatça tamamlanamayacak bir etkinlik olduğu anlaşılabacaktır. Temennimiz, yüksek mahkemeler ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından gerekçeli karar hakkı bağlamında ihdas edilen ilkelere her hakim tarafından riayet edilmesi ve mümkün olduğunca keyfilikten uzak durulmasıdır.

¹² AİHM'nin 02 Temmuz 1991 tarihli *Les Travaux De Midi v. Fransa* kararı.

¹³ AİHM'nin 23 Haziran 1994 tarihli *De Moor v. Belçika* kararı.

BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇOCUK HAKLARI SÖZLEŞMESİ'NDE YER ALAN ÇOCUĞUN ÜSTÜN YARARI İLKESİNİN ÇOCUK YARGILAMASINDAKİ YANSIMALARI

Oğulcan DOĞAN

Avukat

ÖZET

Çocuk kelimesi, anne karnında ya da bebeklik çağı ile erginlik çağı arasındaki gelişme döneminde bulunan insan anlamına gelir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ise çocuk deyimi, henüz on sekiz yaşını doldurmamış kişi olarak yer almaktadır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda ise, kişiliğin, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başladığı ve çocuğun hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde ettiği hususu düzenlenmektedir. Biz, bu çalışmada çocuğun üstün yararı ilkesinin çocuk ceza yargılamasındaki yansımalarından bahsedeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Birleşmiş Milletler, Sözleşme, Çocuk, Çocuk Hakları, Üstün Yarar, Ceza Yargılaması.

GİRİŞ

“Çocuğun üstün yararı” terimi genel olarak bir çocuğun esenliğini ifade eder. Bu esenlik, yaş, çocuğun olgunlaşma düzeyi, ebeveynlerin varlığı veya yokluğu, çocuğun çevresi ve deneyimleri gibi pek çok bireysel unsura bağlı olarak belirlenir. Çocuğun üstün yararına ilişkin uluslararası ve ulusal olmak üzere birçok düzenleme yapılmıştır. Bunlardan en kapsamlı olanı Birleşmiş Milletler Çocuk Haklarına Dair Sözleşmesi (“*Sözleşme*”)’dir.

Sözleşme, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 20 Kasım 1989 tarihinde kabul edilmiştir. Sözleşmenin önsözünde yer alan ifadelerden özetle: Eşitlik, adalet, barış, özgürlük, özel ilgi, mutluluk, sevgi, anlayış gibi çocukların her türlü üstün yararının korunması çerçevesinde anlaşmaya varılmıştır.

Sözleşme’nin çeşitli maddelerinde çocuğun yüksek yararı ilkesi vurgulanmaktadır: (Aileden ayrılma (Madde 9), ana-babanın sorumlulukları (Madde 18), ailesinden yoksun çocukların korunması (Madde 20), evlat edinme (Madde 21), özgürlükten yoksun bırakılma (Madde 37) ve suçla

karşılaşan çocuklara yönelik hükümler (Madde 40). Bununla birlikte, ana tanım 3. maddenin ilk paragrafında yapılmaktadır:

Birleşmiş Milletler Çocuk Haklarına Dair Sözleşmesi’nin 3. maddesi uyarınca, “1) *Kamusal ya da özel sosyal yardım kuruluşları, mahkemeler, idari makamlar veya yasama organları tarafından yapılan ve çocukları ilgilendiren bütün faaliyetlerde, çocuğun yararı temel düşüncedir.* 2) *Taraf Devletler, çocuğun ana-babasının, vasilerinin ya da kendisinden hukuken sorumlu olan diğer kişilerin hak ve ödevlerini de göz önünde tutarak, esenliği için gerekli bakım ve korumayı sağlamayı üstlenirler ve bu amaçla tüm uygun yasal ve idari önlemleri alırlar.* 3) *Taraf Devletler, çocukların bakımı veya korunmasından sorumlu kurumların; hizmet ve faaliyetlerin özellikle güvenlik, sağlık, personel sayısı ve uygunluğu ve yönetimin yeterliliği açısından, yetkili makamlarca konulan ölçülere uymalarını taahhüt ederler.*”. Çocukların korunması ve bu çerçevede yapılacak çalışmalarda geçerli olacak en temel ilkelerden birisinin çocukların üstün yararı olduğu gerek madde metninden gerekse madde numarasından anlaşılmaktadır. Zira Sözleşme’nin ilk maddesinde tanım yer almış; ikinci maddesinde ise eşitlik ilkesinden bahsedilmiştir. Bunlardan hemen sonra çocukların üstün yararının yer alması bu kavramın ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Yine, çocuğun üstün yararı ile anne babanın yararı, başka çocukların yararı ve toplumun yararı çatışma içerisinde olabilir. İşte bu tür durumlarda çocuğun üstün yararı ile diğer yararlar arasında olabildiğince adil olacak bir şekilde karar alınması gerekmektedir. Çocuğun üstün yararı da her şeyde kesinlikle **cezasızlık** kavramına tekabül etmemektedir.

Çocuğun yüksek yararı, çocuğu ilgilendiren her işte göz önüne alınması zorunlu olan ve unsurlarının belirlenmesi çok bilimli bir çalışmayı gerektiren bir kavramdır. Çocuğun yüksek yararı, BM Çocuk Hakları Sözleşmesi'nde öngörülen bir usul kuralı olarak çocuğun haklarını garanti altına alan bir işlev de üstlenmektedir. Belirli bir somut olayda çocuk için en iyisinin ne olduğunu belirlemede dikkate alınan bir ölçüt, bir kılavuzdur. Çocuğun yüksek yararının unsurlarından biri de çocuğun iradesi, yani duygu, düşünce ve istekleridir. Çocuğa rağmen çocuğun esenliğini sağlamaya çalışmak hem çocuğun kişiliğine saygı duymayı zorlaştırır hem de her zaman istenen sonucu vermez, yani çocuğun esenliği korunamaz. Bu nedenle çocuğun yüksek yararı için belirlenen çocuğun varsayımsal iradesi ile çocuğun gerçek iradesi arasında bir denge kurulması şarttır.¹

Yargıtay'a göre çocuğun yararı ise; çocuğun bedensel, fıkri ve ahlaki bakımdan en iyi şekilde gelişebilmesi ve böyle bir gelişmenin gerçekleştirilmesi için, çocuğa sosyal, ekonomik ve kültürel koşulların sağlanmış olmasıdır. Çocuğun üstün yararını belirlerken, onun bedensel, zihinsel, ruhsal, ahlaki ve toplumsal gelişiminin sağlanması amacının gözetilmesi gereklidir.

1. ÇOCUK ADALET SİSTEMİ AÇISINDAN ÇOCUĞUN YÜKSEK YARARI²

Suçla karşılaşan çocuklar, ilk önce ve her şeyden çok, çocukturlar ve çocuklara uygulanan kabul edilmiş bütün insan hakları korumalarından yararlanabilmeleri gerekmektedir. Bu, Çocuk Haklarına Dair Sözleşme'nin çocuklar için ayrı

bir adalet sistemi geliştirilmesi çağrısını verdiği mesajlardan biridir.

Soyut bir kavram olan çocuğun yüksek yararının iç hukukumuzda somut düzenlemeleri 12 Eylül 2010 değişiklikleri ile birlikte Anayasa'da yer almıştır. Anayasa'nın "ailenin korunması ve çocuk hakları" başlıklı 41. maddesinde; "her çocuğun, korunma ve bakımdan yararlanmaları, yüksek yararlarına açıkça aykırı olmadıkça, ana ve babalarıyla kişisel ve doğrudan ilişki kurma ve sürdürme hakkına sahip olduğu" düzenlenmiştir. Ayrıca aynı madde ile "devletin, her türlü istismara ve şiddete karşı çocukları koruyucu tedbirleri alma yükümlülüğü" düzenlenmiştir. Anayasa'dan hareketle 5395 sayılı Çocukları Koruma Kanunu'nun ("**ÇKK**") 4. maddesi Sözleşmeye uygun düzenlenmiştir. ÇKK'nın uygulanmasındaki ilkelerden biri çocuğun esenliğinin ve yararının korunması olarak belirlenmiştir. Yine 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Çocuğun Korunması" başlıklı bölümünde 346. madde ile "koruma önlemleri başlığı" ile "çocuğun menfaati ve gelişmesi" kavramı yer almıştır. Yine aynı Kanun ile çocuğun ana babadan ayrılma halinde de çocuğun yararının gözetileceği düzenlenmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ("**TMK**")'ndaki düzenlemelere ceza hukukunun kapsamında olmamakla birlikte çocuğun yüksek yararına değinen sınırlı düzenlemeler olması hasebiyle yer verilmiştir.

BM Çocuk Haklarına Dair Sözleşme asgari bir cezai ehliyet yaşının saptanmasını teşvik etmektedir. Bu yaşın altındaki bir çocuğun ceza yasasını ihlâl etme ehliyetinin olmadığı kabul edilmektedir. Devletlerin Avrupa Sosyal Şartı'na uyumunu izleyen Avrupa Sosyal Haklar Komitesi, BM Çocuk Hakları Komitesi ve BM'nin diğer anlaşma kurullarının hepsi, çeşitli devletlere cezai ehliyet yaşını yükseltmelerini tavsiye etmiştir. Bununla birlikte, çocuk adalet sisteminde çocuğun yüksek yararını gerçekten gözetebilmek için, bu tartışmayı keyfi bir cezai ehliyet yaşının saptanmasından başka bir noktaya taşımamız gerekir.

¹ *Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt 1 Sayı 2, Aralık 2013, s. 117-137*

² *Çocuk Adalet Sisteminde Çocuğun Yüksek Yararı Politika Belgesi*

Türk Hukuk Sistemi'nde 18 yaşına kadar verilecek olan cezalar şu şekildedir:

- 12 yaşının sonuna kadar suç işleyen kişinin cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak kişi en az bir yıl hapis cezası gerektiren bir suç işlemişse tedbir uygulanır.
- Yaşları 12 ile 15 arasında olan çocuklar, kısmi olarak cezai ehliyeteye sahiptir. Suçlu yaptığı fiilin bilincinde ve sonuçlarını kavrayabilecek durumda ise ceza, belirli oranda indirim uygulanarak verilmektedir. Aksi halde ceza verilmemektedir.
- Yaşları 15 ile 18 arasındaki çocukların işledikleri suçun bilincinde ve sonuçlarını kavrayabilecek durumda olduğu kabul edildiğinden ceza verilir ancak belirli bir oranda indirim uygulanır.

2. ÇOCUK YARGILAMASI

Çocukların yargılamaında usul ve esaslar olabildiğince farklıdır. Gerek 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ("**CMK**") gerekse ilgili diğer yargılamaya ilişkin mevzuat hükümlerinin usul ve esaslarını barındıran genel ve özel kanunlarda çocuklara ilişkin birçok düzenleme yapılmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ("**TCK**")'nın genel hükümlerinde çocuklara ilişkin indirim durumlarından bahsedilmiş özel hükümlerinde ise tipe uygun fiillerin çocuklara karşı gerçekleştirilmesi durumunda cezalandırılmayı arttıran birçok nitelikli halden bahsedilmiş ve yaptırım miktarları arttırılmıştır.

ÇKK kapsamında yine ölçülü ve çok gerekli olmadığı müddetçe çocuklara yönelik tutuklama tedbirinin verilmesi gerçek anlamda en son çare olarak kullanılabilir demistir. Koruma ihtiyacı olan çocuklar hakkındaki kararlar, çocuk hakimince alınır. Gözaltına alının çocukların kolluğun çocuk biriminde tutulacağına (m.16), çocuklara zincir, kelepçe ve benzeri aletler takılamayacağına(m.18), 15 yaşını doldurmamış çocuklar hakkında üst sınırı beş yılı aşmayan hapis cezasını gerektiren fiillerinden dolayı tutuklama kararı verilemeyeceğine (m.21)

ilişkin hükümler bu bölümdedir. Kovuşturma başlığı altında, duruşma, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve uzlaşma konuları düzenlenmiştir. (m.22, m.23, m.24)

Çocuk Mahkemelerinde görevlendirilecek yargıç ve savcılar, sosyal çalışma görevlileri, denetim görevlileri, adaylık dönemlerinde Adalet Bakanlığı'nca belirlenen esaslara uygun olarak çocuk hukuku, sosyal hizmet, çocuk gelişimi ve psikolojisi gibi konularda eğitilir.

CMK'da ise, istekleri aranmaksızın çocuklar lehine zorunlu müdafı görevlendirilir. Yargılama sürecinde sanık kavramından ziyade suça sürüklenen çocuk kavramları kullanılmaktadır. Duruşmaların kapalı yapılacağı ve kararların da kapalı duruşmalarda verileceği çocukların üstün yararı gereği yapılacağı ilkesince düzenlenmiştir.

Yargıtay tarafından çocuğun yüksek yararının belirlenmesinde yararlanılan ölçütler aşağıdaki gibidir:

- Çocuğun bedeni, fikri ve ahlaki gelişimi; çocuğun yaşı; çocuğun görüşü; çocuğun diğer taraf ile kişisel ilişkisinin zedelenmemesi; çocuğun alıştığı çevre ve ortamdan koparılması; kardeşlerin ayrılamaması; uzman raporu; ana baba arasındaki anlaşma; tarafların boşanmalarındaki kusurları ve ahlaksal değer yargıları.

Çocuğun söz konusu olduğu olayda karar verecek makamlar, somut olayda çocuğun yararının ne olduğunu belirlerken aşağıda yer alan BM Çocuk Hakları Sözleşmesi'nden kaynaklanan hakları dikkate almalı ve bir yorum yapmalıdır:

- Karar alınırken çocuğun bütün hakları dikkate alınıyor olmalıdır. Çocuğun görüş oluşturmaya ve karara katılmasına olanak tanınmış olmalıdır. Alınan karar çocuğun bedensel, zihinsel, duygusal, sosyal, kültürel, ahlaki gelişimini güvence altına alıyor olmalıdır. Alınan karar çocuğa haklarını herhangi bir ayrımcılığa maruz kalmadan kullanma olanağı sağlıyor olmalıdır.

- Çocuğun yararına neyin uygun, neyin zararlı olduğunu belirlemek somut olay ve hakkında karar verilecek çocukla ilgili bilgiyi gerektirdiğinden, çocuğun yararını belirleme sadece bir hukuki değerlendirme konusu değildir. Somut olaya göre çocukla çalışan diğer disiplinlerden yardım alınması gerekir.

Adalet sistemi içerisinde karar verilen olayda çocuğun yararının temel düşünce olduğu açıklanırken aşağıdaki alanların kapsanması yararlı olacaktır:

- Somut olayın çocuk üzerindeki etkisi ve korunması gereken yararın ne olduğu; çatışan yararların neler olduğu; olası kararların çocuk üzerindeki etkisi; tercih edilen yolun gerekçeleri.

SONUÇ

Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Sözleşmesi'nde yer alan çocuğun üstün yararı ilkesinin (Md.3) çocuk yargılamasındaki yansımaları bakımından yapılan değerlendirmelerde Türk Mevzuatı'nda da gerekli düzenlemeler yapılmıştır. TCK ve CMK bakımından fiili uygulama ve çocuklara özgü usul ve yaptırımlar ayrıca düzenlenmiştir. Yine ÇKK bakımından da çocuk yargılamasının ayrı olması gerektiği mevzuatta yer almıştır. İşin esasında ise her ne kadar kanunlarda çocuklara yönelik üstün yarar ilkesi yer almakla beraber uygulama aşamasında çocukların üstün yararı maalesef konunun hakimi olamayan uygulayıcılar tarafından defalarca çiğnenmiş ve hali hazırda tam manasıyla bir uygulama oluşturulamamıştır.

Bu bakımdan konunun ortada hâlâ farkındalık aşamasında kalmış olması çocuk yargılamasında hâlâ bazı mağduriyetler yaşatmaktadır. Söz konusu üstün yarar ilkesinin gerçek anlamda faaliyete geçmesi için yalnızca Adalet Bakanlığı ya da Mahkemeler değil Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı'nın ve de TBMM ve işin idari aşamasında yer alan tüm kurumların **gerçek anlamda birlikte hareket etmesi** zorunluluğu

doğmuştur. Öncelikle çocuklar için kurulmuş, farklı cezaevi ve uygulamaların olması gerekmektedir. Buradaki temel ölçüt çocuğun yüksek yararı ilkesine uygun düzenlemelerin yapılmasıdır. Oysaki Türkiye Hukuku'nda çocuklar için kabul edilen ceza sistemi yetişkin suçlulara uygulanan ile aynıdır. Tek fark çocuklara uygulanan cezalardaki indirimdir. Hâlbuki temel girişimin, "*çocuğun topluma kazandırılmasına yönelik bir sistemin yapılandırılması*" olması gerektiği açıktır.

İSPATIN GEREKLİ OLMADIĞI BİR HAL: İKRAR

Bengihan GÜREK

Stj. Avukat

ÖZET

Medeni usul hukuku içerisinde ispat son derece önemli bir yere sahiptir. Bununla birlikte medeni hukuk yargılamasında ispatın gerekmediği bazı haller bulunmaktadır. Bu hallerden bir tanesi olan ikrar, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ("HMK") 188. maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmamızda ikrar çeşitlerinin tanımı yapılarak, ikrarın ispat yükü ile ilişkisi de ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İkrar, İkrar Çeşitleri, İspat Yükü, Maddi Hata.

GİRİŞ

Bilindiği üzere HMK'da deliller kesin ve takdiri olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İkrar da HMK kapsamında kesin deliller arasında yer almaktadır. Kesin deliller hakimi bağlayıcı nitelikte olduğundan hakim ikrar edilen vakıanın doğru olduğunu kabul etmek zorundadır. Ancak ikrarın kesin delil niteliğinde olması için taraflarca getirilme ilkesinin uygulanıyor olması gerekmektedir. Hakimin kendiliğinden araştırma ilkesinin uygulandığı davalar bakımından ikrarın kesin delil değil, takdiri delil niteliğinde olduğu unutulmamalıdır¹. Böylece ikrarın önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda çalışmamızda; ikrarın tanımı, ikrar çeşitleri, ikrarın bölünmesi ve ikrardan dönme incelenecektir.

1. İKRARIN TANIMI

İkrar kısaca; taraflardan birinin ileri sürmüş olduğu vakıanın diğer tarafça doğru olduğunun bildirilmesidir. Bu bakımdan bir taraf usul işlemi olan ikrar ile taraflar arasında çekişmeli olan vakıa artık çekişmeli olmaktan çıkar ve ispata gerek kalmaz. İkrar edilmiş vakıa için artık ispata gerek kalmadığından, ayrıca ispat için delil gösterilmesi gerekmemektedir.

İkrar davanın kabulüne benzese de ikisi farklı şeylerdir. Zira ikrar sadece talep sonucunu haklı kılan vakıaların kabul edilmesidir. Davanın kabulü ise istem sonucunun kabul edilmesi anlamına gelmektedir. Bir vakıanın ikrar edilmiş sayılabilmesi, vakıanın ikrar eden taraf aleyhine olmasına bağlıdır. Bir kişinin, kendisinin ileri sürdüğü bir vakıanın doğru olduğunu kabul etmesi ikrar olarak değerlendirilemez. Zira kişi kendi lehine olan bir vakıayı ileri sürerek zaten onun doğruluğunu kabul etmiştir.

2. İKRAR ÇEŞİTLERİ

Aşağıda kısaca ikrar çeşitleri olan basit ikrar, vasıflı ikrar ve bileşik ikrar açıklanacaktır.

2.1. Basit İkrar (Adi İkrar)

Basit ikrar, karşı tarafın ileri sürmüş olduğu vakıanın doğru olduğunun kayıtsız şartsız, herhangi bir ekleme yapmadan bildirilmesidir. Örneğin; davacı davalıya 5 bin TL ödünç verdiği iddiasında bulunur ve davalı da iddia edilen 5 bin TL'yi ödünç aldığını kabul ederse, bu basit ikrar olur.

2.2. Vasıflı İkrar (Gerekçeli İnkâr)

Vasıflı ikrarda karşı tarafın ileri sürmüş olduğu maddi vakıanın varlığı kabul edilir, bununla birlikte bahse konu maddi vakıanın farklı bir

¹ Prof. Dr. Baki Kuru, *İstinâf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku, Legal Yayınevi, İstanbul, 2016, s.338*

hukuki niteliği bir diğer deyişle farklı bir vasfının olduğu beyan edilir. Örneğin; davalının davacıdan 5 bin TL'yi aldığını ikrar edip, bu parayı ödünç olarak değil de bağışlama olarak aldığını ileri sürmesi vasıflı ikrardır. Zira burada davalı parayı aldığını ikrar etmekle birlikte, davacının iddia ettiği maddi vakıanın hukuki niteliğini inkar etmekte ve vakıanın hukuki niteliğinin bağışlama olduğunu beyan etmektedir.

2.3. Bileşik İkrar (Mürekkap İkrar)

Bileşik ikrarda karşı taraf diğer tarafın ileri sürdüğü vakıayı kabul etmekle birlikte, doğruluğu kabul edilen vakıaya başka bir vakıa ekler ve bu ileri sürülen vakıa ikrar edilen vakıanın hukuki sonucunun doğmasını engeller ya da onu hükümsüz kılar.

Bileşik ikrar ile vasıflı ikrarı kimi zaman birbirinden ayırt etmek zor olsa da bileşik ikrar kısaca ikrar edenin ikrarına başka bir vakıa eklenmesidir. Buna karşılık, vasıflı ikrarda ise ikrara eklenen şey vakıa değildir, zira vakıa tektir. Vasıflı ikrarda ikrara eklenen, vakıanın hukuki niteliğine, vasfına yöneliktir².

Öte yandan bileşik ikrar; bağlantılı bileşik ikrar ve bağlantısız bileşik ikrar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

2.3.1. Bağlantılı Bileşik İkrar

Bağlantılı bileşik ikrar, ikrar edilen vakıaya eklenen vakıa ile ikrar edilen vakıa arasında o vakıadan kaynaklanan, doğal bir bağlantı varsa söz konusu olur. Örneğin, satım sözleşmesinden kaynaklanan bir alacak davasında, davacı davalının satım konusu mal karşısında 15 bin TL borcu olduğunu ileri sürerse, davalı da iddia edilen vakıayı ve vasfını kabul etmesine karşılık borcu ödediğini beyan ederse bağlantılı bileşik ikrar meydana gelmiş olur. Zira davalı borcun

satım sözleşmesinden doğduğunu ikrar etmiş ve fakat borcu ödediğini ileri sürmek suretiyle iddia edilen vakıa ile bağlantılı bir beyanda bulunmuştur.

2.3.2. Bağlantısız Bileşik İkrar

Bağlantısız bileşik ikrar ise, ikrar edilen vakıaya eklenen vakıa ile ikrar edilen vakıa arasında doğal bir bağlantı olmaması durumunda söz konusu olur. Bu halde, ikrar edilen vakıa eklenen vakıa tamamen bağımsızdır. Örneğin, yine satım sözleşmesinden kaynaklanan bir alacak davasında davacı, davalının satım konusu mal karşısında 15 bin TL borcu olduğunu ileri sürerse ve davalı da vakıayı tümüyle ikrar etmesine karşılık, davacıya önceden 15 bin TL tutarında ödünç vermesi ve bunun ödenmemesi sebebiyle davacıdan olan alacağından takas ettiğini beyan etmesi durumunda bağlantısız bileşik ikrar meydana gelmiş olur. Görüldüğü üzere satım ile takas arasında doğal bir bağlantı olmamasına karşılık davacının ileri sürmüş olduğu vakıaya yeni bir vakıa eklenmiştir.

3. İKRARIN BÖLÜNMESİ

İkrarın bölünmesi³ ispat yükü bakımından önem taşımakta olup, her bir ikrar çeşidi bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

• **Basit ikrarda**, iddia edilen vakıa aynen kabul edildiğinden bölünme söz konusu değildir.

• **Vasıflı ikrarda**, ileri sürülen vakıa kabul edilmesine karşılık, vakıanın vasfı inkar edilmekte ve yalnızca bu vasfı yönünden yeni bir iddia eklenmektedir. Dolayısıyla vasıflı ikrarda da ikrarın bölünmesi söz konusu değildir, çünkü basit ikrarın aksine vasıflı ikrarda iddia edilen vakıa çekişmeli olmaktan çıkmaz. Hâl böyle olunca, vasıflı ikrarda ispat yükü hâlâ vakıayı iddia eden tarafta olup⁴, vasıflı ikrarda bulunan tarafa geçmez⁵.

² Prof. Dr. Oğuz Atalay, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.1639*

³ İkrarın bölünmesinde dikkat edilmesi gereken husus, ikrarın bölünmesi ile kısmi ikrarın birbirinden farklı şeyler olduğudur. Kısmi ikrarda iddia edilen vakıanın bazı unsurları kabul edilir, bazı unsurları ise inkar edilir.

⁴ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 29.01.2015 tarih ve 2014/19701 E. 2015/1212 K. sayılı kararı

⁵ "İspat Yükü ve İkrar", Av. Faruk Tekdemir, 2017, Sayı 4, İstanbul Barosu Dergisi

• Bileşik ikrarda ikrarın bölünmesi ise bağlantılı ve bağlantısız bileşik ikrar bakımından ayrı ayrı incelenmelidir. Doktrinde bağlantılı bileşik ikrarın bölünebileceğini söyleyen görüşler olduğu gibi bölünemeyeceğini ileri süren görüşler de vardır. **Bağlantılı bileşik ikrarın bölünemeyeceğini söyleyen görüşe göre**, ikrar ile ispat yükü ikrar edene geçeceğinden, eklenen yeni vakıanın ikrar eden tarafından ispatlanması sonucunu doğurması doğru bulunmamaktadır⁶. Buna karşılık **bağlantılı bileşik ikrarda bölünmenin kabul edildiği görüşe göre**, ikrar edilen vakıa artık çekişmeli olmaktan çıktığı için ikrar edilen kısım bakımından ispata gerek bulunmamaktadır. Buna karşılık, ikrara eklenen vakıanın ispatı gerekmektedir. Örnek olarak, davalının “parayı aldım ama ödedim” şeklinde beyanı ile paranın alındığı hususu ikrar edilmiş ve ispatına gerek kalmamıştır fakat paranın ödendiğine ilişkin yeni eklenen vakıanın davalı tarafından ispat edilmesi gerekmektedir⁷.

• **Bağlantısız bileşik ikrarın** ise bölünebileceği kabul edilmektedir. Zira yeni eklenen vakıa ile ikrar edilen vakıa arasında hiçbir bağlantı olmadığından ve bu vakıa ile kendi lehine hak çıkaran tarafa ispat yükü düşeceğinden⁸ yeni vakıanın ikrar eden tarafından ispatlanması gerekmektedir.

4. İKRARDAN DÖNME

İkrar kapsamında tartışılması gereken bir diğer husus, ikrardan dönme bir diğer deyişle ikrarın geri alınmasının mümkün olup olmadığıdır. HMK m.188/f.2 hükmü, “Maddi bir hatadan kaynaklanmadıkça ikrardan dönülemez.” şeklindedir. Buna göre ikrardan dönme, ikrarın maddi bir hatadan kaynaklandığının ispat edilmesi durumunda söz konusu olur.

Hâl böyle olmakla birlikte, doktrinde ve Yargıtay kararlarında ikrardan dönebilmek için ikrar edilen vakıanın gerçeğe uygun olmadığı ve ikrarın maddi bir hata sonucu yapıldığının ispat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, ikrar eden gerçeğe uygun olmayan vakıayı bilerek ikrar etmişse ikrarından dönemez⁹. Buradaki maddi hatadan kasıt ise, gerçeğe uygun olmayan ikrara konu vakıa hakkındaki bilgi yokluğu veya yanlış bilgidir kaynaklanan bir hata, yanlıştır.

Öte yandan, ikrarın ıslah ile hükümsüz kılınamayacağı unutulmamalıdır. Ancak ikrarın karşı tarafın muvafakatı ile geri alınabileceği kabul edilmektedir.

SONUÇ

Sonuç olarak, ikrar medeni hukuk yargılaması kapsamında ispatın gerekli olmadığı hallerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda da detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, taraflardan birinin ileri sürmüş olduğu maddi vakıanın diğer tarafça ikrar edilmesiyle söz konusu vakıa çekişmeli olmaktan çıkmakta ve böylece ispatına gerek kalmamaktadır. Öte yandan, ikrar çeşitlerini her somut olay özelinde tespit ve ayırt edebilmek kolay olmayabilir. Ancak ikrar çeşitlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi, ikrarın bölünmesi ve ispat yükü bakımından son derece kritik bir sonuç doğuracaktır. Bunun dışında, HMK ve Yargıtay kararları uyarınca ortaya konulduğu üzere, şartlarının oluşması halinde ikrardan dönme de mümkündür.

⁶ Tekdemir a.g.m.

⁷ Atalay a.g.e., s.1648

⁸ HMK m.190/f.1’de ispat yükü düzenlenmiş olup, ilgili hüküm “İspat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir.” şeklindedir. Burada önemli olan husus; vakıayı hangi tarafın ileri sürdüğü değil, vakıanın hangi taraf lehine hak çıkardığıdır.

⁹ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi’nin 01.06.2015 tarih ve 2014/7881 E. 2015/7646 K. sayılı kararı

ANONİM ŞİRKETLERDE ÖNEMLİ MİKTARDA ŞİRKET VARLIĞININ TOPTAN SATIŞININ GENEL KURUL VE YÖNETİM KURULU KARARLARI ÖZELİNDE İNCELENMESİ

Dila GÜNEŞ
Avukat

Selmin Burcu ÖZTEKİN
Avukat

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ile, 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmeyen bazı alanlara ilişkin açık hükümler getirilmiştir. Ne var ki TTK’da da bazı hukuki durumlara ilişkin yeterli açıklamalara yer verilmemiş olması sebebiyle uygulamada belirsizlikler ve görüş ayrılıkları oluşmuş, bu konularda ek düzenlemeler yapılarak açıklık getirilmesi ihtiyacı önlenememiştir.

Bu durumun bir örneği de; anonim şirketlerde önemli bir miktarda şirket varlığının toptan satışının genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer almasına rağmen, önemli bir miktara ilişkin kıstas belirtilmemiş olmasıdır. Bu durumda olası bir uyuşmazlıkta hakim tarafından somut durum denetiminin yapılması ve hangi işlemlerin o şirketler açısından önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı olduğunun değerlendirilmesiyle, yetkili şirket organının belirlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte anonim ortaklıkların önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının, genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında sayılmış olması sebebiyle yönetim kurulunun buna ilişkin kararları ilgili kanun hükümleri gereği batıl olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Devredilemez Görev ve Yetkiler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Temsil Yetkisi, 6362 Sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu, Önemli Nitelikteki İşlemlere İlişkin Ortak Esaslar ve Ayrılma Hakkı Tebliği.

GİRİŞ

Anonim şirket genel kurulu, yalnızca Kanun’da ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş hallerde şirket işlerine ilişkin kararları alan ve şirkette bulunması zorunlu olan bir organdır. Öyle ki genel kurulun olağan toplantılarını yapmaması ve kararlar almaması anonim ortaklığın zorunlu organlarının bulunmadığı ve faaliyet göstermediği şeklinde yorumlanabilecek, bu sebeple şirketin tasfiyesine dahi karar verilebilecektir. Pay sahiplerinin katılımıyla zorunlu olarak oluşturulan genel kurulun ve anonim şirketin bazı kararlarının genel kurul

tarafından alınması gerekmekte olup, genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerine dair bir kararın yönetim kurulu tarafından alınması, bu kararın geçersiz olması sonucunu doğuracaktır. Bu sayede şirket yönetimine ilişkin kararların pay sahiplerine zarar vermesinin önüne geçilecektir.

Anonim şirket genel kurullarının sadece genel kurul tarafından yerine getirilebilecek, devredilemez görev ve yetkileri TTK 408. maddesinin 2. fıkrasında sınırlı olmayacak şekilde sayılmıştır. İşbu maddenin gerekçesinde “Genel kurul karar verme yetkisini kanundan ve kanun hükümleri çerçevesinde esas sözleşmeden alır. Genel kurul diğer organlara ait devredilemez yetkileri kendisine çekemez. Yönetim kurulu da genel kurulun yetkilerini yüklenemez.” şeklinde yer verilen açıklama çerçevesinde ise yönetim kurulunun, bu maddede sayılan hallere ilişkin karar alamayacağı hususu öngörülmüştür.¹ Genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerinin,

¹ Altaş, Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2016, Ankara, s.111

anonim ortaklık yönetim kurulu tarafından kullanılması halinde, bu şekilde alınan kararlar kesin hükümsüzlük nedeniyle geçersiz olacaktır.

TTK'nın genel kurulun devredilemez yetkilerini düzenleyen 408. maddesinin 2-f bendinde "önemli miktarda şirket varlığının toptan satışına" yer verilmiş, ancak önemli miktarda şirket varlığının toptan satışına ilişkin kriterlerin ne olduğu ifade edilmemiştir. Önemli miktarın belirlenmesi, bu işlemin anonim şirketin hangi organı tarafından yapılacağı bakımından önem arz etmektedir.

Bu minvalde, bir işlem TTK'nın 408/2-f bendi uyarınca önemli bir miktarda şirket varlığının toplu satışı kabul edilirse, bu işlem münhasıran genel kurulca yapılabilecek, aksi halde yönetim kurulunun görev ve yetkilerini düzenleyen TTK'nın 374. maddesinin açık " *yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisinde bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir.*" hükmü uyarınca yönetim kurulunca yapılacaktır.

1. ÖNEMLİ MİKTARDA ŞİRKET VARLIĞININ TOPTAN SATIŞI

Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı, TTK'nın 408/2-f bendi kapsamında, genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Bu doğrultuda -aşağıda detaylı şekilde incelenecek olmakla birlikte- öncelikle önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının yalnızca genel kurul kararıyla yapılabileceği ve yönetim kurulunun buna ilişkin kararları ile bu kararlara istinaden gerçekleştirilecek satış işleminin geçersiz olacağı söylenebilecektir.

Ne var ki ilgili maddede ve TTK'nın bu konuya ilişkin diğer maddelerinde şirket varlığı kavramının neleri kapsadığı, önemli miktarın nasıl hesaplanacağı ve toptan satışın ne şekilde yapılacağı konularında

detaylı açıklamalara yer verilmemiştir. Bu sebeple şirket varlığının toptan satışının unsurları konusunda uygulamada görüş ayrılıkları oluşmuştur.

1.1. Şirket Varlığı Kavramı

TTK'nın 408. maddesinde geçen önemli miktarda şirket varlığı ifadesindeki, "önemli miktar" kavramıyla kastedilen miktarın incelenmesinden önce, "şirket varlığı"nın neleri kapsadığının incelenmesi gerekmektedir.

Şirket varlığı, şirketin maddi ve manevi tüm unsurlarıyla parasal değer olarak ifade edilmektedir. Tekinalp'e göre TTK'da "*ortaklık varlığı*" ifadesi kullanılmış olduğundan satılan varlığın anonim ortaklığın toplam duran malvarlığına oranı önem arz etmektedir. Keza varlık terimi ile kastedilen dönen malvarlığı değildir ve bu sebeple şirket varlığının tespitinde dönen malvarlığı hesaba katılmamalı; şirket varlığı taşınmazlar, tesis-makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar gibi duran malvarlığı olarak kabul edilmelidir.² Ancak bu konuda öğretide görüş birliği mevcut değildir.

1.2. Önemli Miktar Kriteri

TTK kapsamında, önemli malvarlığıyla ilgili toptan satış işlemleri düzenlenerek genel kurul yetkili kılınmış olmakla birlikte, önemli miktarın ne olduğu konusuna açıklık getirilmemiş ve bu sebeple şirket bazında sübjektif olarak, önemli miktarın ne şekilde hesaplanacağı ve hangi miktarın önemli miktar olarak kabul edileceği konusunda uygulamada karışıklıklar meydana gelmiştir. Şirket varlığının önemi konusundaki takdir her somut olay bazında hakime bırakılmıştır. Bu minvalde hakim, yapılan işlemin şirketin önemli miktarda bir şirket varlığının satışı olup olmadığı hususunda bir niteleme yapacak ve bu işlemde yetkinin hangi organda olduğunu belirleyecektir. Bu belirleme esnasında hakim, Yargıtay kararları doğrultusunda somut olaya ilişkin hususları TTK m.408/2-f'nin koruduğu menfaati gözeterek değerlendirecektir.

² Tekinalp, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, Ocak 2015, İstanbul, s. 300

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun konuya ilişkin olarak alınan bir kararında, yönetim kurulu kararı ile anonim şirkete ait bir taşınmazın satışının yapılmasına ilişkin olarak; bu taşınmazın şirketin tek ve en önemli mal varlığı olup olmadığının incelenmesi ve tek malvarlığı olduğu anlaşılırsa bu taşınmazın yönetim kurulu kararı ile satışının geçersiz olduğunun kabul edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır³.

Her ne kadar TTK'da hakimın takdir yetkisinde kullanabileceği somut bir kriter olmasa da halka açık anonim şirketler bakımından, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun ortaklıkların önemli nitelikteki işlemleri başlıklı 23/1-b maddesinde düzenlenen "*Mal varlığının tümünü veya önemli bir bölümünü devretmesi veya üzerinde bir aynı hak tesis etmesi veya kiralaması gibi hususlar bu kanun kapsamında önemli nitelikte işlem sayılır*" hükmü takdir yetkisi konusunda yol gösterici olabilir.⁴

Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan, önemlilik ölçüsüne dair usul ve esasların belirlendiği, Önemli Nitelikteki İşlemlere İlişkin Ortak Esaslar ve Ayrılma Hakkı Tebliği (II-23.1) kapsamında yer alan önemli malvarlığına ilişkin düzenlemeler⁵ de yol gösterici olabilecektir.

Şüphesiz ki Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanun uyarınca çıkartılan tebliğler tüm anonim şirketler bakımından doğrudan uygulanamayacaktır. Ancak yine de bir işlemin şirket varlığının önemli bir miktarının toptan satışı olup olmadığına ilişkin bir ihtilafta hakim, takdir hakkını kullanırken ilgili düzenlemeleri temel alabilecektir.⁶ En

nihayetinde her ne kadar Yargıtay kararları ve özel düzenlemeler çerçevesinde önemli mal varlığının nasıl belirleneceğine ilişkin kriterler oluşturulmaya çalışılsa da bu konuda ortak ve açık bir düzenleme getirilmesinin gerekli olduğu aşikardır.

1.3. Toptan Satış

TTK kapsamında, anonim şirket yönetim kurulunun herhangi bir şirket varlığının satışını yapması tek başına geçersiz kabul edilemeyecek, -aşağıda detaylı şekilde açıklanacağı üzere- önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının yapılması halinde geçersizlik gündeme gelecektir.

Ancak kimi durumlarda yönetim kurulunun, teker teker satış yapmak suretiyle kanun yolunu dolanarak, toptan satış ile yasaklanan sonuca ulaşması da mümkün olabilir. Keza toptan satışın karşısında bulunan teker teker satış halinde, bu satışların aynı kişilere yapılmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Yönetim kurulu tarafından, aynı kişiye teker teker satış yapılarak şirketin önemli miktarda mal varlığının satılması gibi bir durum söz konusu olduğunda ise yönetim kurulunun yapmış olduğu işlemlerin toptan satışta olduğu gibi geçersiz sayılması söz konusu olabilecektir.

2. GENEL KURUL KARAR NİSABI

TTK'nın 408. maddesinde genel kurulun önemli miktarda şirket varlığının toptan satışına ilişkin kararının hangi nisapla alınacağı düzenlenmediği gibi genel kurulun esas sözleşme değişikliklerine ilişkin kararlarında uygulanacak nisapların düzenlendiği TTK'nın 421. maddesinde de bu duruma ilişkin bir nisap öngörülmemiştir.

³ Yargıtay HGK, 02.04.2014, E.2013/11-1048 K.2014/430 "*Şirkete ait tek taşınmazın genel kurul kararı olmadan, yönetim kurulu kararı ile satışı geçersizdir ve bu satışın geçersizliğini ilgili herkes dava konusu yapabilir.*"

⁴ Çamoğlu/ Ersin, Anonim Ortaklık Genel Kurulunun Devredilemez Yetkileri, Prof. Dr. Sabih Arkan'a Armağan, Oniki Levha Yayınevi, İstanbul, 2019

⁵ Önemli Nitelikteki İşlemlere İlişkin Ortak Esaslar ve Ayrılma Hakkı Tebliği (II-23.1) madde 6: "(...) önemlilik kriteri; a) işleme konu mal varlığının kamuya açıklanan son finansal tablodaki kayıtlı değerinin kamuya açıklanan son finansal tablolara göre varlık (aktif) toplamına oranının veya b) işlem tutarının yönetim kurulu karar tarihinden önceki altı aylık günlük düzeltilmiş ağırlıklı ortalama fiyatların aritmetik ortalaması baz alınarak hesaplanan ortaklık değerine oranının veya c) devredilecek veya kiraya verilecek veya üzerinde aynı hak tesis edilecek mal varlığı unsurunun son yıllık finansal tablolara göre elde edilen gelire katkısının, son yıllık finansal tablolardaki gelirlere oranının %50 den fazla olması durumudur."

⁶ Çamoğlu, s.333

Anonim şirketlerde önemli miktarda varlığın satışına ilişkin düzenleme ilgili Kanun'un sona erme ve tasfiyeye ilişkin onuncu kısmında aktifleri satma yetkisi başlıklı 538. maddenin 2. fıkrasında "(...) önemli miktarda aktiflerin toptan satılabilmesi için genel kurulun kararı gereklidir. Bu karar hakkında 421 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları uygulanır." şeklinde düzenlenmiştir. Bu hüküm her ne kadar tasfiyeye girmiş anonim şirketler bakımından uygulanıyor olsa da gerek Yargıtay kararlarında⁷ gerekse doktrinde, 538/2 uyarınca TTK'nın 421. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında belirtilen nisapların tasfiye halinde olmayan anonim şirketlere de kıyasen uygulanabileceği görüşü benimsenmektedir. Dolayısıyla Yargıtay kararları ve doktrindeki baskın görüş uyarınca önemli bir miktarda şirket varlığının satışına karar verilebilmesi için anonim şirket tasfiye halinde olsun veya olmasın TTK'nın 421/3. maddesinde belirtilen ve şirket sermayesinin en az yüzde yetmiş beşini oluşturan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oyu aranacaktır.

3. YÖNETİM KURULU KARARININ GEÇERSİZLİĞİ

Yönetim kurulu üyelerine karşı açılacak tazminat davaları 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu'nda ("eTTK") düzenlenmiş ve yönetim kurulu kararlarının hükümsüzlüğünün tespiti için düzenlemeler yapılmış ise de yönetim kurulu kararlarının sakatlığı halinde açılacak davalar hakkında açık bir düzenleme eTTK'da mevcut değildi. TTK'nın 391. maddesi ile getirilen hükümler doğrultusunda ise anonim şirketlerde yönetim kurulu kararlarının batıl olduğunun tespiti amacıyla dava açılabilmesi belirtilerek⁸, sınırlama yapılmaksızın batıl kararlara ilişkin örnekler sayılmıştır.

Anonim şirket yönetim kurulu ve genel kurulunun görev ve yetki sınırlarının, şirket

esas sözleşmesi ile değiştirilmesi mümkün olmakla birlikte, bu organların devredilemez ve vazgeçilemez nitelikteki yetki ve görevlerinde böyle bir uygulamaya gidilmesi mümkün değildir. Yukarıda da ifade edildiği üzere anonim şirketlerde önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının yapılması, genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda anonim şirket yönetim kurulunun, genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerine dahil bir konuda karar alması veya işlem yapması durumunda bu kararın ve/veya işlemin sakatlığı gündeme gelecektir.

TTK kapsamında anonim şirketlerde yönetim kurulu kararlarının butlanına ilişkin olarak getirilen yeni düzenleme ile, "Batıl Kararlar" başlıklı 391. maddede, yönetim kurulu kararlarının batıl olduğuna ilişkin olarak mahkemeye başvurulabileceğine ve mahkemeden kararın batıl olduğunun tespitinin istenebileceğine hükmedilmiştir. Maddenin devamında yönetim kurulu kararının batıl olması sonucunu doğuracak haller örneklendirilmiştir. Buna göre; (a) eşit işlem ilkesine aykırı olan, (b) anonim şirketin temel yapısına uymayan veya sermayenin korunması ilkesini gözetmeyen, (c) pay sahiplerinin -özellikle vazgeçilmez nitelikteki haklarını ihlal eden veya bunların kullanılmalarını kısıtlayan ya da güçleştiren ve (d) diğer organların devredilemez yetkilerine giren ve bu yetkilerin devrine ilişkin kararlar batıldır.

Bu kapsamda TTK'nın 408. maddesinde sayılan ve genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer alan, önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının, yönetim kurulu tarafından alınan kararlar ve yapılan işlemler ile gerçekleştirilmesi halinde, bu kararın butlanına karar verilebilecektir.

Ancak belirtmek gerekir ki anonim şirket yönetim kurulu kararlarının butlanına ilişkin anılan maddede, butlanın sadece bu maddede sayılan

⁷ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 13.03.2009, E.13482, K.2957

⁸ Altaş, Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2016, Ankara, s. 321 "Düzenlemenin amacı, dava olanağını tanıyarak ve iptal edilebilir kararlarla batıl kararlar arasındaki farka açıklık getirerek pay sahibinin korunmasını güçlendirmektir."

hallerde söz konusu olmayacağı vurgulandığından, şartları mevcut ise TTK'nın 391. maddesinde sayılanlar dışında kalan bir sebep dolayısıyla da yönetim kurulu kararının batıl olduğunun tespiti istenebilecektir.⁹ Dolayısıyla bu makalenin "Toptan Satış" başlığı altında belirttiği gibi satışın, anonim şirketin önemli miktardaki varlığının, toptan satışı sonucunu doğuracak şekilde, teker teker satış halinde yapılması durumunda da buna ilişkin yönetim kurulu kararının batıl olduğunun tespitinin istenebilmesi gündeme gelecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalarımız kapsamında her ne kadar genel kurul kararına dayanmayan şirketin önemli miktarda malvarlığının toplu satışına ilişkin kararının kesin hükümsüzlükle batıl olduğu ifade edilse de satış işleminin üçüncü kişileri bağlayıp bağlamayacağı ayrı bir özellik arz edecektir. Bu gibi hallerde üçüncü kişilere bir iç organ olan genel kurulun bu doğrultuda bir kararı olup olmadığını araştırma külfeti yüklemek makul bir çözüm olmayacaktır. Böyle bir durumda işlemin şirketi bağlayıp bağlamayacağı hususunu ise TTK'nın 371/3. maddesinde belirtilen "*temsil yetkisinin sınırlandırılmasının iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmediğini*" düzenleyen hükmü doğrultusunda üçüncü kişinin iyi niyetli olup olmadığına göre çözmek yerinde olacaktır.¹⁰ Aksi halde yapılan satış işleminin şirket açısından önemli bir malvarlığının toptan satışı işlemi olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olması çok zor olan işlem tarafı iyiniyetli üçüncü kişiler, yapılan satış işleminin geçersiz olması yaptırımı ile karşı karşıya kalacağından hukuk güvenliği zedeleneyecektir.

SONUÇ

Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışının, böyle bir işlemin şirketin mali geleceği açısından büyük önem arz etmesi ve genel kurulun devredilemez görev ve yetkilerinden olması nedeniyle, bu kararın genel kurul tarafından

alınması gerektiği aşikardır. Bu aynı zamanda karar nisapları da göz önünde bulundurularak, şirketin yönetilmesine ilişkin önemli bir kararın pay sahiplerinin zararına bir durum oluşturmaması da amaçlanarak, şirketin güvenliği için getirilmiş bir düzenlemedir.

Anonim şirket organlarının devredilemez görev ve yetkilerine ilişkin hükümler emredici nitelikte olduğundan, yönetim kurulunca yukarıda anlatılan esaslara aykırı şekilde alınan kararın geçersizliği veya butlanı şirketin her bir pay sahibi tarafından istenebilecektir. Önemli bir miktara ilişkin kıstas ise TTK'da belirtilmediğinden somut bir uyuşmazlıkta anonim şirketin bir diğer organı olan yönetim kurulunca böyle bir karar alınması halinde kararın geçerliliği hakim takdir yetkisine bırakılmıştır. Bu halde, hakim tarafından toptan satış işlemini o şirket açısından önemli nitelikteki şirket varlığının toptan satışı olarak yorumlanırsa buna ilişkin karar yönetim kurulu tarafından alındığında da geçerli olacak, tam aksi şekilde yorumlanırsa münhasıran genel kurul tarafından alınabileceğinden kararın kesin hükümsüz olduğuna karar verilecektir.

Ancak genel kurulun devredilemez görev ve yetkileri arasında yer alan bir işlemin yönetim kurulunca yapılması halinde işlemin karşı tarafı olan üçüncü kişilere karşı ileri sürülmesi, üçüncü kişilerin iyi niyetli olduğu hallerde TTK'nın 371/3. maddesi kapsamında değerlendirme yapılarak iyi niyetli üçüncü kişilere karşı yapılan işlemin şirketi bağlayacağı sonucuna varmak hukuk güvenliği açısından yerinde olacaktır.

Son olarak, önemli miktarda şirket varlığının belirlenmesi noktasında ilgili mevzuat kapsamında yol gösterici açıklamaların yer almaması sebebiyle, Yargıtay kararları ve özel kanunlar kapsamında bir çerçeve çizilebilecek olsa da uygulamada oluşan belirsizliklerin giderilmesi için bu hususun ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.

⁹ Altaş, *Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketler*, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2016, Ankara, s. 322

¹⁰ Çamoğlu, s.338

ULUSLARARASI TİCARET HUKUKU VE INCOTERMS KAPSAMINDA AKREDİTİF

Yaşar Kaan KARAGÖL
Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

ÖZET

Uluslararası ticarete çeşitli ödeme yöntemleri kullanılmakta ve bu ödeme yöntemleri gerek uluslararası gerekse ulusal mevzuatlarla düzenlenmektedir. Zira hem yerel hem global aktörleri bünyesinde bulunduran uluslararası ticarete, coğrafi farklılıklardan doğan belirsizliklerin önüne geçilmesi ve kurallar birliği yaratarak hukuk güvenliğinin sağlanması adına, ticaretin en önemli adımlarından biri olan ‘ödeme’ aşamasının detaylı bir şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir. Makalede, bu düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan uluslararası ticaretin ödeme yöntemlerinden biri olan akreditifin, incoterms kapsamında kullanımı incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Ticaret, Incoterms, Akreditif, Ödeme Yöntemleri.

GİRİŞ

21. yüzyılın vazgeçilmez ve şekillendirici kavramlarından biri olan ‘küreselleşme’, pek çok farklı kurum, kavram ve hukuki düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte hacmi ve etkisi artan bir diğer kavram da uluslararası ticaret olmuştur. Uluslararası ticarete bir tanım yüklemek gerekirse, farklı ülkeler arasında gerçekleşen mal ve hizmet akımı denebilir. İç ticaretten farklı olarak yabancı aktörler, yabancı para birimleri, gümrük tarifeleri, kotalar, döviz kontrolleri, uluslararası lojistik kuralları gibi farklı kavramlara sahiptir.

Uluslararası ticaretin, insanlar, tüketiciler, şirketler, kurumlar ve hatta zaman zaman devletler üzerinde ne kadar fazla etkisi olduğu malumdur. Nitekim dünyanın her yerindeki ürünlerin yine dünyanın her yerine satılması ve ulaştırılması söz konusudur. Konunun önemi ve işlemlerin hacmi ile birlikte, aktörlerin farklı coğrafyalardan farklı anlayışlarla gelmesi, uluslararası ticaretin mümkün olduğunca detaylı bir şekilde düzenlenmesinin sebepleridir. İşte bu bağlamda, uluslararası ticarete şeklini veren kurallar bütünü olan Incoterms

karşımıza çıkar. Ödeme aşamasında da pek çok farklı yöntemin yanında makalenin konusunu teşkil eden ‘akreditif’ mevzu bahistir.

1. ULUSLARARASI TİCARET

Uluslararası pazarda ürün ve hizmet alım ve satımının gerçekleştiği ticaret alanı olan uluslararası ticaret, devletlerin ve şirketlerin, belli alanlarda rekabet avantajı sağlamalarına olanak sağlar. Her devlet ve her şirketin rekabet avantajına sahip olduğu alan farklıdır, bu da devlet ve şirketlerin özel ve coğrafi durumlarına göre değişiklik gösterir. Dolayısıyla aslında uluslararası ticarete bu tip farklılıklardan doğan bir bütün vardır. Uluslararası ticarete rol alan aktörlerin birbirlerini tamamlamaları söz konusudur.

Bu rekabet ortamı ve hacmin fazlasıyla artması sonucunda, uluslararası ticaretin gittikçe daha detaylı hukuki düzenlemelere tabi olması kaçınılmaz olmuştur. Bu durum da uluslararası ticaret hukukunun doğmasına yol açmıştır.

2. ULUSLARARASI TİCARET HUKUKU

Uluslararası ticaretin kurallarının ve teamüllerinin belirlendiği hukuk dalıdır. Uluslararası ticaret hukukunun iki ana amacı bulunmaktadır: uluslararası

ticareti geliştirmek ve ihracat kontrolünü sağlayarak uyumazlıkları çözmek.¹ Bu bağlamda, yabancı uyruklu tacirler, şirketler ve hatta devletlerin arasındaki sözleşmeler, taşıtan ve taşıyan arasındaki sözleşmeler, ithalat ve ihracat kuralları, lojistik kuralları, teslim şekilleri, ödeme yöntemleri, kotalar, gümrük tarifeleri, rekabet kuralları, devletlerarası anlaşmalar, yabancı uyruklu kişiler arasında ticaretten doğan uyumazlıkların çözümü vs. gibi birçok farklı konuyla ilgilidir. Görülebileceęi üzere hem kamu hukukuna hem de özel hukuka dahil olabileceği alanlar mevcuttur.² Sektör bakımından ise bir sınır tanımamaktadır.

Uluslararası ticaret hukukunun gelişmesine katkı sağlayanların başında Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce – ICC) ve Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization – WTO) sayılabilir. Bunlar gibi küresel örgütler ve organizasyonların yanında, NAFTA, GAFTA, Karadeniz İşbirliği Teşkilatı gibi özel ve yerel teşkilatlar da mevcuttur.

2.1. Uluslararası Ticaret Hukukunun Başlıca Kaynakları

i) Incoterms: Uluslararası Ticari Şartlar (International Commercial Terms) olarak da bilinen Incoterms, Uluslararası Ticaret Odası tarafından düzenli aralıklarla belirlenip uluslararası ticarete ürün alım-satımına uygulanan kurallar bütünüdür. Daha çok teslim, taşıtan-taşıyan arasındaki ilişkiler, paketleme, etiketleme, kargo ve sorumluluk konularını düzenleyen bu kurallar, aynı zamanda örnek ve matbu sözleşmeler şeklinde de karşımıza çıkabilmektedir. CFR, FOB, CIP vs. gibi farklı esaslar içeren, aynı durumlarda farklı sorumluluk kuralları teşkil eden kurallardan meydana gelir.³

ii) UCP 600: Günümüzde kullanımda olan ‘akreditif’ ödeme yöntemine ilişkin kurallar, yine Uluslararası Ticaret Odası tarafından hazırlanan UCP 600 belgesinde düzenlenmektedir.

iii) CISG: “Birleşmiş Milletler Uluslararası Mal Satım Sözleşmeleri Konvansiyonu” kapsamında, milletlerarası ticaretin eşitlik ve karşılıklı menfaatler temelinde gelişmesi ve Devletler arasındaki dostane ilişkilerin teşvik edilmesi amacıyla mal satışlarına ilişkin birtakım kurallar getirilmiştir.⁴

iv) Teamüller: Uluslararası ticaret hukukunda teamüller çokça kullanılmaktadır. Zaten ilk başlarda tamamen teamüller üzerine kurulu bir alan olduğu için, bu özelliğini günümüzde de sürdürmektedir. Özellikle Birleşik Krallık hukuk sistemindeki yerleşik yargı kararlarının teamüllerin hala uygulanmasında etkisi yüksektir.⁵

2.2. Uluslararası Ticaret Hukukunun Süjeleri

i) Satıcı: Mal veya hizmeti uluslararası pazarda satışa sunan tacir, şirket veya devlet.

ii) Alıcı: Satıcıların mallarını veya hizmetlerini satın alan, satıcıdan farklı uyruğa sahip kişi, şirket veya devlet.

iii) Taşıtan: Alıcı ve satıcı arasında Incoterms kapsamında yapılan sözleşme tipine göre, taşıtanın kim olduğu farklılık gösterebilir. Örneğin CIF şartlarında yapılan bir sözleşmede taşıma sözleşmesini yapan ve navlunu ödeyen satıcıyken, FOB sözleşmelerinde bu sözleşmeyi alıcı da yapabilmektedir. Sonuç olarak taşıtan, taşıyan ile taşıma sözleşmesini yapan kişi olacaktır.

¹ Georgetown Law Website – International Trade Law Cover Writing;

<https://www.law.georgetown.edu/your-life-career/career-exploration-professional-development/for-jd-students/explore-legal-careers/practice-areas/international-trade-law/>, 04/07/2019

² Proaktif Hukuk ve Danışmanlık – Uluslararası Ticaret Hukuku Tanıtımı
<https://www.proaktifhukuk.com/uluslararasi-ticaret-hukuku.html>, 04/07/2019

³ ICC Incoterms 2020 - <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-2020/>, 07/07/2019

⁴ Av. Süleyman Topak, CISG Milletlerarası Mal Satım Sözleşmeleri Nedir?

<http://suleymantopak.av.tr/grup/sorular-ve-cevaplar/cisg-milletler-arasi-mal-satim-sozlesmeleri-nedir.html> 07/07/2019

⁵ I Law Firm, International Trade Law Sources

<http://ilawfirm.org/international-trade-law-sources/>, 07/07/2019

iv) Taşıyan: Taşıma senedinde belirtilen malı, belirlenen yerden alıp belirlenen yerde belirlenen kişiye teslim etme yükümlülüğü bulunan kişi.

v) Banka: Akreditif/Teminat Mektubu gibi bazı ödeme yöntemlerinde, birden fazla banka tek bir satış için aktif rol alabilmektedir. Bu gibi durumlarda, uluslararası ticaret hukukunun bu bankalar için de gördüğü kurallar mevcuttur.

2.3. Uluslararası Ticaretin Aşamaları⁶

i) Anlaşma: Satıcı ile alıcının malın cinsi, miktarı, ücret, teslim şekli, teslim tarihi, ödeme tarihi gibi esaslı unsurlar üzerinde anlaşmaya varmaları.

ii) Malların Hazırlanması: Anlaşmada belirlenen cins ve miktardaki malların paketlenmesi, etiketlenmesi ve taşımaya hazır hale getirilmesi.

iii) Evrakların Hazırlanması: Özellikle taşıma sözleşmesi, faturalar, konşimento gibi belgelerin uluslararası ticaret hukuku gereklerine uygun bir şekilde hazırlanması. Bu aşamada, taşıyana teslim de gerçekleşir.

iv) Nakliye: Malların taşıyana teslim edilmesinin ardından nakliye aşamasına geçilir. Alıcı veya temsilcisi malları teslim aldığı anda bu aşama sona erer. Bu aşamadaki sorumluluklar konusunda CMR ve CIM gibi konvansiyonlara başvurulur.

v) Teslim: Alıcının malları devralması ve kabul etmesi anıdır.

vi) Ödeme: Bu aşama, tarafların yaptığı anlaşmaya göre herhangi bir vakitte olabilir. Ödemenin nasıl yapılacağına yine taraflar karar

verir. Uluslararası ticarete kullanılan başlıca ödeme şekilleri⁷ aşağıdaki gibidir;

- (1) Peşin Ödeme
- (2) Akreditif
- (3) Vesikalı Tahsil
- (4) Cari Hesap
- (5) Konsinye

3. ULUSLARARASI TİCARETTE AKREDİTİF

Bankalar gibi mevcut ve güvenilir finansal kuruluşların ödeme taahhüdünde bulunarak satış bedelini garanti etmesi sayesinde hem ihracatçı hem de ithalatçı için en güvenilir ödeme yöntemlerinden biri, akreditiftir. Ödeme işlemi, alıcı ve satıcının bankaları arasında yapılan bir işleme dönüşür. Bu özelliklerinden dolayı, akreditif mektupları, uygulamada da çokça kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Sağladığı güvenliğin yanı sıra, ithalatçı ve ihracatçı arasındaki mesafeler ve coğrafi farklılıkların doğurduğu zorluklar bertaraf edilmektedir.⁸

3.1. Akreditif Süreci⁹

i) Tarafların anlaşması üzerine, alıcı, kendi bankasına, üzerinde anlaşılan miktarın satıcının bankasına ödenmesi için talimat verir.

ii) Alıcının bankası, gerekli risk analizlerini yaptıktan sonra satıcının bankasına, meşru ve yeterli ödeme yapılabileceğinin kanıtı olarak bir akreditif mektubu gönderir. Böylece akreditif açmış olur. Akreditif mektubunda, alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma ve yapılacak işlemlere ilişkin detaylara yer verilir.

iii) Satıcının bankası (İhbar/Teyit eden banka), bu akreditif mektubunu tevsik eder ve satıcıya ihbarda bulunur.

⁶ ExportAct , Dış Ticaret Nedir, <http://www.exportact.com/dis-ticaret-nedir/>, 10/07/2019

⁷ iContainers, International Payment Methods, 2019 <https://www.icontainers.com/help/international-payment-methods/> 10/07/2019

⁸ Mevzuat.net, Dış Ticarete Ait Uluslararası Ödeme Şekilleri <http://www.mevzuat.net/fayda/odemesekilleri.aspx> 07/07/2019

⁹ Credit Research Foundation, Understanding and Using Letters of Credit, Part 1, <https://www.crfonline.org/orc/cro/cro-9-1.html> 11/07/2019

iv) Satıcı, bütün nakliye ve teslim işlemleri tamamlandıktan sonra, nakliye ve teslimat ile ilgili tüm belgeleri ihbar eden bankaya sunar.

v) Teyit eden banka, kendisine akreditif açan banka tarafından gönderilen akreditif mektubu ile satıcı tarafından sunulan belgelerin uyum içinde olup olmadığını kontrol eder.

vi) Teyit eden banka, akreditif mektubu ile sunulan belgelerin uyumlu olduklarını tespit ettiği takdirde, belgeleri akreditif açan bankaya gönderir.

vii) Akreditif açan banka, aynı şekilde belgeleri kontrol eder.

viii) Akreditif açan banka da belgelerin uyumlu olduğunu tespit ettiğinde, ihbar eden bankaya ödeme yapar ve alıcıya gerekli belgeleri iletir.¹⁰

3.2. Akreditif Türleri¹¹

i) **Ticari Akreditif:** Uluslararası ticarete kullanılan, akreditifin standart halidir.

ii) **İhtiyat/Teminat (Standby) Akreditifi:** Bir teminat mektubu gibi, ancak olağan ödemede bir sorun olursa başvurulmak üzere açılan bir akreditiftir. Ödeme yapılamaması durumuna karşı güvence sağlar.

iii) **Teyitli/Teyitsiz Akreditif:** Teyitli akreditif, ihbar eden banka (satıcının bankası) tarafından teyit edilmiş akreditif mektuplarında olur. Bu durumda, teyit eden banka, akreditif mektubunda belirtilen ödemenin yapılacağını teyit eder. Akreditif açan bankanın ödeme yapmaması halinde, teyit eden banka satıcıya ödeme yapmakla yükümlü olacaktır.

iv) **İbrazda Ödenen Akreditif (Sight Letter of Credit):** Lehtarın (satıcı) gerekli belgeleri ihbar eden

bankaya ibraz etmesi üzerine incelemenin ardından en kısa sürede ödeme yapılan akreditiftir.

v) **Kırmızı Şarlı Akreditif:** Lehtara, işlem tamamlanmadan önce avans olarak peşin bir ödeme yapılmasına imkan sağlayan akreditiftir.

3) **UCP 600:** “Uniform Customs and Practice for Documentary Credits”, ICC tarafından son versiyonu 2007’de yayınlanmış olan, akreditif mektubu gibi kredi mahiyetindeki bütün belgelere uygulanan kurallar bütünüdür. Başlıca, akreditif açan bankanın sorumlulukları, ihbar eden bankanın sorumlulukları, belgelerin sunulması ve incelenmesi, belgelerin ve akreditif mektubunun uyumlu ve uyumsuz olma halleri, taşıma senetleri, mücbir sebep halleri gibi akreditiflerle ilgili tüm kurallar ve yukarıda bahsedilen esaslar, UCP 600 dahilindedir.¹²

4) **Incoterms Bağlamında Akreditif:** Incoterm kurallarının, farklı tip sözleşmelerde ihracatçı ve ithalatçıya farklı sorumluluklar yüklediğini göz önünde bulundurduğumuzda, akreditif yönteminin hangi Incoterm kuralları ile kullanılacağını belirlemenin önem arz ettiği anlaşılar. Bunun sebebi, akreditif yoluyla ödemenin gerçekleşmesi için, satıcının ihbar eden bankaya taşıma ile ilgili belgeleri bizzat sunması gerektiğidir. Dolayısıyla, taşıma sözleşmesini yapma sorumluluğunun satıcıya yüklendiği Incoterm kurallarının uygulandığı durumlarda akreditif yöntemini seçmek daha doğru olacaktır.

Bu bağlamda, “C” kurallarının uygulanması gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır. “C” kuralları, taşıma sözleşmesi, taşıma senedi, sigorta vb. konuları genellikle satıcının sorumluluğunun kapsamına alan ve “C” ile başlayan Incoterm kurallarıdır. Örnek vermek gerekirse; CIF, CFR, CIP, CPT kuralları bu kapsama alınabilir ve akreditif yönteminin kullanılması durumlarında avantaj sağlar.¹³

¹⁰ Özgür Eker, *Letter of Credit Transaction*

<https://www.letterofcredit.biz/index.php/2018/01/20/letter-of-credit-transaction/> 12/07/2019

¹¹ Justin Pritchard, *The Different Types of Letters of Credit*

<https://www.thebalance.com/types-of-letters-of-credit-315040> 07/07/2019

¹² ICC, UCP 600, 2007

<http://static.elmercurio.cl/Documentos/Campo/2011/09/06/2011090611422.pdf> 12/07/2019

¹³ Mantissa E-Learning – *Incoterms Explained, The Incoterms Rules & Letters of Credit*,

<https://www.incotermsexplained.com/incoterms-2010-rules-letters-credit/> 11/07/2019

SONUÇ

Görüldüğü üzere uluslararası ticarete önem arz etmesiyle birlikte hukuki düzenlemeler açısından kural koyucu mercilerin de önem verdiği bir konu olan akreditif, hayli detaylı kurallara tabidir. Bunun sonucunda da güvenilir ödeme yöntemi olarak bilinen akreditifin bu özelliği daha da pekişmektedir.

İthalat ve ihracatta, tacirler, ICC tarafından belirlenen Incoterms kurallarından kendilerine en uygun geleni kullanabilirler. Fakat bunu yaparken, bu makalede de bahsedildiği gibi, kullanılacak ödeme yönteminin göz önünde bulundurulmasında fayda vardır. Nitekim akreditifin ödeme yöntemi olarak kullanılacağı bir uluslararası ticaret işleminde, fiziki zorluk veya herhangi bir gecikme yaşanmaması adına, taşıma sözleşmesi yapma ve nakliyeye ilişkin belgeleri düzenleme sorumluluğunun satıcıya yüklendiği Incoterms kurallarının tercih edilmesi isabetli olacaktır.

ŞİRKET SİSTEMLERİNDE DÖNÜŞÜM-ENTEGRASYON, MALİ MÜHENDİSLİKLE ALGI DEĞİŞİMİ ve VERİMLİLİK

Serap GEYİK
SMMM

Eda YILDIZ
Kıdemli Muhasebe
Danışmanı

Özlem ŞAHİN
Kıdemli Muhasebe
Danışmanı

ÖZET

Bu makalenin içeriğini, muhasebe sistemleri, raporlama ve önemi, yönetimin karar alma unsurları, teknolojik gelişmelerin sistemler ve muhasebe mesleğine etkisi, sistem kurma ve verimlilik artışı konusunda algı değişimi oluşturabilmek hakkında özet bilgiler oluşturmaktadır.

Makalenin asıl amacı, şirketlerin teknolojik gelişme ve dijitalleşmelerden yüksek düzeyde yararlanması, sistem kurarken çok boyutlu bütünsel bakış açısıyla iyi bir iş zekası ve çözümlerinden faydalanılması veya güncelleştirilmesi, büyük verilerin kolay yönetilebilmesi için sistemin detaylı ve uygun raporlamaları alabilecek şekilde kurgulanması ve verimlilik artışı sağlanabilmesi için muhasebe departmanlarında farkındalık oluşturmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Sistemleri, Entegrasyon, Erp Sistemler, Elektronik Uygulamalar, Endüstri 4.0, Teknolojik Dönüşüm, Sistem Kurma, Verimlilik.

GİRİŞ

Yüksek kaliteli iş raporlaması, güçlü ve sürdürülebilir kuruluşların, finansal piyasaların ve ekonomilerin kalbinde yer almaktadır. Çünkü bu bilgiler, paydaşların organizasyonel performansını değerlendirmek ve bir kuruluşun değer yaratma ve değer koruma kapasitesiyle ilgili bilinçli kararlar vermesi için çok önemlidir.

Yüksek kaliteli bilgi, işletmenin başarılı yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır ve sürdürülebilir kurumsal başarının başlıca etkenlerinden biridir. Yüksek kaliteli raporlar, daha iyi iş karar vermeyi de teşvik eder.

Globalleşen ekonomi ve uluslararası ticaretin kolaylaşması ve engellerin kalkmasıyla işletmelerin yabancı ülkelerde yaptığı yatırım ve ortaklıklar artış göstermiştir. Bu şekilde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde yönetim kararlarının zamanında ve doğru alınabilmesi için etkin bir muhasebe ve

raporlama sistemi oluşturulması gerekmektedir. Uluslararası yatırım alan şirketler sistemlerini iyileştirme eğilimine girse de birçok KOBİ statüsündeki işletmede iyi bir iş zekası modellemesi içinde muhasebe ve raporlama sistemlerinin kurulması ötelenmiş, ihtiyaç dahilinde anlık ve ayrı ayrı çözümler oluşturulmuştur.

Günümüzde teknolojik gelişmeler hızlanmış, doğru karar ve doğru yönetim ile işletme süreçlerinin koordinasyonu kolaylaşmıştır ancak bu gelişmelerden yararlanmak için öncelikle algının değiştirilmesi gerekmektedir.

1. YÖNETİM VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

İşletme yönetimi, insanların iş birliği yapmalarını sağlama ve onları bir amaca doğru yöneltme işlerinin ve faaliyetlerinin tümüne denilmektedir. Muhasebe, işletmelerin mali işlemlerini kaydedip, sınıflandırıp, analiz edip, raporlamaktır. İşletme ile ilişkili kurum ve paydaşlarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin birçoğu yönetim tarafından sunulması gereken bilgilerdir ve yönetim raporlamaları önem kazanmaktadır.

1.1. Veri Girişi, Veri Analizi ve Bilgi Akışı

Veri bir araştırmada, tartışmada, analizde, akıl yürütmeye sonuca ulaşabilmek için gereken ilk bilgidir. Finansal bilgiler, ekonomik analizler tüm verilerin birleştirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bir sonuca ulaşabilmenin ve raporlayabilmenin ilk yolu veri girişi yapmaktır. Doğru sonuçlara ulaşabilmek içinde verileri doğru sınıflandırmak ve kaydetmek önemlidir.

Veri analizi, araştırmaların, mevcut istatistiklerin, raporların, hesapların ve diğer dokümanların gözden geçirilmesi, birçok kaynaktan temin edilen verilerin, doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşacak şekilde analiz edilmesidir. Kısacası birçok verinin süzülmesi, kullanılabilir bir bilgiye dönüştürülme sürecidir. Büyük verilere sahip olan firmalarca bu verinin iyi bir şekilde işlenip analiz edilmesi firmalara, rekabet ve pazarlama avantajı sağlayabilmektedir. Veri analizi yapılırken istatistiksel yöntem ve tekniklerden faydalanılır. Günümüzde firmalar tarafından hazırlanmış olan programlar kullanıcıların daha kısa bir süre içinde verileri analiz edebilmesine olanak sağlamaktadır. Elde ettiğimiz veri analizinden fayda sağlayabilmek için verilerin doğru tasnif edildiğinden ve bizi amacımıza ulaştırabilecek veriler olduğundan emin olmamız gerekir.¹

Bilgi, öğrenme, araştırma ve gözlem yoluyla elde edilen her türlü gerçek, olgu, ilke ve kavrayışın tümüdür. Bilgi; zaman, emek ve bazen de para harcanarak elde edilir. Elde edilen bilginin herkese iletilabilir olması önemlidir. İşte bunu sağlayan bilgi akışı ise bilginin oluşması, sınıflandırılması, korunması ve yararlanıcılara zamanında iletilmesidir.

1.2. Raporlama Faaliyetleri

Muhasebe sisteminde oluşturulan bilgiler, belli zamanlarda oluşturulan finansal tablolar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına iletilir. Bu kullanıcılar arasında alacaklılar, kamu, borç sağlayıcılar, hükümet ve devlet kurumları yer alır. Finansal raporlama, finansal

bilgilerin çeşitli paydaşlara belli süre zarfında kurumun finansal performansı ve finansal durumu hakkında açıklamasını içerir.

Kurumlarda hazırlanan bu raporlar iletişim, denetleme ve bilgi sunma amacı taşımaktadır. Yönetimde karar vermek, ilgili uzman ve danışmanlardan destek alıp bir strateji belirlemek, işletmedeki departmanların çalışmalarını ve verimliliğini ölçmek için hazırlanan raporlardan faydalanılır. Hazırlanan raporlar işletmenin strateji ve gidişat yolunu belirlediği için her yönetim kademesi açısından önemlidir. Burda asıl gözden kaçırılmaması gereken diğer şey raporların işletmenin amacı ve faaliyetine uygun hazırlanarak doğru tespitler yapılmasıdır. Raporlama faaliyetlerini ikiye ayırabiliriz:

1.2.1. Finansal Raporlar

İşletmelerde hazırlanan finansal raporları, mali tablolar ve bunlara yardımcı ek mali tablolar olarak sınıflandırabiliriz.

- Mali Tablolar: Gelir Tablosu, Bilanço ve Konsolide Finansal Tablolar.

- Ek Mali Tablolar: Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Net İşletme Sermaye Değişim Raporu, Kâr Dağıtım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu.

1.2.2. Diğer Yönetim Raporları

En başta raporlama denildiğinde finansal raporlar akla gelmiş olsa bile sadece finansal tablolara bakarak karar vermek yeterli olmamaktadır. Yönetim raporları şirket faaliyet ve ihtiyaçlarına göre kişiselleştirilerek hazırlanır. Şirketin performansını tüm detaylarıyla değerlendirebilmek için finansal tablolar ile yönetim raporlarına da ihtiyaç vardır.

Yönetim Raporları: Departman veya ürün bazlı performans raporları, ar-ge faaliyetleri, yatırım ve geri dönüşüm raporları, finansal analizler, alacak ve

¹ “Kurumsal Kaynak Planlanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü”, Vesile Ömürbek, Doç. Dr. Durmuş Acar, 2003, Doktora Tezi

borç yaşlandırmaları, kalite raporları, müşteri şikayet/memnuniyet raporları, insan kaynakları raporları, personel performans raporları, satış raporları, pazarlama faaliyet raporları, marka bilinirliği vb. sayılabilir.

2. TEKNOLOJİK DÖNÜŞÜM VE DİJİTALLEŞME

Günümüzde elektronik uygulamalar konusunda ciddi bir değişim başlamıştır. Kâğıt ortamında hazırlanan ve tutulan evraklar elektronik ortama taşınarak ekolojiye olumlu etkisinin yanı sıra baskı, arşiv ve posta maliyetlerini azaltmaktadır. Uygulamanın yaygınlaşması ile sistemsel entegrasyon da hızla artacak ve manuel veri girişi sınırlı kalacaktır. Sipariş yönetiminden başlayıp üretim, lojistik ve faturalamaya kadar tüm aşamaların entegre olduğu yapılarda aksaklık yaşamadan tüm sistemin yürütülmesi gerekmektedir. Sadece ürün/hizmet bazlı süreçler ile e-fatura gibi muhasebeye yansıtacak süreçleri değil, tüm döküman barındıran departmanları da kapsayacaktır. Örneğin, insan kaynaklarının özlük, performans yönetimi, izin ve eğitim yönetimi gibi alanlarında da dönüşüm ve dijitalleşme gerçekleşecektir.²

Teknolojik gelişme öncesinde elle tutulan defterler, vergi dairelerinde tahakkuk ettirilen beyannameler ve bildirgeler düşünüldüğünde şu an geline aşama küçümsenmeyecek düzeyde fakat yeterli değildir. Asıl önemli olan ise bu gelişimlere uyum sağlayabilmek ve yöneticilerden çalışanlara kadar entegrasyona yüksek düzeyde katılımı gerçekleştirebilmektir.

Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili gelecekteki en önemli projelerinden biri de beyannamesiz vergi sistemidir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen seminerlerde yaşanacak bu e-dönüşüm sıkça ele alınmakta ve muhasebecilik mesleğinin dönüşüm geçireceğinden de bahsedilmektedir. Bu dönüşümle yapılan beyan ve bildirimler yapılmayacak e-defter, e-fatura gibi hazırlanan sistemler üzerinden Başkanlığın sistemine

otomatik olarak aktarım sağlanarak kayıt edilecektir. Bu gelişmelerle birlikte yeni bir boyut kazananacak olan muhasebecilik mesleği adeta yeniden tasarlanarak muhasebedeki algı sisteminin değişmesi amaçlanmaktadır. Yaşanacak bu gelişmelere uyum sağlamak için şirketlerin/yöneticilerin muhasebe departmanlarına dijital dönüşüme uyum sağlamaları için destek olmaları ve gelecek görev sorumluluklarını netleştirmeleri ve farklı yönde şekillendirmeleri gerekmektedir.

2.1. Elektronik Uygulamalar ve Yaklaşım

Gelir İdaresi Başkanlığı "GİB" tarafından elektronik uygulamalar konusunda hızlı atılımlar yapıldığı görülmektedir. Bazı uygulamalar ilk geçişte alt yapı ve test konusunda yeterli düzeyde olmasa da yapılan geliştirmeler ile sistem kullanımı her geçen gün daha kullanışlı duruma getirilmektedir.

En son getirilen uygulamalardan, Defter Beyan Sistemi ile sistemdeki bilgiler ışığında serbest meslek erbabları için otomatik beyanname oluşturulmasına imkân tanındı. Yakın zaman içerisinde tüm firmaların e-fatura kapsamına gireceği, kâğıt fatura ve fişlerin kalmayacağı varsayımıyla hazır beyan sistemi şirketler için çok da uzak gözükmemektedir. Mevcut E-dönüşüm uygulamalarını başlıklar halinde: E-Fatura, E-İrsaliye, E-Arşiv, E-Defter, E-Dekont, E-Serbest Meslek Makbuzu, E-Beyanname, E-Tebliğat, E-Yoklama, Defter Beyan Sistemi, İnteraktif Vergi Dairesi şeklinde sıralayabiliriz.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen bu uygulamalar kanuni dayanağı olan ve belli sınırlar çerçevesinde mükellefleri uygulamaya zorunlu tutarak geçişi sağlamaktadır. Fakat e-fatura, e-defter gibi bazı uygulamalar geçişi zorunlu olmayan firmalar için de ihtiyari olarak başvuruya açık tutulmaktadır. Bu durumlarda şirketlerin ve müşavirlerin yaklaşımı isteğe bağlı olarak geçiş değil mevzuatsal zorunluluk kapsamına girene kadar ötelemek olabilmektedir. Bu kararın alınmasında bir çok kez işletmenin yapısı, iş sirkülasyonu kısacası fayda maliyet analizi de dikkate

² "Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Uygulamalarına Entegrasyonu ve Bütünleşik Sistemlerle Olan Etkileşim", Fatma Tüfekçi, Cilt4, S.2, 2012, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi

alınmaktadır. Fakat bazı durumlar da fayda maliyet analizi açısından olumlu olsa da mevzuat zorunlu kılmadan önce geçiş istenmemektedir.

Yayınlanan taslaklar ve kanunlar ile Türkiye'nin bu değişime çok ılımlı olduğunu ve yakın zaman içerisinde bir çok elektronik uygulamaların uygulanmaya başlandığını ve kapsamların sürekli düşürülerek tüm mükellefleri kapsayacak şekilde genişletilebileceğini görebileceğiz. Teknolojik dönüşümün vergi otoritelerinin alt yapısına ve entegre olarak erp sistemlerine hızla yayılması ile şirketlerde değişim başlayacaktır.

2.2. Endüstri 4.0 Yapay Zeka ve Algı Değişimi

Yakın zamanda ön plana çıkan endüstri 4.0 ve yapay zekanın gündeme gelmesi ile bir çok mesleğin geleceğinin tehlikeye girdiği belirtilmektedir.

Yapay zekanın bitirmesi beklendiği meslekler: Sigortacılık, bankacılık, emlak komisyonculuğu, kredi analistliği, posta hizmetleri, laboratuvar teknisyenliği, muhasebecilik, denetçilik, şoförlük, çağrı merkezi temsilciliği, sosyal medya uzmanlığı. İlk liste genel olarak böyle gözükse de öngörüler, avukatlık, doktorluk gibi mesleklerin de yakın gelecekte tehdit altında kalacağı yönünde. Teknolojik gelişmeler her zaman yeni alanlar ve meslekler oluştursa da gelecek için herkesin bir şeyler yapması nitelikli ve eğitime açık olması gerekecektir.

Endüstri 4.0, teknolojilerin ve değer zinciri organizasyonları kavramlarının bir bütünüdür. Siber-Fiziksel sistemlerin kavramına, nesnelerin, internetine ve hizmetlerin internetine dayalıdır. Yapay zeka, insana özgü olan öğrenme, algılama, kavramları sorgulama, sorun çözme, fikir yürütme, iletişim kurma ve sonuçlandırma, diğer bir ifadeyle karar verme fonksiyonlarını gerçekleştirmesi beklenen yazılımlardır. Program tabanlı olduğu için depolanan bilgileri yorumlayabilir ve hızlı bir şekilde sonuçlandırabilir. Yapay zekanın beyaz yakalıların yerini alması konuşulduğunda ilk başta çok ütöpik, ürkütücü ve rekabetçi gelse de derin düşünüldüğünde veriye erişimde kolaylık, nitelikli

yaklaşım, üretkenlik ileri boyutlu düşünmek gibi konuları gündeme getirecektir. Uzmanlar bu süreçte yapay zekanın bir çok iş alanını yok ettiğini inkar etmese de yeni iş alanları oluşturacağı görüşünü savunuyor. Örneğin, muhasebe departmanı düşünüldüğünde veri giriş elemanlarına ihtiyacın kalmayacağı ve muhasebenin tamamen analiz eden, yorumlayan, sistem kuran, yön veren ve geliştiren alana dönüşeceği öngörülmektedir.

Sanayi ve teknolojik, kısacası her alandaki gelişmeler birçok değişim içermekte ve yeni fırsatlar da barındırmaktadır. En önemli konu ise bu değişimi karşılamak, fırsatları görmek, tartmak ve uygulamaya açık olmaktır. Nitekim değişime açık olunmadığı sürece eski yapılar ve sistemlerle birlikte geçmişte kalmak mümkündür. Dönüşüme hızlı adapte olabilmek için gerekli dijital dönüşüm ve entegrasyonlara uyum sağlamak bu konuda bize yardımcı olabilecek, algımızı ve yönümüzü değiştirmemizi sağlayacaktır.

3. SİSTEM TASARLAMA VE ENTEGRASYON SÜRECİ

Sistem tasarlamak, dizayn etmek, entegre etmek ve birçok farklı alan ile uyum içerisinde çalışmasını sağlamaktır.

Teknolojinin ilerlemesiyle işletmelerin işlem hacimlerinde artış meydana gelmiştir. Bu artışla birlikte bilgi akışı, organize olma, bilgi tasnifleme ve ihtiyaç duyulan bilgiye en hızlı ve güvenli şekilde ulaşma ihtiyacı önem kazanmıştır. İşletmeler rakipleriyle de rekabet edebilmek adına kendilerine en uygun sisteme sahip olmak için arayışa girmişlerdir. Bunun sonucunda da işletmelerin ihtiyaçları göz önüne alınarak uzmanlar tarafından sistemler tasarlanıp entegrasyonlar yapılır. Entegrasyon, birden fazla sistemin ihtiyaçlara göre birleştirilerek birbiriyle uyum sağlamasıdır.

Sistem tasarımı, öncelikle mevcut sistemin analiz edilmesiyle başlar. Elde edilen bilgiler doğrultusunda ihtiyaç ve talepler göz önüne alınarak daha etkin bir sistem çalışması yapılır. Bu çalışma öneri

niteliğindedir. Bilgi sistemlerinde yapılan çalışma ve tasarımlar birer teknolojik silah niteliğindedir. Çünkü ne kadar doğru analiz ve tespit yapılırsa işletmenin verimli çalışmasına o derece katkı sağlayacağı gözle görülür bir gerçektir. Bu nedenle bilgilerin kullanıcısı olan yöneticilerle de görüşmeler yapılır. Onların beklentileri ve talepleri göz önüne alınarak öneri niteliğinde sistem tasarımı çalışmaları yapılır. Hazırlanan sistem üzerinden demo şeklinde denemeler yapılarak istenen sistem oluşturulur. İhtiyaç duyulan birden fazla sistem entegrasyon yöntemiyle bir araya getirilerek firmanın kimlik ve ihtiyaçlarına uygun hale getirilir.³

Sistem tasarımında amaç, işletmenin mevcut kullanmış olduğu bilgi ve kayıt sistemindeki sorunları gidererek, mevcut iş yükünü azaltıp zamandan tasarruf sağlayarak daha etkin çalışmasını sağlamaktır. Bu sebeple mevcut sistemler zaman zaman kontrol edilmeli ve gerekirse ihtiyaçlara göre güncellemeler yapılmalıdır.

3.1. Sistem Seçimi ve Doğru Kurgulama

Piyasada birçok yazılım bulunmaktadır ve birçoğu muhasebe & finans ana başlığı ile hizmet sunmaktadır. Bir firmanın hammadde girişinden, ürün çıkışına kadar içeride yaşanan bütün aşama ve süreçlerini göz önünde bulundurabilmiş firmaların yaptıkları ürünlerin tercih edilebilirliği yüksektir. Piyasada sektörel bazda veya içerik bazında uzmanlaşmış firmalar da bulunmaktadır. Örneğin, sadece otelcilik sektörüne yönelik yapılmış yazılımlar veya CRM, İK-Bordro gibi içerik modülleri baz alınarak geliştirilmişlerdir.

Yöneticilerin yaptıkları seçimler, firma için bazen maliyet ve zaman kaybı bazen de maliyet ve zaman avantajına neden olabilmektedir. Peki nasıl değerlendirilmelidir? Öncelikle şirket içi dinamikleri ve işleyişini iyi bilmek ve analiz etmek gereklidir. En önemli husus ise esnek ve şirket içi dinamiklerine göre şekillenebilecek bir iş çözümü ile yola çıkmak olmalıdır.

Tüm işlemlerin elektronik ortamda yapıldığı, siparişin otomatik bir sistemden düştüğü ve faturalandığı, maliyetlerin sisteme kayıtlı üretim reçetelerine göre hesaplandığı, hammadde stok durumunun sipariş veya stoklama oranına göre olduğu sistemleri düşündüğünüzde bu süreç içerisinde aksayan veya tanımlanamamış pratikleşmemiş hususları tespit etmek ve geliştirmek daha kolaylaşacaktır. Her şirket kendi üretim/satış/kalite/hizmet gibi üretim faktör ve proseslerini dikkate alarak bütün yapıyı değerlendirmelidir. Her bir departman ve sürecin sayısal verileri ve ölçülebilirliği göz ardı edilmemelidir.

Yapılan en büyük hatalardan biri de anlık ihtiyaç baz alınarak yapılan seçimler ve yönlendirmelerdir. İşleyişi bütünleşmiş ve entegre bir sistem için ilk seçim ve kurgunun doğru yapılması ve özellikle süreç ve verilerin parçalanmaması önemli olabilecektir. Doğru kurgulama önemlidir. Çünkü süreçler içerisinde atlanmış bir proses bütün planlamayı bozabilecek, alınabilecek çıktının verimliliğini etkileyebilecektir.

Bazı durumlarda ise firmanın süreçleri farklı uygulamalar nezdinde yürütülebilir. Bütünleşmiş yapıya geçmek şirket içi dinamikleri gereği zordur, talep edilmez ve başka çözümler aranır. Bu yapıda bölünmüş sistemleri biraraya getirmek yerine veriyi birçok farklı uygulamadan çekip tek yerde toplayan farklı raporlama çözümleri ile ilerlemek daha mümkün/mantıklı olabilmektedir.

3.2. Sistemsel Verimlilik Artışı

Verimlilik, daha az girdi ile daha fazla çıktı/fayda elde edebilmektir. İşletmeler için verimlilik ise girdileri/üretim faktörlerini azaltıp veya sabit tutarak daha fazla ürün elde etmektir. Verimlilik artışı, işletmedeki yönetim anlayışının bir sonucu olmakla beraber iyi bir yönetim ve iyi bir sistemin olduğunu gösterir. Verimlilik yönetiminin temelinde ise daha yüksek performans için uygun koşulların yaratılması yatar. İşletme yönetiminin amacı da uygun koşulları sağlayarak verimlilikte

³“Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, Yrd. Doç. Dr. Ali İhsan Akgün, Yrd. Dç. Dr. Selçuk Kılıç, 2003, Cilt20, S.2, Yönetim ve Ekonomi.

bir ivme yakalayıp, bu ivmeyi sürdürülebilir kılmak olmalıdır. Sistemin iyi bir şekilde yönetilmesiyle yakalanan bu verimlilik artışı, işletmenin başarısını buna bağlı olarak da kârlılık durumunu etkiler.⁴

Verimlilik artışını etkileyen diğer bir etken ise teknolojik gelişmelerdir. Günümüzde ortaya çıkan otomasyon sistemleri ve teknolojik gelişmelere yapılan yatırımlar, verimlilik için pozitif bir etken oluşturmaktadır. Bu nedenledir ki teknolojik gelişmeleri takip eden ve bunları en doğru, en iyi ve planlı uygulayan işletmeler verimlilikte daha pozitif sonuçlara ulaşır. Kısacası teknolojik gelişmelere ve yeniliklere ayak uydurmak verimliliğin anahtarıdır. Bu gelişmelere ayak uydurabildiğiniz sürece verimliliği sağlayabilir ve işletme olarak ayakta kalabilirsiniz. Teknolojik gelişmeler verimlilik artışını doğrudan etkilediği gibi sonucunda da rekabeti doğuracaktır. Eğer ki işletmeniz yeniliklere kapalı ve teknolojinin gerisinde kalıyorsa bir süre sonra kimseyle rekabet edemeyecek duruma gelmeniz kaçınılmazdır.

Rekabet gücü üzerine önemli çalışmalar yapmış olan M. Porter da rekabet üstünlüğü sağlamada verimliliğin önemini ve rolünü vurgulamış; kalite, teknolojik gelişme, yenilik yapabilme ile araştırma ve geliştirmenin önemine dikkat çekmiştir. Ülkelere rekabet gücü kazandıran esas faktörün, ucuz işgücü veya uygun döviz kurları olmadığını; esas olanın yüksek verimlilik düzeyi ile yenilikçi ve kaliteli ürünler üretebilmek olduğunu belirtmiştir. Porter, “Ulusların Rekabet Üstünlüğü” adlı eserinde rekabet - verimlilik ilişkisini özetle şöyle ifade etmiştir (Porter, 1991): “Ulusal düzeyde rekabet edebilirlik konusunda anlamlı olan tek kavram, ulusal verimliliktir.”⁵

Bahsettiğimiz verimlilik sisteminin bir ayağını da muhasebe sistemi oluşturmaktadır. Muhasebe sistemindeki etkinlik verimliliği de doğru orantıda artırır. İşletme yönetimi karar verirken muhasebesel süreçte oluşan veriler üzerinden analiz yapar ve muhasebe sisteminde oluşan verilerin kalitesi de kararları doğrudan etkilemektedir. Kaliteli raporlar üretmek,

doğru veriye hızlı erişebilmek ile mümkündür. Eğer bir işletmede muhasebe/raporlama sistemi etkin değil veya yetersiz ise verimliliği ölçmek de, doğru zamanda doğru kararları almak da pek mümkün değildir.

SONUÇ

Sanayi devrimleri sırasıyla yeni bir gelişme oluşturmuş ve her devrim bazı mesleklerin işçilerin korkulu rüyası olmuştur. Fakat teknolojik gelişmeler bazı mesleklerin yok olması kadar, mesleklerin gelişmesi ve değişmesini de barındırmaktadır. Endüstri 4.0 ile üretim, makinelerin hizmet sundukları ürünlerle gerçek zamanlı bilgi paylaştıkları bir sisteme benzetilmektedir. Bu teknolojiye hızla adapte olan firmalar rekabet avantajı kazanabilecektir. Fakat %100 adaptasyon mümkün olmamakla birlikte çok uzun yıllar eski teknolojilerin kullanımı da söz konusu olacaktır. Aynı hususlar yönetim ve muhasebe sistemleri için de geçerlidir. Dijital dönüşüme ayak uydurulmadığı ve manuel işlemleri azaltmak için mücadele verilmediği sürece veri girişi söz konusu olacaktır.

Muhasebe departmanının daha üretken olabilmesi, analiz ve raporlara odaklanabilmesi için Gelir İdaresi tarafından yapılan dönüşümler ve iyileştirme hedefleri ile şirket sistem alt yapısının da aynı hız ve verimlilikte kurgusunun oluşturulması gerekir. Muhasebecilikten mali mühendisliğe geçebilmek ise bu bakış açısının yaygınlaştırılması ile olacaktır. Verimlilik ise ancak büyük dataların ölçülmesi, analiz edilmesi, yorumlanması ve aksiyon alınması ile mümkündür.

Şirketler için kurumsallaşma ve özellikle global platformlar için markalaşma çok önemlidir. Fakat kurumsallaşma sürecinde şirketler için kurumsal iş çözümleri erp sistemlerin devreye alınması gereklilikleri ortaya çıkacaktır. Yakın zamanda açılan çeşitli devlet destek programları da özellikle üretim ve sistemlerde yapılacak teknolojik geliştirmeleri ön plana çıkarmaktadır. Bu sayede teknolojik dönüşümün yaygınlaştırılması ve ülke verimliliğini artırabilmek şirketlerin gündeminde fazlasıyla yer alacaktır.

⁴ http://www.academia.edu/28613665/Verimlilik_ve_Verimlilik_Art%C4%B1%C5%9F%C4%B1_%C3%BCzerine_yaz%C4%B1lar, 28.01.2019
⁵ “İnovasyonda Yetkinleşmek: Rekabet Üstünlüğüne Giden Yol”, Aykut Göker, 2001

YILLIK ÜCRETLİ İZİN HAKKINA İLİŞKİN KANUNİ SÜRELERİN UYGULAMASI

Mert KOÇAR
Bordro Danışmanı

ÖZET

4857 sayılı İş Kanunu'nun 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile birlikte, 25391 sayılı Resmî Gazete'de 03.03.2004 tarihli "Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği" yayımlanmıştır. Bu Yönetmelik ile birlikte İş Kanunu'na tabi işyerlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin hakları uygulama esasları düzenlenmiştir.

Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nin 2. maddesindeki "4857 sayılı İş Kanunu'na dayanılarak işverenler tarafından işçilere kullandırılacak yıllık ücretli izinler, aynı Kanunun 1'inci maddesi kapsamına giren işyerlerinde bu yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara göre yürütülür" hükmü ile Yönetmelik'in sadece İş Kanunu kapsamındaki iş yerlerinde çalışan işçiler için geçerli olduğunu açıklamıştır. Bu hükmün uygulamasında süreler konusuna değinmek ile birlikte İş Kanunu kapsamında olmayan işçiler için 5953 sayılı Basın-İş Kanunu, 854 sayılı Deniz-İş Kanunu ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan kanun maddelerinden yola çıkarak, yıllık ücretli izinde sürelerden bahsedeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Yıllık Ücretli İzin, Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği, Yıllık İzinde Asgari Süreler, İş Kanunu Kapsamı Dışında Yıllık Ücretli İzin Hakkı.

GİRİŞ

Yıllık ücretli izin kavramı olarak, işçilerin dinlenme ihtiyaçlarının karşılanması adına kanunen tanınan bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 50. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında, "Dinlenmek, çalışanların hakkıdır. Ücretli hafta ve bayram tatili ile yıllık ücretli izin hakları ve şartları kanunla düzenlenir." hükmü yer almış ve İş Kanunu ile yıllık ücretli iznin uygulama esasları hükme bağlanmıştır. Yıllık ücretli izin birincil anlam olarak işçinin dinlenme hakkı olarak karşımıza çıksa da bu hakkın kullanımı iş veriminin artması için olmazsa olmaz bir yöntem olarak düşünülmelidir. Çalışma hayatında maksimum verimi elde edebilmek için süreklilik kavramı görünürde en doğru yöntem gibi gözüküyor olsa da tek başına yeterli değildir. İnsan yaşamını etkileyen manevi ve psikolojik iyileştirmeler birim zamanda yapılan işin gerçek verimini ortaya çıkarmaktadır.

Yıllık ücretli izin kavramı, İş Kanunu'nun tarihsel gelişiminde her zaman etkin bir aktör olarak yer almıştır. Ön görülen yasal süreler, çeşitli kanun reformlarıyla değişikliğe uğramış ve ihtiyaçları karşılamaya hizmet etmiştir.

1. İŞ KANUNU ÇERÇEVESİNDE DÜZENLENEN YILLIK ÜCRETLİ İZNE İLİŞKİN SÜRELER

1.1. En Az Bir Yıl Kıdem Şartı

İş Kanunu'nun 53. maddesinde, "İşyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir." düzenlemesi bulunmaktadır.

Hakkın kullanımı için kati şartlardan olan bir yıllık kıdem şartını bu maddede görüyoruz. İş akdinin kurulması ile kanunen ön görülen maksimum iki aylık deneme süresini, yine yıllık kıdem süresine dahil olarak hesap etmemiz gerekecektir.

1.2. Bir Yıllık Kıdem Şartı İçin Hakkaniyet Değerlendirmesi

İş Kanunu'nun 53. maddesinin 3. fıkrasında, *"Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu kanunun yıllık ücretli izinlere ilişkin hükümleri uygulanmaz."* düzenlemesi yer almaktadır.

Yıllık izin şartları kanunen nispi emredici hükmündedir. Bu özelliği ile hakkaniyet lehine yorumlanabileceğini söylemek yanlış bir tanım olmayacaktır. İş sözleşmeleri hak kayıplarını önlemek, işçi ve işvereni koruyabilmek için kanunlar ile düzenlenmekte ise de tarafların sözleşme şartlarını belirlemede özgürlükleri bakidir. İş Kanunu asgari sınırını belirtir. İş ilişkilerinde bu sınırların kural olduğu göz önünde bulundurularak, hakkaniyet çerçevesinde olaylara uygun olarak yorumlama yapabilmek, İş Kanunu'nun amacına uygun bir yöntem olacaktır. Mevsimlik işçileri bu duruma örnek vermek doğru olacaktır. Çünkü kanunen açık bir hüküm ile yıllık ücretli izin haklarının olmadığı kesin olarak belirtilmiştir. Böyle bir hükmün varlığında dahi olaya özgü yorum yapmak, İş Kanunu'nun amacına hizmet edecektir.

Mevsimlik işçilerin yıllık izin haklarına ilişkin bir Yargıtay kararında, 11 aylık çalışması bulunan mevsimlik işçinin yıllık izni hak etmesi gerektiğine karar verilmiştir.¹ Bu karar ile İş Kanunu temel uygulama prensibini anlamamız daha kolaylaşacaktır. Şöyle ki, kanunen açık hüküm olmasına rağmen, işçi 1 yıllık kıdemi doldurmamış üstelik mevsimlik işçi statüsünde çalışma hayatını sürdürmekteyse de yıllık izni hak edeceği kararı verilmiştir. Aynı durum İş Kanunu'nda yer alan işçilere sağlanan *"Kıdem Tazminatı"* hakkında bir yıllık kıdem şartı ile de örneklenebilir durumdadır. Temel statü farklı olsa dahi verilen kararlar, kesin çizgi gibi gözüken kanun normları sebebi ile yaşanabilecek kötü niyetli davranışları önlemeye yöneliktir. Bir yıla

yaklaşan bu tip çalışmaların mevsimlik iş statüsünde değerlendirilmemesi gerekliliği, olaya uygun olarak verilen mahkeme kararları ve doktrinler ile sağlanmıştır. Bu sebeple yıllık ücretli izin kavramı gibi nispi emredici hükümleri iş hayatına ve insan yaşamına uygun olarak yorumlamak iş hukukunun vazgeçilmez değerlerindendir.

Farklı bir örnekle anlatmak gerekirse, bildirim süresi ücretinin peşin olarak verilmesi halinde işçi bu süreler dahilinde çalışmamış kabul edilse dahi, bu davranışın işçiye zarar vermemesi gereği üzerinde durularak, bildirim süresiyle elde edilecek hakların saklı tutulması gerektiği işaret edilmektedir.² Bu sürelerin hesaba katılması ile işçi yıllık ücretli izne hak kazanabiliyor ise, izin süresine ilişkin ücreti talep hakkına sahiptir.

1.3. Yıllık İzin Sürelerinin Kıdeme Göre Belirlenmesi

İş Kanunu'nun 52. maddesinin 4. fıkrası, *"İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi; a) Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara on dört günden, b) Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara yirmi günden, c) On beş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmi altı günden, az olamaz."* şeklinde düzenlenmiştir. Bu fıkradan çıkarılacak sonuç tam olarak uygulamaya daırdır. Yıllık ücretli izin hakkı için birinci fıkada bahsettiğimiz bir yıllık kıdem şartı, bu hesabımızda öncü kuraldır. İzin hakkının bir yıllık kıdem sonrası hak edilmesi beş yıllık sürecin birinci yıldan sonra başlayacağını bizlere sunmaktadır. Örnek vermek gerekirse, 5 yıl + 1 gün kıdeme sahip olan işçilerin yıllık izni, on dört gün olarak hesap edilecekken, 6 yıl + 1 gün kıdeme sahip olan işçinin yıllık ücretli izni, yirmi gün olacaktır. Kanun'da geçen *"dahil"* ifadesi bu konuyu net bir vaziyette açıklamaktadır. Ayrıca, Kanun'un 54. maddesinin 5. fıkrası, *"Ancak on sekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz."* şeklinde düzenlenmiştir.

¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2011/9-596 E. 2011/725 K. 30.11.2011 Tarihli Kararı; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2008/5773 E. 2009/28807 K. 23.10.2009 Tarihli Kararı, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2007/5978 E. 2007/6827 K. 16.3.2007 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

² NARMANLIOĞLU, Ünal; İş Hukuku Ferdi İlişkileri, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, sf.699.

1.4. Kanunen Belirtilen Yıllık İzin Süreleri Asgari Miktarı Gösterir

İş Kanunu'nun 53. maddesinin 6. fıkrasında, “Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Yıllık izin süreleri daha öncede bahsettiğimiz gibi nispi emredici hükmündedir. Kanun'da belirtilen izin süreleri asgari düzeyi göstermekte bu sebeple taraflar, anlaştıkları iş sözleşmeleriyle veya toplu iş sözleşmeleri ile bu süreleri genişletmekte özgürdür.

1.5. Hafta Tatili ve Cumartesi Günlerinin Uygulanması

İş Kanunu'nun 46. maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanun kapsamına giren işyerlerinde, işçilere tatil gününden önce 63'üncü maddeye göre belirlenen iş günlerinde çalışmış olmaları koşulu ile yedi günlük bir zaman dilimi içinde kesintisiz en az yirmi dört saat dinlenme (hafta tatili) verilir.” hükmü kurulmuştur.

İşçinin yıllık ücretli iznini kullanma esnasında yine bir tam hafta çalışılmış gibi ücret kazanacak olması hafta tatiline hak kazanacağı anlamına gelecektir. Yıllık ücretli izin sürecinde olan işçi, kanunen çalışmış gibi sayılacağı için, kesintisiz yedi günlük çalışma dönemi içerisinde yirmi dört saatlik hafta tatili hakkına haiz olacaktır. Ücretli iznin başlangıç ve bitiş tarihi hesap edilirken, çalışanların normal çalışma günlerinde çalışıp çalışmadığına bakılmaksızın cumartesi günlerinin, hesaba dahil olması gerekmektedir.³

1.6. Çalışma Süresi Toplamının Yıllık Ücretli İzindeki Yeri

Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nin 13. maddesinde, “Kısmi süreli ya da çağrı üzerine iş sözleşmesi ile çalışanlar yıllık ücretli izin hakkından tam süreli çalışanlar gibi yararlanır ve farklı işleme tabi tutulamaz. Kısmi süreli ya da çağrı üzerine iş sözleşmesi ile çalışanlar iş sözleşmeleri devam ettiği

sürece her yıl için hak ettikleri izinleri, bir sonraki yıl izin süresi içine isabet eden kısmi süreli iş günlerinde çalışmayarak kullanır. Yukarıdaki esaslara göre izine hak kazanan kısmi süreli ya da çağrı üzerine çalışan işçilerle tam süreli çalışan işçiler arasında yıllık izin süreleri ve izin ücretleri konularında bir ayırım yapılamaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde açık bir ifade ile çalışma şekilleri yönünden bir ayırım yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda bir yıllık çalışma süresini dolduran işçinin on dört günlük ücretli izin hakkı mevcuttur.⁴ Ancak durumun yorumlanması gerektiği doktrinde ve Yargıtay kararlarında açıkça belirtilmiştir. Yıllık ücretli izne hak kazanabilmesi için tamamlanması gereken bir yıllık asgari çalışma (hizmet) süresi, sadece fiilen çalıştığı süreler değil, kanunen çalışılmış sayılan süreler olarak hesap edilmesi gerekir.⁵ İş kanunu madde 55'te sayılan haller ile yıllık izin hesabında çalışılmış gibi sayılacak haller açıkça belirtilmiştir. Bunun dışında kalacak olan bir yıllık çalışma süresinin hesabında kanunen çalışmamış olan kişiler, bu haktan yararlanamayacaktır. Bu durumda dikkat edilmesi gereken bir husus da kısmi olarak çalışan işçi ile mevsimsel çalışan işçinin farklı durumlarda olmasıdır. Mevsimsel işçinin belirli bir dönemde ve özellikle o dönem için çalışmasının işin nev'ini oluşturduğu unutulmamalıdır. Bu sebeple kanunen yıllık izin hakları mevcut olmayacaktır. Bu sebeple yıllık izin hakkının elde edilip edilmemesi konusunda iki tür çalışmayı ayırt edebilmek gerekecektir.

1.7. Çalışanların İşyeri Değişikliği Halinde Yıllık Ücretli İzinde Sürelerin Durumu

İş Kanunu'nun 54. maddesinin 1. fıkrasında, “Yıllık ücretli izine hak kazanmak için gerekli sürenin hesabında işçilerin, aynı işverenin bir veya çeşitli işyerlerinde çalıştıkları süreler birleştirilerek göz önüne alınır. Şu kadar ki, bir işverenin bu Kanun kapsamına giren işyerinde çalışmakta olan işçilerin aynı işverenin işyerlerinde bu Kanun kapsamına

³ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 2018/9873 E. 2018/22569 K. 18.10.2018 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

⁴ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2009/44744 E. 2009/33940 K. 08.12.2009 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

⁵ NARMANLIOĞLU, Ünal; İş Hukuku Ferdi İlişkileri, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, sf.699.

girmeksizin geçirmiş bulundukları süreler de hesaba katılır.” yer almaktadır.

Kanun’da açıkça belirttiği üzere işyeri değişikliği halinde, yıllık izin sürelerinin hesabında işyeri faktöründen çok, işveren faktörü önem arz etmektedir. Aynı işverenin birden fazla işyeri olabileceği ve personellerin bu işyerleri arasında geçişlerinin olabileceği iş hayatında olağan bir süreçtir. Ancak bu geçişlerin kötü niyetli bir uygulamaya dönüşmesi engellenmelidir. Bu sebeple;

Kanun koyucu farklı kanunlara tabi olan bir işyeri olsa dahi, işçinin hakkını saklı tutarak, yıllık izin hakkı için hesap edilmesi gereken sürelerin devam edeceğini emretmiştir. Bu kanun maddesinden bahisle yapılabilecek daha geniş yorumda ise, eski işvereni ile bir ortaklık ilişkisi bulunan başkaca bir işyerine geçişinde dahil, yıllık ücretli izin için kaldığı kıdemden çalışmaya devam edeceği yorumu şüphesiz yerinde olacaktır. İşçinin çalıştığı işyerinden ayrılması halinde tekrar o şirkette başlaması halinde de yine yıllık izin hesabı için daha önce çalıştığı süre hesaba katılacaktır.⁶ Hatta işçi aralıklı olarak iş ilişkisinin bulunduğu işyerinden, kıdem tazminatını alarak ayrılrsa dahi, yıllık izin kıdeminin hesabında ilk işe girdiği tarihten itibaren kanunen çalıştığı süre hesaba katılır.⁷

Yıllık izin süresinin hesabının bu denli önemli olmasının sebebi kişilerin aralıklı olarak veya yukarıda bahsedildiği şekilde işyeri değişikliği halinde de olsalar hakedilmiş dinlenme haklarının zamanaşımına uğramayacağı gerçeğidir. Hesaplamalar yapılırken kaç yıllık kıdem içerisinde olduğunun hak edeceği yıllık izin süresini de etkileyeceği unutulmamalıdır. Bir örnek ile durumu izah edersek, 5 yıllık bir çalışan kıdem tazminatı hak ederek iş sözleşmesi sona ermiştir. 2 yıl sonra çalışan tekrar iş yerine gelerek çalışmaya başlamış ve 1 yıl kadar çalışmıştır. 5 yıllık kıdemi zamanaşımına uğramayacağı için, 5+1 yıllık kıdeme

sahip olacak ve kıdem yılına göre hak ettiği süre olan 20 günlük yıllık ücretli izne hak kazanacaktır.⁸

1.8. İş Kanunu’na Göre Yıllık Ücretli İzin Süresini Kullandırma Usulü

İş Kanunu’nun 56. maddesinin ilk üç fıkrası, “Yıllık ücretli izin işveren tarafından bölünemez. Bu iznin 53. maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesi zorunludur. Ancak, 53. maddede öngörülen izin süreleri, tarafların anlaşması ile bir bölümü on günden aşağı olmamak üzere bölümler hâlinde kullanılabilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun metninden anlayacağımız üzere, bir bölümü on günden az olmamak üzere yıllık izin aralıklar ile kullanılabilir. Bu kanun maddesinin amacı işçinin dinlenme hakkını gerçek manada koruyabilmektir.

1.9. Yıllık Ücretli İzin Süresinde Ulusal Bayram, Hafta Tatili, Yıllık İzinde Alınan Hastalık Raporları, Yol İzinlerinin Durumu

İş Kanunu’nun 56. maddesinin 5. fıkrası, “Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili, genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz.” ile 57. maddesinin son fıkrası, “Yıllık ücretli izin süresine rastlayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri ayrıca ödenir.” şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bu kanun maddesinin istisnası: Ancak toplu iş sözleşmeleri ya da iş sözleşmeleri ile yasal sürelerden fazla olacak şekilde yıllık ücretli izin süreleri anlaşılmış ise, hafta tatili ve ulusal bayramlar yıllık ücretli izin süresi içerisinde olabilir.⁹

İşçiler yıllık ücretli izin haklarını kullanmaları sırasında, hastalık sebebi ile istirahat raporu alabilirler.

⁶ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 1980/11339 E. 1980/11935 K. 19.11.1980 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

⁷ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin, 2009/14710 E. 2010/1923 K. 01.02.2010 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

⁸ NARMANLIOĞLU, Ünal; İş Hukuku Ferdi İlişkileri, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, sf.706.

⁹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 1977/7122 E. 1977/9644 K. 27.06.1977 Tarihli Kararı (Kazancı İçtihat Bankası).

Ancak bu durumda uygulamanın nasıl olacağına dair bir kanuni düzenlenme mevcut değildir. Doktrinde, dinleme hakkının tam manası ile kullanılması adına, istirahatli olması gereken ve bu sebep ile adına rapor düzenlenen işçinin, rapor süresince yıllık izinde sayılmayacağı, genel olarak kabul edilmiş bir görüştür.¹⁰

İş Kanunu'nun 56. maddesinin son fıkrasında, *"Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara istemde bulunmaları ve bu hususu belgelemeleri koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam dört güne kadar ücretsiz izin vermek zorundadır."* hükmü yer almaktadır.

2. İŞ KANUNU KAPSAMI DIŞINDA DÜZENLENEN YILLIK ÜCRETLİ İZİN SÜRELERİNE İLİŞKİN KANUN MADDELERİ

2.1. Deniz İş Kanunu

Deniz İş Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan yıllık ücretli izne ilişkin hükümler şu şekilde belirtilmiştir: *"Aynı işveren emrinde veya aynı gemide bir takvim yılı içinde bir veya birkaç hizmet akdine dayanarak en az altı ay çalışmış olan gemi adamı, yıllık ücretli izine hak kazanır. İzin süresi, altı aydan bir yıla kadar hizmeti olan gemi adamları için 15 günden ve bir yıl ve daha fazla hizmeti olanlar için yılda bir aydan az olamaz. Bir aylık izin, tarafların rızası ile aynı yıl içinde kullanılmak suretiyle ikiye bölünebilir. Gemi adamı, dilerse, işveren veya işveren vekilinden ücretli izne ilişkin olarak 7 güne kadar ücretsiz yol izni de isteyebilir."*

2.2. Basın İş Kanunu

Basın İş Kanunu'nun 21. maddesi yıllık ücretli izin konusunu şu şekilde ele almıştır: *"Günlük bir mevkutede çalışan bir gazeteciye, en az bir yıl çalışmış olmak şartı ile yılda dört hafta tam ücretli izin verilir."*

Gazetecilik mesleğindeki hizmeti on yıldan yukarı olan bir gazeteciye, altı hafta ücretli izin verilir. Gazetecinin kıdemi aynı gazetede hizmetine göre değil, meslekteki hizmet süresine göre hesaplanır. Günlük olmayan mevkutelerde çalışan gazetecilere her altı aylık çalışma devresi için iki hafta ücretli izin verilir. Yıllık ücretli izinlerin hesabında bu Kanunun 1 inci maddesindeki "Gazeteci" tabirine girenlerin kıdemleri, iş akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden inikat etmiş olmasına bakılmaksızın, gazetecilik mesleğinde geçirdikleri hizmet süresi nazara alınmak suretiyle tespit edilir."

2.3. Türk Borçlar Kanunu:

Türk Borçlar Kanunu'nun 422. maddesi yıllık ücretli izin konusuna şu şekilde açıklama getirmektedir: *"İşveren, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yılda en az iki hafta ve on sekiz yaşından küçük işçiler ile elli yaşından büyük işçilere de en az üç hafta ücretli yıllık izin vermekle yükümlüdür."* Kanun'un 422. maddesinde ise yıllık ücretli izninin kullanım şekli şu şekilde düzenlemiştir: *"Yıllık ücretli izinler, kural olarak aralıksız biçimde verilir; ancak tarafların anlaşmasıyla ikiye bölünerek de kullanılabilir."*

SONUÇ

İş Kanunu ve diğer kanunlarda düzenlenen yıllık ücretli izin hakkındaki asgari sürelelere yukarıda detaylı şekilde yer verilmiştir. Kanun maddeleri, Yargıtay kararları ve doktrinlerden verilen örneklerden anlaşıldığı üzere, İş Kanunu'nun nispi emredici hükümleri, subjektif durumlara göre yorumlanabilme kabiliyetine haizdir. Yıllık ücretli izin hakkında sürelelere ilişkin düzenlenen kanun maddeleri de bu özelliği ile yorumlanmalıdır. Uygulamanın aktörleri, tarihsel süreçte iş hukukuna katkı sağlamak adına kanunları yorumlamalıdır. Gelecek süreçte, iş ilişkilerini düzenleyen mevzuatların, bütün uyumsuzluklara cevap verebilir olmasının yolu, aktörlerin hakkaniyet namına inovatif kararlar verebilme cesaretini gösterebilmelerindedir.

¹⁰ ÇELİK, Nuri; İş Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2017, sf.332; TUNÇOMAĞ, Kenan-CENTEL Tankut, İş Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2018, sf.321.