



K Ü T A H Y A TİCARET VE SANAYİ ODASI

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	ORTAKLAR CARİ HESABININ VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İNCELENMESİ	03-16
2	MÜCBİR SEBEP HALLERİNDE SGK PRİMLERİNDE ERTELEME UYGULAMASI	17-19
3	ÇEKLERDE KAREKOD UYGULAMASI	20-23
4	İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA DİKKAT ÇEKEN AYRINTILAR	24-27
5	SİNAİ MÜLKİYET KANUNUNUN GETİRDİKLERİ	28-31
6	YANLIŞ DEFTER TUTULMASI KDV İNDİRİM HAKKINI ORTADAN KALDIRMAZ	32
7	BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA GİREN ŞİRKETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ	33-38

ORTAKLAR CARİ HESAPLARININ VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

1. ŞİRKETİN ORTAKLARINA FAİZSİZ OLARAK BORÇ PARA VERMESİ (131):

6009 sayılı Kanun'un 1.maddesiyle değiştirilen ve 01.08.2010 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28.maddesinin üçüncü fıkrası gereği 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemeye göre ikraz işleriyle (borç veya ödünç verme) uğraşan kişiler ile anılan maddenin ikinci fıkrasında belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini "Esas İştigal Konusu" olarak yapanların, 6802 sayılı Kanun uygulamasında "Banker" sayılacağı hükmüne bağlanmıştır.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28.maddesinin üçüncü fıkrasının gerekçesine göre, "Ödünç para verme işlemini esas iştigal konusu olarak yapmayan, diğer bir deyişle esas faaliyet konusumaddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler ile borç para verme işlemi olmayanların, ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamı dışına çıkarılmakta, bu işlemlerin finansman hizmeti kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır".

Diğer taraftan, 87 Seri No'lu Gider Vergileri Kanunu Genel Tebliği'nin B/2 bölümüne göre, 28.maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri "Esas İştigal Konusu" olarak yapanlar, bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürüten kişileri ifade etmektedir. Dolayısıyla 28.maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle "Esas İştigal Konusu" olarak yürüten kişilerin işlemleri BSMV'ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fıkra da belirtilen işlemleri "Esas İştigal Konusu" olmadığından KDV'ye tabi olacaktır. Örneğin, Amacı esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerce yapılan 28.maddenin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler esas iştigal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV'nin konusuna girmeyecektir. Dolayısıyla, 28.maddenin ikinci fıkrasında yer alan bir işlem (ödünç para verme işlemi gibi) ana sözleşmede yer alsa bile, gerekli yasal yetki ve izin alınmadan yapılması halinde bu işlemi yapan holding banker sayılmayacak ve BSMV mükellefi olmayacaktır. Örneğin, inşaat alanında faaliyet gösteren (A) şirketi, grup şirketi olan (B)'ye ödünç para vermesi, (A) şirketinin esas iştigal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV'ye tabi olmayacaktır.

Yapılan düzenleme ile ödünç para verme işlemlerinin vergilendirmesinde "devamlılık" ölçütü terkedilerek "esas faaliyet konusu olması" esası getirilmiştir.

6802 sayılı Kanun'un 28.maddesinin bir ve ikinci fıkrasında geçen "kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar" ifadesinden, banka, sigorta şirketleri ve bankerlerin müşteriye sağladıkları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla faiz, komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar olduğu ve bu paraların BSMV'ye tabi tutulduğu anlaşılmaktadır.

BSMV'nin kapsamını belirleyen 28.madde hükmü, bu verginin bir hizmet karşılığı alındığını göstermektedir. Hizmet ifasından kaynaklanan bu gelirler normalde KDV'nin konusuna girmektedir. Çünkü KDV'de bir tüketim vergisidir. Mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla

KDVK'nun 17/4-e maddesinde, BSMV kapsamına giren işlemler KDV'den istisna edilmiştir. Bu istisna 28.madde kapsamındaki kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ve BSMV'nin konusuna giren işlemlerle sınırlıdır.

Diğer taraftan ortakların işletmeden çektikleri paralara işletme tarafından mutlaka faiz uygulanmamaktadır. En azından aile şirketlerinde durum gerçekte böyledir. Ancak, TTK'nun 3/1.maddesine göre, bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işler olarak kabul edilmiştir. Öte yandan, sermaye şirketleri ortaklarından bağımsız ayrı bir tüzel kişiliğe ve mal varlığına sahiptir. Ortaklarına cari hesap yoluyla faizsiz olarak borç para kullandıran sermaye şirketleri yönünden bu işlem, ticari bir iş, diğer bir ifadeyle, ticari anlamda bir finansman hizmetidir. Çünkü ortaklar, şirketten faizsiz olarak aldıkları ödünç paralarla finansman ihtiyaçlarını karşılamakta ve böylece banka veya özel finans kurumlarından kredi temin etmek suretiyle katlanacakları bir finansman yükünden kurtulmaktadırlar. Şirket ise, işletmede atıl bulunan bir parayı ortağına borç olarak vermesi veya kullandırması nedeniyle, bu parayı çeşitli şekillerde değerlendirmek suretiyle elde edebileceği bir gelirden mahrum kalmaktadır. Bu şekilde, ortaklar, işletmeye ait parayı herhangi bir karşılık ödemediği faizsiz olarak kullanırken, şirketler tarafından ortaklara bir çıkar sağlanmış olmaktadır.

Nitekim, ortakların işletmeden faizsiz para kullanmaları ile ilgili bir vergi incelemesinde KDV yönünden yapılan tarhiyata açılan davada vergi mahkemesinin, "ortakların şahsi kullanımları için işletmeden çektikleri paralar nedeniyle hesaplanması gereken faizler, teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedel kapsamında olmadığından, ayrıca, yasa'nın öngördüğü anlamda ve bir hizmet karşılığı davacı şirket adına bir menfaat doğmadığından, KDV'ye tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermesine rağmen" Danıştay 4.daire "ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirinin KDV'ye tabi olduğuna" karar vermiştir (Dnş.4.D. 21.03.2007 tarih E:2006/222, K:2007/910).

Aynı konuda yapılan bir başka vergi incelemesinde KDV yönünden yapılan tarhiyata açılan davada vergi mahkemesinin, "ortakların şirket işlerinin yürütülmesi amacıyla her zaman şirketten borç para almaları veya şirkete borç para vermeleri mümkün olup, bunun iş yaşamının doğal akışı gereği olduğu gibi ortaklara para kullandırılmasının yasa'nın öngördüğü anlamda bir hizmet olmadığı ve finansman temini hizmeti sayılmayacağı dolayısıyla, KDV'ye tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermesine rağmen" Danıştay 9.daire "ortaklara borç para vermek suretiyle finansman hizmeti sağlanmasının anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirlerinin KDV'ye tabi olduğuna" karar vermiştir (Dnş.9.D. 05.05.2005 tarih E:2004/1454, K:2005/1204).

Yine İstanbul 9.Vergi Mahkemesi 2011 tarihli kararında, "Mükellef kurumun kullandığı paraların finansman hizmeti olarak kabul edilip edilmeyeceği değerlendirildiğinde, hizmet, ekonomide özelliğe sahip malın tersine, elle tutulamayan ve saklanması mümkün olmayan, insan ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik olarak üretilen veya organize edilen faaliyetler olarak tarif edilmiştir. KDVK'nun 4.maddesinde ise hizmet; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi tarif edilmiş olmakla beraber bu haller sınırlandırılmamıştır. Hizmet tarifinden yola çıkıldığında ihtiyaçların giderilmesinde bir şeyi kullanmak da hizmet

olduğuna göre olayda davacı kurum ilişkili olduğu kişi veya kurumların parasal ihtiyaçlarını giderme amacıyla para kullandırmak suretiyle finansman hizmetinde bulunmuştur. Bu durumda davacı şirketin ilgili olduğu kurum ve kişilere para kullandırmasının hizmet olarak değerlendirilerek cezalı KDV tarhiyatında yasal isabetsizlik yoktur" (Nadir GÜLHAN, rtl sermaye kapsamındaki borçlanmalarda borç veren nezdinde yapılacak kâr payı düzeltmesi KDV'yi kapsar mı II, İstanbul 9. Vergi Mahkemesi K: 2011/555, Yaklaşım, Nisan 2012 Sayı:232.)

Aynı şekilde konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir mukteza'da, "Ortaklarla ilişkili kişilerden borç alım işlemi, finansman temini hizmeti kapsamında KDV'ye tabidir. Döviz cinsinden borçlarda dönem sonunda yapılan değerleme nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi olmaz" şeklinde görüş bildirmiştir. KDVK'nun 1.maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulacağı; aynı Kanun'un 4.maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde gerçekleşebileceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Bu hükümler uyarınca, ortaklarınızla ilişkili kişilerden borç alma işleminiz, finansman temin hizmeti kapsamında KDV'ye tabi olup, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği borç işlemlerinde VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca dönem sonunda yapılan değerleme nedeniyle ortaya çıkan kur farkı, alacaklıya ödenmediği sürece KDV hesaplanmayacaktır (MB.13.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5524-224/71888).

Ancak řu noktayı da kısaca açıklamakta fayda var. Faizden para kazanmak için ödünç para verme işleriyle uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin (ikrazatçıların) faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla 06.10.1983 tarih ve 18183 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanana 90 sayılı KHK, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman şirketleri Kanunu"nun 52.maddesi gereğince ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman şirketleri Kanunu gereğince, kazanç elde etme amacıyla ödünç para verebilecek olanlar; bankaların yanı sıra, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleridir. İkrazalık ise tamamen kaldırılmıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 241.maddesine göre, kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi "tefecisi" sayılmış ve iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere yasal yetkiye sahip olmadan, kazanç elde etme amacıyla bir defaya mahsus dahi olsa borç verilmesi işlemi, suçun oluşumu için yeterlidir. Ancak, dn verilen paranın faizsiz veya menfaatsiz olması durumunda suç oluşmayacaktır.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 358/1.maddesinde, Anonim şirketlerde, ortakların sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmeleri ve şirketin serbest yedek aklerle birlikte krının, geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olması halinde şirkete borçlanabileceği hüküm altına alınmıştır. TTK'nun 644/1-b maddesine göre, 358.madde

hükmü aynı zamanda Limited şirket ortakları için de uygulanacaktır. TTK'nun bu hükmü 5237 sayılı Kanun'un 241.maddesinin bir istisnasını teşkil etmektedir. Yani şartların oluşması halinde Anonim ve Limited şirket ortakları şirketin parasını faizli veya faizsiz (KDV hesaplamak şartıyla) olarak kullanabileceklerdir.

Gerek Maliye Bakanlığı muktezaları gerekse mahkeme kararlarıyla da desteklendiği üzere, ortakların şirket parasını faizsiz olarak çekip kullanmaları bir finansman hizmeti kabul edilerek KDV'ye tabi tutulmaktadır. Ortak tarafından faizsiz olarak kullanılan paraların adet yoluyla emsal faizinin (şirketin kendi kullandığı kredi varsa kredi faizi oranında) hesaplanması ve hesaplanan faize %18 KDV uygulanarak ortağa fatura edilmesi gerekmektedir. Şirketlerin kuruluş gayelerinin kâr elde etmek olduğu düşünüldüğünde, atıl paranın değerlendirilmesi ve gelir getiren işlerde kullanılması gerektiği kuşkusuzdur.

2. ŞİRKETİN ORTAKLARINA FAİZLİ OLARAK BORÇ PARA VERMESİ (131):

Faiz, kullanılmak üzere alınan para karşılığında ödenen bir tür kiradır. Faiz, esas alacağa bağlı fer'i bir haktır. Sözleşmeden ya da kanun hükmünden doğmuş olabilir.

"Tüketim Ödücü Sözleşmesi" ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir. Ticari olmayan tüketim ödücü sözleşmesinde, taraflarca kararlaştırılmış olmadıkça faiz istenemez. Ticari tüketim ödücü sözleşmesinde, taraflarca kararlaştırılmamış olsa bile faiz istenebilir. Tüketim ödücü sözleşmesinde faiz oranı belirlenmemişse, kural olarak ödünç alma zamanında ve yerinde o tür ödünçlerde geçerli olan faiz oranı uygulanır. Sözleşmede aksine bir hüküm yoksa, belirlenen faiz yıllık olarak ödenir. Faizin anaparaya eklenerek birlikte yeniden faiz yürütülmesi (mürekkep, bileşik faiz) kararlaştırılamaz. Ödücün geri verilmesi konusunda belirli bir gün ya da bildirim süresi veya borcun geri istendiği anda muaccel olacağı kararlaştırılmamışsa ödünç alan, ilk istemden başlayarak altı hafta geçmedikçe, ödücü geri vermekle yükümlü değildir (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu Md, 386-387-388-392).

Diğer taraftan, 6102 sayılı TTK'nun 8/1.maddesinde ticari işlerde faiz oranı serbest bırakılarak, mezkûr maddenin (2) numaralı fıkrasında da cari hesaplarda ve her iki taraf bakımından da ticari iş niteliğinde olan ödünç sözleşmelerinde faizin anaparaya eklenerek birlikte tekrar faiz yürütülmesine (mürekkep, bileşik faiz) müsaade edilmiştir. 6102 sayılı Kanun'un 3/1.maddesine göre ise, "bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir".

818 sayılı eski Borçlar Kanunu'nun 307.maddesinde, ticari muamelelerde şart edilmemiş olsa dahi faiz verilmesi zorunlu kılınırken, yukarıda zikredilen 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 387/2. maddesinde taraflarca kararlaştırılmamış olsa bile faiz istenebilir şeklinde hüküm yumuşatılmıştır. Dolayısıyla borç para veren talep etmedikçe faiz söz konusu olmayacaktır.

Mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin bedellerin ödenmesi ile ilgili olarak doğan faizler KDVK'nun 24/c maddesine göre KDV matrahına dahil bulunmaktadır. Mahkemeler tarafından hükmolunan faiz alacakları KDV'ye tabidir. Mahkeme tarafından KDV'nin ayrıca tahsil edileceği belirtilmemişse KDV faiz bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanır (MB.25.12.1991 tarih ve 2601024 sayılı muktezası).

Yukarıda da bahsedildiği üzere, şirketlerin kuruluş gayelerinin kâr elde etmek olduğu düşünüldüğünde, atıl paranın değerlendirilmesi ve gelir getiren işlerde kullanılması gerektiği kuşkusuzdur. Bu nedenle, ortağın ödünç paraya ihtiyacı varsa bu parayı ortak olduğu şirketten ziyade banka ve finans kurumlarından temin etmesi en rasyonel yoldur. Şartlar, şirketin atıl parasını kullanmayı gerektiriyorsa, varsa şirketin kullandığı kredi faiz oranı'nda yoksa, KDVK'nun 27.maddesine göre hesaplanacak emsal faiz oranı dikkate alınarak faiz hesaplanmalıdır. Hesaplanan faiz üzerinden %18 KDV hesaplanmalı ve parayı kullanan şirket ortağına fatura etmelidir.

3. ŞİRKETİN ORTAKLARDAN FAİZSİZ OLARAK BORÇ PARA ALMASI (331):

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Ortaklarla ilişkili olan kişi, mezkûr maddenin 3.fıkrasının (a) bendinde, öz sermaye ise 3.fıkranın (b) bendinde tanımlanmıştır. Buna göre, İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için:

- a) Bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve
- b) Belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması gerekmektedir.

Mezkûr maddenin 7. fıkrasına göre ise; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır (gerekçeye göre, bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı olarak kabul edilmesi ve brüt'e tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır). Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Ancak bunun için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir. Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır.

Diğer taraftan, KVK'nun 13. maddesine göre; Kurumlar, ilişkili kişilerle (12. maddeden farklı ve daha kapsamlıdır) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

KVK'nun 11/1-b maddesine göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancından indirilememektedir.

Yukarıda sunulan düzenlemelere göre;

Şirketin, ortağından temin ettiği borç para karşılığında herhangi bir faiz ve benzeri ödemede bulunmaması veya gider yazmaması halinde, örtülü sermaye şartları gerçekleşse bile bedelsiz kullanılan söz konusu kaynak dolayısıyla dağıtılmış kâr payı kabul edilecek bir tutar olmayacaktır. Öte yandan hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış sayılan kâr paylarının brüt'e çevrilerek (KVK. Md.15/2) %15 oranında yapılması gereken stopaj, temin edilen borç para karşılığında nakden veya hesaben faiz ödemesinde bulunulmaması veya tahakkuk ettirilmemesi halinde mezkûr maddeye göre vergi tevkifatı yapılması da söz konusu olmaz (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 07.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14001-37-465 sayılı muktezası).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ve havuza da giren muktezaya göre, şirketin, ortağından temin ettiği borç para karşılığında herhangi bir faiz ve benzeri ödemede bulunmaması veya gider yazmaması halinde, örtülü sermaye şartları gerçekleşse bile bedelsiz kullanılan söz konusu kaynak dolayısıyla Kurumlar ve Gelir Vergisi yönünden bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Ancak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen muktezanın KDV ile ilgili kısmında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1, 4/1, 17/4-e, 9/1, 20/1 ve emsal bedeli ve emsal ücreti ile ilgili 27/1 ve 27/3. maddelerine dayanılarak, ortaktan faizsiz olarak temin edilen borç paranın finansman hizmeti olarak KDV'ye tabi olduğu, %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği ve bu hizmetin karşılıksız ya da emsaline göre düşük bedelle temin edilmesi halinde matrah olarak emsal bedelinin esas alınması gerektiği konusunda görüş bildirilmiştir.

Bu muktezanın dayanak gösterildiği bir vergi incelemesinde ise, yatırım safhasındaki bir şirket, ortağına bir kaç yıl faiz ödemiş, daha sonra faiz ödemekten vaz geçmiş ve faiz ödemediği yıllar için inceleme elemanınca KDV tarhiyatı yapılmıştır. Buna mukabil İlk derece mahkemesi VUK'nun 3.maddesine göre "özün önceliği" prensibini kullanarak olayda bir finansman hizmetinin bulunup bulunmadığını araştırmıştır. Buradan hareketle "Mahkeme; kaynak aktaran ortağın herhangi bir faiz talep etmemesi, aktarılan kaynağın herhangi bir şekilde kısmen veya tamamen geri ödendiği yolunda bir eleştiri ve tespitin dahi bulunmaması, vergi inceleme raporunda atıfta bulunulan muktezalarda bir "kredi" ilişkisinin söz konusu olması dolayısıyla muktezaların somut olaya uygulanabilir olmadığı, aktarılan kaynağın özkaynağa dönüşmediğinin somut tespitlerle delillendirilmesi gerektiği, bu anlamda ikincil delil niteliğinde olan muhasebe kayıtlarının yeterli görülemeyeceği gerekçeleriyle olayda bir finansman hizmetinin olmadığı ileri sürülerek tarhiyatı reddetmiştir (Yusuf Gökhan PENEZOĞLU, Yaklaşım Ağustos 2014, Sayı:260).

İşletmenin yatırım safhası özel bir durumdur. Bu nedenle, yatırım safhasında alınan paraların bir kredi sözleşmesine dayanmaması, faiz talep edilmemesi, geri ödenmemesi, öz kaynağa dönüşmediğinin somut tespitlerle delillendirilmemesi durumunda bizde, KDV'nin söz konusu olmayacağını düşünmekteyiz. Para gelmeden yatırım yapılmaz. Ancak, yatırım için gelen paraların ortaklara borçlar hesabında değil, sermaye olarak kaydedilmesi, kısım kısım para geliyorsa, kısım kısım sermaye artırımında bulunulmasının muhasebe ilkeleri ve olayın gerçek mahiyetine daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

Ancak, buradaki asıl konumuz, yatırım safhasını tamamlamış bir işletmeye ortakların sermaye yerine borç para vermesidir. Ortakların faizsiz bile olsa, şirkete borç para vermelerinde Kurumlar ve Gelir Vergisi yönünden bir vergileme yapılmamakla beraber Maliye Bakanlığı'nın, hesaplanacak olan emsal faiz üzerinden %18 KDV'yi aradığı anlaşılmaktadır.

4. ŞİRKETİN ORTAKLARDAN FAİZLİ OLARAK BORÇ PARA ALMASI (331):

Türk Ceza Kanunu Yönünden: Faizden para kazanmak için ödünç para verme işleriyle uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin (ikrazatçıların) faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla 06.10.1983 tarih ve 18183 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 90 sayılı KHK, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu"nun 52.maddesi gereğince ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu gereğince, kazanç elde etme amacıyla ödünç para verebilecek olanlar; bankaların yanı sıra, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleridir. İkrazatçılık ise tamamen kaldırılmıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 241.maddesine göre, kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi "tefecî" sayılmış ve iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere yasal yetkiye sahip olmadan, kazanç elde etme amacıyla bir defaya mahsus dahi olsa borç verilmesi işlemi, suçun oluşumu için yeterlidir. Ancak, ödünç verilen paranın faizsiz veya menfaatsiz olması durumunda suç oluşmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Yönünden: Yukarıda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ve havuza da giren muktezada da belirtildiği gibi Bakanlık, ortakla şirket arasındaki borç para almak veya vermek işlemlerini Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1, 4/1, 17/4-e, 9/1, 20/1 ve emsal bedeli ve emsal ücreti ile ilgili 27/1 ve 27/3. maddelerine dayanarak, ortaktan faizli veya faizsiz olarak temin edilen borç paranın finansman hizmeti olarak KDV'ye tabi olduğu, %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği ve bu hizmetin karşılıksız ya da emsaline göre düşük bedelle temin edilmesi halinde matrah olarak emsal bedelinin esas alınması gerektiği görüşüne sahiptir.

Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Yönünden: Ortak ile şirket arasında yapılacak olan borç verme (kredi) sözleşmesi binde 9,48 oranında Damga vergisine tabidir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre:

Şirket ortağının "kazanç elde etmek" amacıyla, kendi şirketine faizli borç para (ödünç) vermesi işlemi 5237 sayılı TCK'nun 241.maddesine göre tefecilik sayılmış ve iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bunun bir defa yapılması suçun oluşumu için yeterlidir. Ortak açısından faizli veya faizsiz, şirketten borç almanın istisnası olmakla birlikte şirkete faizli borç vermenin hiçbir yasada istisnası da yoktur. Ödünç verilen paranın faizsiz veya menfaatsiz olması durumunda ise suç oluşmayacaktır. Gerek

Maliye Bakanlığı gerekse danıştay, ortakla şirket arasındaki borç para almak veya vermek işlemlerini finansman hizmeti kabul ederek %18 KDV hesaplanması gerektiği konusunda müşterek bir kanaate sahiptirler. Dolayısıyla, ortak şirketine faizli borç para verecekse (TCK'na rağmen) ortakla şirket arasında sözleşme yapılması ve bu sözleşmede faiz oranının tespit edilerek ödeme dönemlerinin belirtilmesi ve binde 9,48 oranında Damga vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Örtülü sermaye tespiti yapılmalıdır. Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı KKEG olarak kaydedilmelidir. Hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış sayılan kâr payları hesaplanmalı bunlar brüt'e çevrilerek %15 oranında stopaja tabi tutulmalı ve ayrıca, GVK'nun 86/1-c maddesine göre hesaplanacak tutarı aşması durumunda bu miktarın MSİ olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

5. ŞİRKETLERİN VEYA HOLDİNGLERİN YURTİÇİ VE YURTDIŞI BANKALARDAN TEMİN ETTİKLERİ KREDİLERİ BAĞLI ŞİRKETLERİNE, GRUP FİRMALARINA AYNEN KULLANDIRMASI VE BU KREDİLERE İLİŞKİN MASRAFLARIN AYNEN YANSITILMASI:

Holdinglerin yurtiçi ve yurtdışı bankalardan KDV'siz temin ettikleri kredileri, bağlı grup şirketlerine aynen kullandırmaları ve buna ilişkin faiz, komisyon, kur farkı, BSMV ve benzeri giderleri aynen yansıtılmaları işlemi masraf aktarımı mahiyetindedir.

Masrafların aynen yansıtıldığı bu işlemlerde bir katma değer yaratılması sözkonusu değildir. Masraf aktarımlarında, eğer aktarılan masraflar için KDV yüklenilmiş ise, bu verginin indirimi için masraf aktarımı da KDV'ye tabi tutulmaktadır. Aktarılan masraf unsuru KDV'den istisna bir işlemten doğmuş ise, masraf aktarımı da KDV'den istisna olacaktır.

Bu çerçevede holdinglerin, kendi adlarına aldıkları kredileri bağlı şirketlerine aynen kullandırması ve adlarına tahakkuk ettirilen faizleri ve diğer masrafları aynen bağlı şirketlerine aktarması halinde, KDV söz konusu olmayacaktır. Ancak holdinglerin, banka ve finans kuruluşlarından KDV'siz olarak temin ettikleri kredileri, bağlı grup şirketlerine aynen değil de, bir komisyon ya da ilave bir değerle kullandırması halinde bu işlem, finans hizmeti olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulacak, KDV'nin matrahı ise, komisyon ya da ilave tutar olacaktır.

Danıştaya intikal eden bir olayda inceleme elemanınca, aynı holding bünyesinde bulunan bir şirketin kendi adına aldığı banka kredisini, holdinge mensup başka bir şirkete kullandırmasının bir finansman temin hizmeti olduğu ve bu hizmet için fatura düzenlenerek KDV hesaplanmaması nedeniyle KDV tarhiyatı yapılmıştır. Vergi mahkemesi, şirketin bankacılık işlemleriyle uğraşmadığı, kendi adına aldığı banka kredisini aynı holding bünyesinde başka bir şirkete kullandırmasının ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilerek finansman temini hizmeti olarak kabul edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı terkin etmiştir. Danıştay 11.Daire ise Vergi Mahkemesi kararını onamıştır (Dnş.11.D. 05.02.1998 tarih, E: 1997/300, K:1998/330).

Ayrıca, konu ile ilgili birçok mukteza da bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

"Yurtiçi ve yurtdışı bankalardan sağlanan krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon v.b. ödemeler KDVK'nun 17/4-e maddesine göre KDV'den istisnadır. Bu kredi tutarına ilişkin masrafların

herhangi bir fark ilave etmeksizin bağılı şirkete aynen yansıtılması, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğundan KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Kredi aktarımı dolayısıyla masraflara ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır" (GİB, 23.06.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2358 sayılı muktezası).

"Holding şirketin sağladığı krediyi bire bir aynı şartlarla veya vade, faiz, masraf aynı ancak bölümler halinde veya vadeye bağılı olmaksızın masraf ve faizler aynı kalmak şartıyla parça parça grup şirketlerine yansıtılması da KDV'ye tabi olmaz" şeklinde görüş bildirilmiştir (MB'nin, 20.05.1999 tarih ve 20105 sayılı muktezası).

"Şirketinizin bankadan temin ettiği kredinin bir kısmını veya tamamını grup firmalarına birebir aktarması işlemi KDV'ye tabi olmayacak ancak, söz konusu işleme ilişkin olarak komisyon ve benzer adlar altında herhangi bir bedel alınması durumunda bu tutarlar üzerinden KDV hesaplanacaktır (GİB, 23.08.2011 tarih ve GİB.0.06.49-010.01-16 sayılı muktezası).

Öte yandan, alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşma gereğı aynen aktarılan teminat mektubu masraf ve komisyon bedellerine de KDV uygulanmayacaktır (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 15.05.2008 tarih ve 281/14999 sayılı, 19.4.2011 tarih ve GİB.4.34.17.01-KDV.17-309 sayılı muktezalar)

6. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI, CARİ HESAP VE KDV DURUMU:

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41.Maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre Gelir Vergisi Kanununda da, Kurumlar Vergisi Kanununun 13.Maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" müessesesine paralel bir düzenleme yapılmış ve buna ilaveten ilişkili kişilerle yapılan işlemler hakkında 5 numaralı bentte yer almayan hususlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanununun 13.Maddesi hükmünün uygulanacağı bent hükmü içerisinde düzenlenmiş olduğundan gelir vergisi uygulamalarında bu hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin kapsamında olup, ilişkili kişilerle gerek yurtiçi gerekse yurtdışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan farklı olarak Gelir Vergisi Uygulamasında "Hazine Zararı" aranmayacaktır. GVK uygulamasında "teşebbüs sahibi" ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler, adi ortaklıkların ortakları, kollektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsar. Ticari ve zirai kazanç dışındaki gelir unsurları için transfer fiyatlandırması uygulaması söz konusu değildir (2013 beyanname düzenleme klavuzu cilt 1, sh:41, HUD yayınları).

Gelir vergisine tabi işletmeler KVK'nun 13/5.maddesinde düzenlenen ilişkili kişilerle ilgili fiyat veya bedelin tespitinde uygulanacak yöntemlerden biri olan "Maliye Bakanlığı ile anlaşma" yöntemini kullanamazlar.

6.1. Transfer Fiyatlandırması Sayılmayan İşlemler:

GVK'nun 41.Maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre aşağıda sayılan işlemler kanunen kabul edilmeyen gider olmakla birlikte bu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamı dışında tutulmuştur. Teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının aşağıdaki işlemler nedeniyle işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler ticari kazancın tespitinde işletme hasılatına ilave edilecektir.

1- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının (yaş sınırı yoktur) işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur. Emsal bedeli VUK'nun 267.Maddesine göre, bir malın satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Gayrimenkullerde ise takdir esası uygulanır).

2- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına (19 yaşından gün almamış) işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.

3- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler.

4- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının (19 yaşından gün almamış) işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

Bilindiği üzere gelir vergisine tabi işletmelerde, sermaye şirketlerinde olduğu gibi, işletmelerin tüzel kişiliği yoktur. Ancak buna rağmen, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının ve giderlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İşte, yukarıdaki söz konusu bentler bu amaçla düzenlenmiştir (a.g.e.cilt 1, sh:39).

6.2. Transfer Fiyatlandırması Sayılacak İşlemler:

GVK'nun 41.Maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre;

Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Gerekçeğe göre söz konusu şirketlerin anonim, limited, kolektif, komandit şirket ya da adi ortaklık şeklinde kurulmuş olmasının önemi bulunmamaktadır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Maddeyi toparlayacak olursak:

Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden;

- Mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması,
- İmalat veya inşaat işlemlerinde bulunması,
- Kiralama ve kiraya verme işlemlerinde bulunması,
- Ödünç para alması veya vermesi,
- Ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin yapılması hallerinde,

Emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Burada hemen belirtmek gerekir ki; Teşebbüs sahibinin eşi ve çocukları 5 numaralı bent hükmüne göre, teşebbüs sahibi ile ilişkili kişi sayılmakla beraber, teşebbüs sahibinin, eş ve çocukları ile yukarıda transfer fiyatlandırması sayılmayan işlemler bölümünde saydığımız işlemleri için transfer fiyatlandırması uygulanmayacaktır. Ancak, teşebbüs sahibinin eş ve çocukları ile ilgili işlemleri, yukarıda transfer fiyatlandırması sayılmayan işlemler bölümünde sayılanların dışında kalan bir işlem olması ve bu işleminde 5 numaralı bent hükmü ile iş bu bendin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.Maddesine atfı sebebiyle KVK'nun 13.Maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının konusuna girmesi halinde transfer fiyatlandırmasından bahsedilebilecektir.

Başka bir ifade ile, 41.Maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bent hükmü, kendinden önce gelen ve 4 bent halinde sayılan işlemleri transfer fiyatlandırması kapsamı dışında tuttuğundan, sayılan 4 bendin dışında oluşacak işlemler nedeniyle teşebbüs sahibi ile eş ve çocukları arasındaki işletme aleyhine oluşan hususlara transfer fiyatlandırması uygulanacaktır. Kanun koyucu teşebbüs sahibinin, eş ve çocuklarının işletmeden çekip yediklerini değil, işletmenin ticari faaliyetlerini kontrol altına almak istemektedir. Doğrusu da budur.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilen gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise, ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. Ancak, düzeltme işleminin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan mükellef adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Verginin kesinleşmesinden maksat, dava açılmaması, nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın sağlanmasıdır.

Örnek: Bir vergi incelemesinde gelir vergisi mükellefi olan (A)'nın, yine gelir vergisi mükellefi olan (B)'ye emsal bedeli 5.000 TL olan malı 4.500 TL'ye sattığı tespit edilmiştir. (B), (A)'dan aldığı malları aynı yıl içinde satmıştır. 500 TL (A)'nın vergi matrahına ilave edilir. Bununla birlikte (B)'nin vergi matrahının da 500 TL azaltılarak düzeltilmesi gerekir. Ancak, düzeltme işleminin yapılabilmesi için (A) adına tarhedilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, GVK'nun 41.maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi 01.01.2013 tarihinden itibaren yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre, kullanılan yabancı kaynakları, öz

kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere bakanlar kurulunca kararlaştırılan kısmı gider olarak indirilemeyecektir. Ancak, bu konuda henüz yayınlanmış bir BKK yoktur.

6.3. Cari Hesap ve KDV Durumu:

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, teşebbüs sahibinin, hatta eş ve çocuklarının işletmeden çektiği paralar gider yazılmışsa bunların KKEG olarak hasılatla ilave edilmesi, yine teşebbüs sahibinin eş ve küçük çocuklarının cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizlerin KKEG olduğu 41.maddenin ilk 4 bendinde hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi'ne tabi işletmelerin kurumlarda olduğu gibi tüzel kişilikleri yoktur. İşletmenin parası, işletme sahibinin kendi parasıdır. İşletme sahibi işletmedeki nakit fazlasını faiz ve KDV hesaplamaksızın çeker kullanabilir. Bunun için transfer fiyatlandırması söz konusu olmaz. Nitekim Maliye Bakanlığı Adi Ortaklıklarda, nakit fazlasının ortaklarca, ortaklıktaki payları oranında kullanılması halinde bu tutarların transfer fiyatlandırması kapsamına girmediği ve bu işlem nedeniyle faiz ve KDV hesaplanmasının söz konusu olmadığı şeklinde görüş bildirmiştir (Engin ÖZER, Yaklaşım, Şubat 2014, Sayı:254, MB.GİB.Büyük Mükellefler VDB'nin, 20.12.2012 tarih ve 64597866-GVK-41/5-248 sayılı Muktezası).

Diğer taraftan aynı muktezada Maliye Bakanlığı, Adi Ortaklıklarda nakit fazlasının ortakların ortaklıktaki pay oranından farklı olarak kullanılması halinde, bu işlemin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirileceği, ödeme konusu yapılan tutarlar için emsallere uygun bir faiz oranının hesaplanması ve hesaplanan faiz tutarları üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanması gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir (fatura Adi Ortaklık tarafından kesilecektir).

Gelir vergisine tabi işletmelerde, işletme tek ortaklı ise işletme sahibinin 131 veya 331 hesapları açısından bir vergileme söz konusu olmaz. Gelir vergisine tabi işletme ortaklık şeklinde ise, ortakların para koyarken veya para çekerken ortaklık paylarına göre işlem yapılması halinde de bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, ortakların ortaklık paylarına uymaksızın para çekmeleri ve para koymaları inceleme elemanlarınca tenkit konusu yapılabilir ve faiz, KDV söz konusu olabilir.

7. SONUÇ:

Ortakların şirket parasını faizsiz olarak çekip kullanmaları bir finansman hizmeti kabul edilerek KDV'ye tabi tutulmaktadır. Ortak tarafından faizsiz olarak kullanılan paraların adet yoluyla emsal faizinin (şirketin kendi kullandığı kredi varsa kredi faizi oranında) hesaplanması ve hesaplanan faize %18 KDV uygulanarak ortağa fatura edilmesi gerekmektedir. Şirketlerin kuruluş gayelerinin kâr elde etmek olduğu düşünüldüğünde, atıl paranın değerlendirilmesi ve gelir getiren işlerde kullanılması gerektiği kuşkusuzdur.

Ortağın ödünç paraya ihtiyacı varsa bu parayı ortak olduğu şirketten ziyade banka ve finans kurumlarından temin etmesi en rasyonel yoldur. Şartlar, şirketin atıl parasını kullanmayı gerektiriyorsa, varsa şirketin kullandığı kredi faiz oranı'nda yoksa, KDVK'nun 27.maddesine göre hesaplanacak emsal faiz oranı dikkate alınarak faiz hesaplanmalıdır. Hesaplanan faiz üzerinden %18 KDV hesaplanmalı ve parayı kullanan şirket ortağına fatura etmelidir.

Diğer taraftan, ortakların faizsiz olarak şirkete borç para vermelerinde Kurumlar ve Gelir Vergisi yönünden bir vergileme yapılmamakla beraber Maliye Bakanlığı'nın, hesaplanacak olan emsal faiz üzerinden %18 KDV'yi aradığı görülmektedir.

Şirket ortağının "kazanç elde etmek" amacıyla, kendi şirketine faizli borç para (ödünç) vermesi işlemi 5237 sayılı TCK'nun 241.maddesine göre tefecilik sayılmış ve iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bunun bir defa yapılması suçun oluşumu için yeterlidir. Ortak açısından faizli veya faizsiz, şirketten borç almanın istisnası olmakla birlikte şirkete faizli borç vermenin hiçbir yasa da istisnası da yoktur. Ödünç verilen paranın faizsiz veya menfaatsiz olması durumunda ise suç oluşmayacaktır. Gerek Maliye Bakanlığı gerekse danıştay, ortakla şirket arasındaki borç para almak veya vermek işlemlerini finansman hizmeti kabul ederek %18 KDV hesaplanması gerektiği konusunda müşterek bir kanaate sahiptirler. Dolayısıyla, ortak şirketine faizli borç para verecekse (TCK'na rağmen) ortakla şirket arasında sözleşme yapılması ve bu sözleşmede faiz oranının tespit edilerek ödeme dönemlerinin belirtilmesi ve binde 9,48 oranında Damga vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Örtülü sermaye tespiti yapılmalıdır. Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı KKEG olarak kaydedilmelidir. Hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış sayılan kâr payları hesaplanmalı bunlar brüt'e çevrilerek %15 oranında stopaja tabi tutulmalı ve ayrıca, GVK'nun 86/1-c maddesine göre hesaplanacak tutarı aşması durumunda bu miktarın MSİ olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Holdinglerin, kendi adlarına aldıkları kredileri bağlı şirketlerine aynen kullandırması ve adlarına tahakkuk ettirilen faizleri ve diğer masrafları aynen bağlı şirketlerine aktarması halinde, KDV söz konusu olmayacaktır. Ancak holdinglerin, banka ve finans kuruluşlarından KDV'siz olarak temin ettikleri kredileri, bağlı grup şirketlerine aynen değil de, bir komisyon ya da ilave bir değerle kullandırması halinde bu işlem, finans hizmeti olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulacak, KDV'nin matrahı ise, komisyon ya da ilave tutar olacaktır.

Öte yandan, alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşma gereği aynen aktarılan teminat mektubu masraf ve komisyon bedellerine de KDV uygulanmayacaktır.

Gelir vergisine tabi işletmelerde ise, işletme tek ortaklı ise işletme sahibinin 131 veya 331 hesapları açısından bir vergileme söz konusu olmaz. Gelir vergisine tabi işletme ortaklık şeklinde ise, ortakların para koyarken veya para çekerken ortaklık paylarına göre işlem yapılması halinde de bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, ortakların ortaklık paylarına uymaksızın para çekmeleri ve para koymaları inceleme elemanlarınca tenkit konusu yapılabilir ve faiz, KDV söz konusu olabilir.

Kaynaklar

1- Prof.Dr.Şükrü KIZILOT, Açıklamalı ve içtihatlı KDVK'nu uygulaması, 6.Baskı, 2012, Yaklaşım Yayıncılık.

- 2- Nadir GÜLHAN, Örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalarda borç veren nezdinde yapılacak kâr payı düzeltilmesi KDV'yi kapsar mı II, İstanbul 9. Vergi Mahkemesi K: 2011/555, Yaklaşım, Nisan 2012 Sayı:232.
- 3- Yusuf Gökhan PENEZOĞLU, Emsal faiz üzerinden KDV tarhiyatına yargı dur dedi, Yaklaşım Ağustos 2014, Sayı:260.
- 4- 2013 beyanname düzenleme klavuzu cilt 1, sh:39, 41, HUD yayınları.
- 5- Engin ÖZER, Adi ortaklıktaki nakit fazlalarının ortaklara kullandırılması işleminin transfer fiyatlandırması ve KDV boyutu, Yaklaşım Şubat 2014, Sayı:254

AFET VE DİĞER MÜCBİR SEBEP HALLERİNDE SGK'YA BELGELERİN VERİLME SÜRESİ VE PRİMLERİN ERTELENMESİ İLE İLGİLİ BİLİNMESİ GEREKENLER

Sami ÖNER

Konya Sosyal Güv. İl Md.lüğü – Sos.Güv. Denetmeni

Özet

5510 sayılı Kanunda Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi gereken belgelerin verilme süreleri ile primlerin ödenme süreleri belirlenmiş olup, kanunda belirlenen söz konusu sürelerin aşılması durumunda ise cezai müeyyideler öngörülmüştür. Ancak çalışma hayatının olağan akışını etkileyen afet ve mücbir sebep hallerinde belgelerin verilme ve primlerin ödenme sürelerinin belirtildiği 91. maddede özel hükümler getirilmiş ve 6728 sayılı Kanun ile 91. madde tamamen değiştirilerek madde kapsamı genişletilmiştir.

1. Giriş

6728 sayılı Kanunun 49'uncu maddesi ile 5510 sayılı Kanunun "afet durumunda belgelerin verilme süresi ve primlerin ertelenmesi" başlıklı 91. maddesi tamamen değiştirilerek madde başlığı "afet ve diğer mücbir sebep hallerinde belgelerin verilmesi süresi ve primlerin ertelenmesi" olarak değiştirilmiştir. Buna göre 91. maddede;

"Yangın, su baskını, sel, kuraklık, yer kayması, deprem gibi afetlerle ağır hastalık, ağır kaza, tutukluluk ve sabotaj gibi nedenlerle ticari veya ekonomik kayıplara uğrayan işverenler, bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki sigortalılar ile bu Kanuna göre primlerini kendileri ödeyen sigortalılar, bu durumu belgelemeleri kaydıyla vakanın veya afetin meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde talepte bulunmaları ve prim ödeme aczine düştüklerinin, yapılacak inceleme sonucu anlaşılması hâlinde, yukarıda belirtilen vaka veya afet tarihinden önce ödeme süresi dolmuş mevcut Kuruma olan borçlar ile vaka veya afetin meydana geldiği tarihi takip eden üçüncü ayın sonuna kadar tahakkuk edecek Kuruma olan borçları, vaka veya afetin meydana geldiği tarihten itibaren bir yıla kadar Kurumca ertelenebilir.

Birinci fıkrada belirtilen durumlar ile Bakanlık ve Maliye Bakanlığınca müştereken belirlenen vaka, afet veya mücbir sebep hâllerinde Kuruma verilmesi gereken her türlü bilgi ve belge ile yapılması gereken başvuruların vakanın, afetin veya mücbir sebebin meydana geldiği tarihi takip eden üç ay içinde Kuruma verilmesi veya yapılması hâlinde, süresinde verilmiş veya yapılmış sayılır.

Yetkili makamlarca genel hayatı etkilediğine dair karar verilen vaka, afet veya mücbir sebep hâllerinde, genel hayatın etkilendiği bölge, il, ilçe veya mahalde doğrudan veya dolaylı olarak zarar gören işverenlerle sigortalı ve hak sahiplerince bu Kanuna göre Kuruma verilmesi gereken her türlü bilgi ve belge ile yapılması gereken başvuruların, ödenmesi gereken primlerin ve diğer Kurum alacaklarının ödeme sürelerini bu Kanundaki sürelerle bağlı olmaksızın, genel hayatın etkilendiği bölge, il, ilçe veya mahaldeki şartları ve gelişmeleri göz önünde tutarak belirlemeye ve ertelemeye Kurum yetkilidir.

Kuruma olan borçların ertelendiği sürede zamanaşımı işlemez ve ertelenen kısmına gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaz." hükmü getirilmiş olup ve kapsamı ve içeriği genişletilmiştir.

Bu makalemizde 6728 sayılı Kanun ile afet ve mücbir sebep hallerinde belgelerin verilmesi ve primlerin ertelenmesi konusunda getirilen değişiklikler eski düzenleme dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak açıklanacaktır.

2.Afet ve Diğer Mücbir Sebep Hallerinde SGK'ya Belgelerin Verilme Süresi ve Primlerin Ertelenmesinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi

5510 sayılı Kanunun 91. maddesinin 6728 sayılı Kanun ile tamamının değiştirilmesi neticesinde kapsamı genişletilmiştir. Buna göre;

2.1. 5510 sayılı Kanunun 91. maddesinde yangın, su baskını, yer kayması, deprem gibi afet durumlarında prim belgelerinin verilme süresi ile primlerin ödenmesi ertelenirken 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile bu durumlara sel ve kuraklık hali eklenmiş olup ayrıca ağır hastalık, ağır kaza, tutukluluk ve sabotaj hallerini de diğer mücbir sebepler kapsamında değerlendirilerek kapsam genişletilmiştir.

Örneğin, geçirdiği ağır kaza sonucu hastane yoğun bakım servisinde yatarak tedavi gören işverenin bu durumundan kaynaklı olarak 91. maddede yer alan hükümlerden faydalanma hakkı yokken 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonra madde kapsamında alınmıştır.

2.2. 5510 sayılı Kanunun 91. maddesinde tarımsal faaliyetten zarar gören işverenler ve 4/b (Bağ-Kur) sigortalıları kapsamdayken, 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile tarımsal faaliyetten kaynaklı zarar kavramı genişletilerek ticari ve ekonomik kayıpların tamamı kapsama alınmış ve ayrıca işverenler ve 4/b (Bağ-Kur) sigortalıları yanında primlerini kendileri ödeyen sigortalılarında faydalanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, primlerini kendileri ödeyen tarımda süreksiz işlerde çalışan ek-5 sigortalıları 91. maddede yer alan hükümlerden faydalanma hakkı yokken 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonra madde kapsamında alınmıştır.

2.3. 5510 sayılı Kanunun 91. maddesinde afetın meydana geldiği tarihten itibaren tahakkuk edecek olan 3 aylık prim borçları kapsamdayken, 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile vaka veya afet tarihini takip eden üçüncü ayın sonuna kadar tahakkuk edecek olan bütün borçlar kapsama alınmıştır.

Örneğin, 05.12.2016 tarihinde afet olayına maruz kalan işverenin olay tarihini takip eden 3. ayın sonu olan 31.03.2017 tarihine kadar tahakkuk edecek bütün borçları 1 yıla kadar erteleme kapsamına alınmıştır.

2.4. 5510 sayılı Kanunun 91. maddesinde afetın meydana geldiği ayda verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgeleri, afetın meydana geldiği ayı takip eden üç ay içinde Kuruma verildiği takdirde, süresinde verilmiş sayılacağı hüküm altına alınmışken, 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile sadece aylık prim ve hizmet belgesinin değil Kuruma verilebilecek her türlü bilgi ve belge ile yapılması gereken başvuruların tamamının vakanın, afetın veya mücbir sebebin meydana geldiği tarihi takip eden 3 ay içinde verilmesi veya yapılması durumunda süresinde verilmiş veya yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, işyerinde çalışanın maruz kaldığı iş kazası olayını 3 iş günü içerisinde bildirmekle yükümlü olan işveren, bu sürede ağır bir hastalığa tutulması ve bu durumu belgelemesi durumunda iş kazası bildirimini mücbir sebebin meydana geldiği tarihi takip eden 3 ay içinde bildirmesi durumunda yasal süresinde bildirmiş kabul edilecektir.

Örneğin, Sosyal Güvenlik Denetmenlerince işyeri kayıt ve belgelerinin ibrazı istenen işverenin kayıt ibraz süresinde ağır kazaya maruz kaldığını belgelemesi durumunda mücbir sebebin meydana geldiği tarihi takip eden 3 ay içinde kayıt ve belgeleri ibraz etmesi durumunda yasal süresinde ibraz etmiş sayılacak ve ibraz etmemenin yaptırımı olan idari para cezasına muhatap olamayacaktır.

3.Sonuç

Sosyal güvenlik mevzuatında işverenlere önemli sorumluluklar ve beraberinde birçok yükümlülük getirilmiş ve bu yükümlülüklerin belirlenen süreler içerisinde yapılmaması durumunda ise ağır idari para cezalarının uygulanması öngörülmüştür. Çalışma hayatının olağan seyrini bozan afet ve mücbir sebep hallerinde işverenlere primlerin ödenme süresi ve bilgi ve belgelerin verilme süresinde özel hükümler getirilerek, işverenlerin bu süreci daha kolay atlatması amaçlanmıştır. 6728 sayılı Yasa ile afet ve diğer mücbir sebep hallerine bağlı erteleme kapsamı genişletilmiştir. Afet hali dışında kalan diğer mücbir hallerde kanun kapsamına alınmış ve primlerini kendileri ödeyen sigortalılara da bu hak verilmiştir. Ayrıca sadece prim belgelerinin verilmesi gereken süre değil, kuruma verilmesi gereken bütün bilgi, belge ve başvurular kapsama alınmıştır.

Kaynakça

-5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

-6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

ÇEKLERDE KAREKOD UYGULAMASI

Özkan ARSLAN
Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi

Özet

Ticari hayatta en çok kullanılan kambiyo senedi çek tir. Nitekim Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi verilerine göre, 2016 yılında bankalara ibraz edilen çek sayısı 21.176.039 adet olup bu çeklerin tutarı 706 milyar TL'dir. Çeklerin ticari hayatta yoğun bir şekilde kullanılması doğal olarak karşılıksız çek düzenlenmesi sorununu beraberinde getirmiştir.

Karşılıksız çek düzenlemek fiili, 14/12/2009 tarihli ve 5941 sayılı Çek Kanunu'na (ÇK) göre suç iken ekonomik suça ekonomik ceza uygulanması ilkesinden hareketle, 31/01/2012 tarihli ve 6273 sayılı Kanun ile 5941 sayılı Kanun'da değişikliğe gidilerek karşılıksız çek düzenlemek fiili suç olmaktan çıkarılmış ve kabahate dönüştürülmüştür. Ancak, bankalarca "karşılıksızdır" işlemi yapıldıktan sonra ödenmeyen çeklerin oranı 2011 yılında % 41 iken bu oranın izleyen yıllarda sürekli artması ve 2016 yılının ilk altı ayında da % 83'e ulaşması üzerine Kanun koyucu çeklere olan güveni artırmak ve çek hamillerini korumak amacıyla düzenleme yapma ihtiyacını duymuştur.

Bu bağlamda, 15/07/2016 tarihinde kabul edilen 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile hem 5941 sayılı Çek Kanunu'nda hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) değişikliğe gidilmiştir.

Yapılan değişikliklerle karşılıksız çek düzenlemek fiili tekrar suç haline getirilmiş, ayrıca çeklere duyulan güvenin tesis edilebilmesi için çeklerin karekod taşımasına ilişkin zorunluluk getirilmiştir.

1. Giriş

Karşılıksız çek düzenlenmesinin yaygınlaşması ekonomiyi olumsuz etkilediğinden Kanun koyucu karşılıksız çek düzenlenmesini önlemek amacıyla 6728 sayılı Kanun ile bir takım tedbirler almıştır.

Bu kapsamda, alınan tedbirlerden birincisi, karşılıksız çek düzenlemek fiilinin tekrar suç haline getirilmesidir. İkinci tedbir, hakkında çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilenlerin, yasaklılıkları süresince sermaye şirketlerinin (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) yönetim organlarında görev alamamalarıdır. Üçüncü ve son tedbir de çeklerin 31/12/2016 tarihinden sonra karekod taşımasının zorunlu olması ve çeki düzenleyenlerle ilgili bilgilere Karekod Okutma ve Bilgi Paylaşım Sistemi aracılığıyla erişilmesidir.

09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun ile karşılıksız çek düzenlemek fiili tekrar suç haline getirilmiş ise de karşılıksız çek düzenlenmesini önleyememiştir. Şöyle ki 2016 yılının ilk yedi ayında 14.873 Milyon TL tutarındaki çeke bankalarca karşılıksız işlemi yapılmıştır. Bu çeklerden 3.055 Milyon TL'si, karşılıksız işlemi yapıldıktan sonra ödenmiştir. Dolayısıyla, bankalarca karşılıksız işlemi yapılan çeklerin % 80'i ödenmemiş olup bu dönemde karşılıksız çek düzenlemek fiili suç değildir.

Karşılıksız çek düzenlemek fiilinin suç olduğu 09.08.2016 tarihinden sonraki verilere baktığımızda ise 1 Ağustos-31 Aralık 2016 döneminde 12.540 Milyon TL tutarındaki çeke bankalarca karşılıksız işlemi yapılmıştır. Bu çeklerden 2.026 Milyon TL'si karşılıksız işlemi yapıldıktan sonra ödenmiştir. Dolayısıyla, karşılıksız işlemi yapılan çeklerin % 94'ü ödenmemiştir. Görüleceği üzere oran, % 81'den % 94'e çıkmıştır. Bu durumun ortaya çıkmasında, ülkemizin karşılaştığı terör olaylarının önemli bir etkisinin olduğu da bir gerçektir.

Karşılıksız çek düzenlenmesini önleyici en önemli mekanizmanın, çeklerde karekod uygulaması olduğu değerlendirildiğinden bu çalışmamızda, çeklerde karekod uygulamasının nasıl işleyeceği ile anılan uygulamanın hangi bilgileri sağlayacağı ortaya konulmuştur.

2. Karekod Sistemi

Kanun koyucu, çeklere duyulan güveni artırmak ve çek hamillerini korumak adına 6728 sayılı Kanun ile hem 5941 sayılı Çek Kanunu'nda hem de TTK'da değişikliğe gitmiştir. Bu çerçevede karşılıksız çek düzenlemek fiili yaklaşık dört buçuk yıl sonra tekrar suç haline getirilmiştir.

5941 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde yapılan değişiklikle, karşılıksız çek düzenleyen kişilerin karşılıksız çıkan her bir çek için binbeşyüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür. Ancak, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezinin paylaştığı verilere göre, karşılıksız çek düzenlemek fiilinin suç olarak belirlenmesinin bu fiilin işlenmesini caydırmadığı görülmektedir.

Çeklere duyulan güveni artırmak için getirilen bir başka düzenleme, çeklerin karekod taşıması ve karekod sistemi üzerinden çek sahibine çeki düzenleyen kişiyle ilgili bilgilerin verilmesidir.

6728 sayılı Kanun ile TTK'nın 780'inci maddesinde değişikliğe gidilmiş ve çekin taşıması gereken unsurlara karekod ilave edilmiştir. Böylece, karekod taşımayan senetlerin çek olarak kabul edilmemesi sağlanmıştır (TTK, md.781/f.1).

"Karekod" çekin unsurlarından olan ve çek üzerine kare veya dikdörtgen olarak basılabilen, ISO/IEC 16022 International Symbology Specification-Data Matrix ECC 200 Versiyonunu esas alan, TTK'nın 780'inci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan bilgilere erişilmesine ve bunların raporlanmasına olanak sağlayan iki boyutlu barkot şeklinde tanımlanmaktadır.

TTK'nın 780'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, çek alacaklıları, ellerinde bulunan çek ile çek hesabı sahibine ve bu çeki düzenleyenlere ilişkin aşağıdaki bilgilere çek hesabı sahibi ya da cırantanın rızası aranmaksızın karekod aracılığıyla erişebileceklerdir.

- (i) Çek hesabı sahibinin adı, soyadı veya ticaret unvanı.
- (ii) Çek hesabı sahibinin tacir olması hâlinde, ticaret siciline tescil edilen yetkililerinin adı, soyadı veya ticaret unvanı.
- (iii) Çek hesabı sahibinin, çek hesabı bulunan toplam banka sayısı.
- (iv) Çek hesabı sahibine ait bankalara ibraz edilmemiş çek adedi ve tutarı.
- (v) Düzenlenerek bankalara teslim edilen çeklerin adedi ve tutarı.
- (vi) Son beş yıl içerisinde ibrazında ödenen çeklerin adedi ve tutarı.
- (vii) İbraz edilen ilk çekin ibraz tarihi.

- (viii) İbrahim edilen son çekin ibraz tarihi.
- (ix) İbrahimında ödenen son çekin ibraz tarihi.
- (x) Son beş yılda "karşılıksızdır" işlemi gören ve halen ödenmemiş çeklerin adedi ve tutarları.
- (xi) Son beş yılda "karşılıksızdır" işlemi gören ve sonradan ödenen çeklerin adedi ve tutarı.
- (xii) Son beş yılda "karşılıksızdır" işlemi gören son çekin ibraz tarihi.
- (xiii) Çek hesabı sahibi hakkında çek hesabı açma yasağı bulunup bulunmadığı, varsa yasaklama kararının tarihi.
- (xiv) Her bir çek yaprağı ile ilgili olarak tedbir kaydı olup olmadığı.
- (xv) Çek hesabı sahibi tacirse, iflasına karar verilip verilmediği, iflasına karar verilmişse kararın tarihi.

Yukarıda belirtilen bilgilere ulaşılmasını sağlayacak karekod okutma ve bilgi paylaşım sistemi, Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi tarafından oluşturulacaktır (TTK, md. 780/f.3).

Sistemin etkin bir şekilde çalışması için; bankalar çek hesabı açtıkları kişiler ile çek hesabı sahibi tüzel kişi ise hesap açılış tarihi itibarıyla tüzel kişi tarafından bildirilen işlem yetkililerini sisteme kaydedecektir (ÇK, md.2/f.3). Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararına ilişkin bilgiler, güvenli elektronik imza ile imzalandıktan sonra, Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla Risk Merkezine elektronik ortamda bildirilecektir (ÇK, md.5/ f.8). Lehine karekodlu çek düzenlenen lehdarlar, teslim aldıkları çekleri karekod sistemine kaydetmek zorundadırlar (ÇK, md.3/ f.10).

Sistemin sağlıklı bilgi üretmesi bakımından kanaatimizce en önemli husus lehine karekodlu çek düzenlenen lehdarların teslim aldıkları çekleri karekod sistemine kaydetmeleridir. Çünkü çek sahibinin hangi tutarda çek düzenlediği bilgisine ancak bu verilerin girilmesiyle ulaşılabilir. Söz konusu yükümlülük, 31/12/2017 tarihinden itibaren başlayacak (6728 sayılı Kanun, md.76) olup lehine karekodlu çek düzenlenen gerçek ya da tüzel kişiler, teslim aldıkları çeki en geç ibraz tarihine kadar Karekod Okutma ve Bilgi Paylaşım Sistemine kaydedeceklerdir.

Hükümetin teklif ettiği Tasarı metninde, lehdarların teslim aldıkları çekleri Karekod Okutma ve Bilgi Paylaşım Sistemine kaydetmemeleri halinde sisteme kaydedilmeyen çekler için muhatap bankanın ödemekle yükümlü olduğu asgari tutara ilişkin sorumluluğun sona ereceği ifade edilmiş ise de söz konusu yaptırıma ilişkin düzenlemeye, Plan ve Bütçe Komisyonunun kabul ettiği metinde yer verilmemiştir.

Sistemin işleyişi bakımından son derece önemli olan kayıt işleminin, yaptırıma bağlanmamış olması sistemin sağlıklı bilgi üretmesini engelleyecek nitelikte ise de güvenilir bilgiye en çok ihtiyaç duyan kişilerin, çekle işlem yapanlar olduğundan bu kişilerin sistemin işleyişini sağlamak adına söz konusu yükümlülüğü yerine getirecekleri değerlendirilmektedir.

Karekod Okutma ve Bilgi Paylaşım Sisteminin kurulmasıyla birlikte ticari hayatın en çok ihtiyaç duyduğu şeffaflık sağlanmış olacaktır. Sistem sayesinde çeki bir ödeme aracı olarak kabul edecek kişiler, çeki düzenleyen kişiyle ilgili mali bilgilere erişebileceklerdir. Böylece, çeki kabul edecek kişiler çeki düzenleyen kişinin tacir olması hâlinde yetkili olup olmadığını, bankalara ibraz edilmemiş çek adedini ve tutarını, bankalara teslim edilen çeklerin adedini ve tutarını, son beş yıl içerisinde ibrazında ödenen çeklerin adedini ve tutarını, son beş yılda "karşılıksızdır" işlemi gören ve halen ödenmemiş çeklerin adedini ve tutarlarını, çekin kabul edilmesi öncesinde öğrenebilecekler ve kararlarını buna göre vereceklerdir.

Doğal olarak çeki düzenleyen kişinin ekonomik gücünü aşan tutarda çek keşide etmesi veya düzenlediği çeklerin karşılıksızdır işlemine tabi tutulması hallerinde bu kişinin çekleri kabul edilmeyecek dolayısıyla da ticarete güven ve istikrar sağlanmış olacaktır.

3. Sonuç

Ticari hayatta en çok kullanılan kambiyo senedi çek olduğundan, Kanun koyucu gerek çeklere duyulan güveni artırmak gerekse de çek hamillerini korumak için bazı düzenlemelere gitmiştir. Bu kapsamda, alınan tedbirlerden birincisi, karşılıksız çek düzenlemek fiili tekrar suç haline getirilmiştir. İkinci tedbir, hakkında çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilenler, yasaklılıkları süresince sermaye şirketlerinin (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) yönetim organlarında görev alamayacaklardır. Üçüncü ve son tedbir de çeklerin 31/12/2016 tarihinden sonra karekod taşımasının zorunlu olması ve çeki düzenleyenlerle ilgili bilgilere Karekod Okutma ve Bilgi Paylaşım Sistemi aracılığıyla erişilmesidir. Karekod sayesinde, çeki kabul edecek kişiler çeki düzenleyenler hakkındaki bilgilere ulaşabilecekler ve böylece ticari hayattaki aktörlerin en çok ihtiyaç duyduğu şeffaflık sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

-6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

-5941 sayılı Çek Kanunu

-6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

-Çeklerde Karekod Uygulamasına İlişkin Tebliğ

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA DİKKAT ÇEKEN AYRINTILAR

Çınar Bağlan, YMM | Deloitte Vergi Hizmetleri Direktörü – 2016

Hatırlanacağı üzere, vergi mükelleflerini yatırım yapmaya yönlendirmek anlamında kullanılan “Yatırım indirimi”nin kaldırılmasıyla ortaya bir boşluk çıkmış, akabinde bu boşluk Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara “indirimli kurumlar vergisi” avantajı sağlanmak suretiyle doldurulmaya çalışılmıştır.

Bu doğrultuda, 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun’un 9 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlığıyla bir madde eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi olarak eklenen düzenleme, uygulamada pek çok tereddüt yaratmıştır. Bugüne kadar özeldelerle açıklana gelen tereddütlü konularla ilgili olarak 2015 başlarında sınırlı olsa bazı açıklamalar getiren bir taslak sirküler hazırlanmış idi. Ancak bu sirkülerde aradan geçen bir buçuk yıla yakın sürede nihai halini alıp yayınlanabilmiş değildir. Bu kez bakanlık bir tebliğ taslağı hazırlanmış olup, makalemiz bu tebliğ taslağında yer alan açıklama ve örneklerden hareketle bazı hususlara dikkat çekmek için hazırlanmıştır.

1-Teşvik belgesi müracaatından önceki hesap dönemi tarih aralığına ait kazançlar indirimli kurumlar vergisi hesaplamasına konu edilebilecek midir?

Mükelleflerin genel olarak takvim yılı esasında veya kendilerine verilen izinle yine 12 aylık bir süreyi kapsayan özel hesap dönemi esasında kazanç tespiti ve vergilendirilmeleri söz konusu olmaktadır.

Tebliğin Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı 32.2.5 bölümünde indirimli Kurumlar Vergisinin teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanmasının esas olduğu, bununla birlikte mükelleflerin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına da yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceğine yer verilmiştir.

“Yatırım dönemi” tebliğde; yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan süre olarak tanımlanmıştır.

İlgili bölümde “Örnek 2” altında 3. geçici vergi döneminde başlayan bir yatırım ile ilgili olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç uygulamasında;

“Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2013 hesap döneminin 3. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir” denilmektedir.

Örneğin devamında belli bir açıklık olsa da bu ifade indirimli kurumlar vergisine 3. geçici vergi döneminden itibaren başlanabileceği şeklinde yorumlanabileceği gibi

indirimli kurumlar vergisinin tatbik edileceği kazancın 3 dönemde elde edilen kazançla sınırlı olacağı şeklinde de anlamaya müsaittir. Örnekte, indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı ifade edilen tutar teşvik belgesi müracaatının yapıldığı tarihe kadarki tüm hesap dönemi kazancı olduğundan, teşvik belgesi müracaatının yapıldığı tarihe kadar olan hesap dönemi aralığı kazançlarının indirimli Kurumlar Vergisine tabi olduğu kabul edilmelidir.

2-Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulama konusunda sınırına ulaşılmışken, yine yatırım döneminde olmak üzere söz konusu yatırımın işletilmesine bağlı olarak ayrıca indirimli kurumlar vergisi hesaplaması yapılabilinecek mi?

Yatırım döneminde diğer kazançlara indirimli Kurumlar vergisi tatbik edilmek suretiyle yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı belirlenmesinde iki sınır bulunmaktadır.

1.Sınır: Teşvik Belgesinde Yer alan Toplam Yatırım Harcaması, Yatırıma Katkı Oranı ve BKK İle o bölge için belirlenmiş oran üzerinden hesaplama.

Buna göre;

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x BKK ile Belirlenen oran]
--	---	---

ile bulunan tutardan fazla olamayacaktır.

2.Sınır: yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarından daha büyük bir yatırıma katkı tutarı kullanılamayacaktır.

Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç indirimli Kurumlar Vergisi oranı uygulanması suretiyle kullanılabilecek katkı tutarı bu iki sınırı aşamayacaktır.

Bununla birlikte yatırım döneminde de olsa şayet gerçekleşen yatırımdan bir kazanç sağlanması söz konusu ise gerçekleşen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesine imkân tanınmaktadır.

Tebliğin 32.2.5 Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi başlıklı bölümünün altında yer verilen 3 no.lu örnek bu durumu açıklamaktadır.

Örnekte;

(F) A.Ş.’nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2014 hesap döneminde başlamış olduğu komple yeni yatırımının toplam tutarının 10.000.000 TL’ olduğu, 2014 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL’lik kısmı gerçekleştirildiği

ve (F) A.Ş nin yatırımdan 2014 hesap döneminde 2.000.000 TL kazanç elde ettiği

ve yine (F) A.Ş. 2014 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiş olduğu (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30) belirtilerek,

2014 beyanında indirimli Kurumlar vergisi matrahının ne olacağı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Belgedeki Toplam Yatırım Tutarı	10.000.000,00
Yatırıma Katkı Oranı	40%
Vergi İndirim Oranı	80%
Tatbik Edilecek KV oranı ($\%20 - (\%20 \times 0,80)$)	4%
Yatırımın Tamamının Gerçekleşmesi Durumunda Teşvik Edilecek Katkı Tutarı ($10.000.000 \times 0,4$)	4.000.000,00
Gerçekleşen Yatırım Harcaması	6.000.000,00
Gerçekleşen Yatırım Harcaması Üzerinden Sağlanan Katkı ($6.000.000 \times 0,4$)	2.400.000,00
Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	2.000.000,00
Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç	20.000.000,00

Diğer Faaliyet Kazancına İndirimli KV uygulaması

1. Sınır

Belgedeki Yatırım x Yatırıma Katkı Oranı x Bölge İçin BKK ile Belirlenen Oran ($10.000.000 \times \%40 \times \%30$)	1.200.000,00
--	--------------

2. Sınır

Gerçekleşen Yatırım Harcaması	6.000.000,00
-------------------------------	--------------

Düşük Olan sınır üzerinden belirlenen yatırıma Katkı Tutarına Ulaştıran İn. KV Matrahı ($1.200.000 / (\%20 - \%4)$)	7.500.000,00
---	--------------

Yatırımdan Elde Edilen Kazanca İndirimli KV uygulaması

Elde Edilen Kazanç	2.000.000,00
Normal de Hesaplanması Gereken Vergi ($2.000.000 \times 0,20$)	400.000,00
Hesaplanan Vergi ($2.000.000 \times 0,04$)	80.000,00
Yararlanılan Katkı ($400.000 - 80.000$)	320.000,00

Örnekteki anlatımlardan da görüldüğü üzere yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli KV uygulama sınırı olan 7.500.000 TL matraha ilk yıldan ulaşılmış olması, bu ve bundan sonraki yıllar için yatırım dönemi içinde de olsa ayrıca yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına engel teşkil etmemekte.

Ancak hesaplamalar yapılırken toplamda yararlanılan yatırıma katkı tutarının gerçekleşen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan katkı tutarının aşılması aranmakta.

Yukarıdaki örneğe dönecek olursak, gerçekleşen yatırım harcaması 6.000.000 TL olarak kaldığı dönemlerde hak kazanılacak yatırıma katkı tutarı $(6.000.000 \times 0,4)$ 2.400.000 TL olacak bunun 1.200. 000 TL’lik kısmı diğer kazançlara indirimli KV uygulamasından kalan 1.200.000 TL’lik kısmı ise yatırımdan sağlanan kazanca İn KV uygulanmak suretiyle teşvik edilecektir.

Yatırımın belgede belirtilen 10.000.000 TL’lik düzeye ulaşması durumunda da, toplam katkı tutarının 4.000.000 TL olmasına bağlı olarak, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden kullanılan kısım dışında kalan katkı tutarı $(4.000.000-1.200.000)$ 2.800.000 TL’nin 2014’te 320.000 TL’sinden yararlanıldığı gibi kalan kısmında sonraki dönemlerde kullanımı mümkün olacaktır.

3- İndirimli kurumlar vergisi hesaplaması hangi kazanç üzerinden yapılacaktır?

İndirimli Kurumlar Vergisinin uygulanacağı kazanç ifadesinin ticari bilanço karımı yoksa mali kar mı olduğu konusunda ilgili kanun maddesinde bir açıklık bulunmamakta idi. Konu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan çeşitli muktezalar ile açıklanmaya çalışılmışsa da her bir mükellefin özel durumuna yönelik olarak bazen ticari kar bazen mali kar şeklinde verilen cevaplar mükellefleri bu konuda çelişkiye düşürebilmekte idi.

Hazırlanan bu taslak tebliğ 32.2.8 Tevsi Yatırımlarda indirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması başlıklı bölümü içinde yer alan; “Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.”

Şeklindeki ifade konuyu açıklığa kavuşturmuş bulunmaktadır. Bu açıklamadan hareketle indirimli kurumlar vergisinin hesaplamasında vergi öncesi ticari bilanço karının esas alınacağı, bununla birlikte bir takım indirim ve istisnalar sebebiyle mali karın, ticari bilanço karından daha düşük olduğu durumlarda mali kar üzerinden hesaplamanın yapılacağı netleşmiş olmaktadır.

Bu açıklamayı kısaca ticari bilanço karı ile kurumlar vergisi matrahından daha düşük olan üzerinden hesaplamanın yapılacağı şekilde ifade etmek doğru olacaktır.

4-Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanca indirimli vergi oranı uygulanmasında teşvik belgeleri arasında öncelik sıralaması nasıl olacaktır?

Bilindiği üzere diğer faaliyetlerden elde edilen kazanca indirimli vergi oranı uygulama imkânı sadece 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş teşvik belgelerine verilmiş olup bu kapsamda bir den fazla teşvik belgesine sahip olan mükellefler yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda hangi teşvik belgesine öncelik verileceğine kendileri karar verebileceklerdir. Bu konuda bir tarih sırası vs. gibi bir bağlayıcılık bulunmamaktadır.

İndirimli Kurumlar vergisi Uygulaması konusunda 2015 yılında taslak olarak duyurusu yapılan ve özeldeler dışında uygulama hakkında tek kaynak olarak görülen sirkülerin bir yıldan fazla süredir taslak olma durumundan öteye gidilmediği düşünülürse, bu tebliğ taslağının bir an önce son şeklini alıp yayınlanması gerekliliği ortadadır.

SINAI MÜLKİYET KANUNU'NUN GETİRDİKLERİ

Soner ALTAŞ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Özet

Marka, coğrafi işaret, tasarım, patent, faydalı model ile geleneksel ürün adlarına ilişkin hakların korunması ve bu suretle teknolojik, ekonomik ve sosyal ilerlemenin gerçekleştirilmesine katkı sağlamak amacıyla hazırlanan 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu, 2016 yılının son günlerinde kabul edilmiş ve geçtiğimiz Ocak ayı içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu yasa ile, patent ve faydalı modele ilişkin 551, tasarımlara ilişkin 554, coğrafi işaretlere ilişkin 555 ve markalara ilişkin 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler yasalaştırılmış, böylece sınai mülkiyet alanındaki dağınık mevzuat bir araya getirilerek tek bir kanun ile sayılan alanlarda önemli yenilikler getiren düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada, 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nda öne çıkan yenilikler ele alınmaktadır.

1. Giriş

Ülkemiz, sınai haklar alanında dünyada ilk düzenleme yapan ülkelerdendir. Ülkemizde sınai mülkiyete ilişkin düzenlemeler, ilk olarak başlangıcı 13. – 14. Yüzyıllara dayanan "ahilik müessesesi" içinde yer almaktadır. Ahilik sistemi, Batıdaki lonca sisteminden farklı olarak buluşa dayanmakta, böylece yenilikçilik teşvik edilmektedir. Ahilik sistemine göre esnaf birliği kurmak için yeni bir ürün geliştirmek ya da teknolojide bir yenilik ortaya koymak gerekmekteydi. Geliştirilen yenilik için günümüzde patentlerde olduğu gibi bir tekel hakkı verilmekteydi. Yeni tekniği geliştiren ve uygulayan esnaf birliğinin başına "Pir" denilmekteydi. "Pir'e" verilen fikri hak, sadece sınırlı bir bölgede geçerliydi ve yeni ustalar yetiştirmesi şartıyla verilirdi. Farklı bir bölgede o ürünü veya tekniği kullanmak ise mümkündü. Ülkemizde sınai mülkiyet alanındaki Avrupa ile benzer hukuki düzenlemeler, 1870'li yıllara kadar uzanmaktadır. 1871 tarihli "Eşya-i Ticariyeye Mahsus Alamet-i Farikalara Dair Nizamname" ve 1879 tarihli "İhtira Beratı Kanunu" marka ve patent konularında ülkemizdeki yasal korumanın temelini teşkil etmektedir.

Bu düzenlemeler ile Türkiye, sınai mülkiyet haklarında koruma sağlayan ülkeler arasında ilk sıralarda yer almaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında da sınai mülkiyet haklarının korunmasına önem verilmiş ve "Sınai Mülkiyetin Korunması için Uluslararası Bir Birlik Oluşturulması Hakkındaki Paris Sözleşmesi'ne 1925 yılında katılım sağlanmıştır. 1965 yılında 551 sayılı "Marka Kanunu"nun yürürlüğe girmesi ve 1976 yılında "Dünya Fikri Mülkiyet Teşkilatı (WIPO) Kuruluş Anlaşması"na katılım, Türkiye'de sınai mülkiyet hakları koruması alanındaki önemli adımlar arasında yer almaktadır. 24 Haziran 1994 tarihinde, 544 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bağlı, idari ve mali özerkliğe sahip Türk Patent Enstitüsü'nün (TPE) kurulması, sınai mülkiyet hakları alanında bir dönüm noktası olmuştur. Bir yıl sonra yürürlüğe giren patent ve faydalı modele ilişkin 551 sayılı KHK, tasarımlara ilişkin 554 sayılı KHK, coğrafi işaretlere ilişkin 555 sayılı KHK ile markalara ilişkin 556 sayılı KHK yayımlanarak, bu hakların sözkonusu kanun hükmünde kararnameler kapsamında korunması sağlanmıştır.

TPE'nin kuruluşuna ilişkin 544 sayılı KHK ise 2003 yılında 5000 sayılı Türk Patent Enstitüsü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile değiştirilerek yasalaştırılmıştır. Sınai mülkiyet alanında yaşanan önemli ve gelişmeler, buna karşılık sınai mülkiyet haklarına ilişkin

düzenlemelerin kanun hükmünde kararnameler ile yapılmış olmasının taşıdığı riskler, Anayasa Mahkemesi'nin marka, tasarım, patent ve coğrafi işaretlere ilişkin hükümleri, KHK ile düzenlenemeyeceği gerekçesiyle iptal etmesi, bu KHK'ların bir an önce kanunlaşmasını gerekli kılmıştır.

Bu amaçla, 6 Nisan 2016 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne Tasarı olarak sunulan 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu, 22 Aralık 2016 tarihinde kabul edilmiş ve 10 Ocak 2017 tarihli, 29944 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun, altısı geçici olmak üzere, toplam 199 maddeden oluşmaktadır. Sınai Mülkiyet Kanunu'nun kabul edilmesiyle, marka, coğrafi işaret, tasarım, patent ve faydalı modele ilişkin yukarıda zikredilen KHK'lar yürürlükten kaldırılmış, böylece dağınık mevzuat bir araya getirilerek tek bir kanun ile sayılan alanlarda önemli yenilikler getiren düzenlemeler yapılmıştır. Böylesine geniş bir alana hitap eden yasanın getirdiklerini, bir çalışmaya sığdırmak, şüphesiz zordur. Bu nedenle, çalışmamızda, 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nda dikkatimizi çeken önemli değişiklikler ve yenilikler ele alınacaktır.

2.Sınai Mülkiyet Kanunu ile Getirilen Yenilikler

Sınai Mülkiyet Kanunu ile getirilen yeniliklerden ve yapılan değişikliklerden öne çıkanlar, aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.

2.1. Türk Patent Enstitüsü "Türk Marka ve Patent Kurumu" Olmuştur:

Yasanın 188. maddesi ile 6/11/2003 tarihli ve 5000 sayılı Türk Patent Enstitüsü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun başlığı "Türk Patent ve Marka Kurumu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun", aynı Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Türk Patent Enstitüsü" ibareleri "Türk Patent ve Marka Kurumu", "TPE" ibaresi "TÜRKPATENT" olarak değiştirilmiştir.

Dolayısıyla, yıllardır Türk Patent Enstitüsü ve kısaca TPE olarak tanıdığımız Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na bağlı özel bütçeli kamu kurumu, bundan böyle Türk Patent ve Marka Kurumu olarak anılacaktır.

2.2. Marka Olabilecek İşaretlerin Kapsamı Genişletilmiş ve Tescil Süresi Kısaltılmıştır:

Kanun Birinci kitabında marka hakkına ilişkin düzenleme yapılmış, 556 sayılı KHK'nın önemli bir kısmı değiştirilmeden alınmıştır. Buna karşılık, mülga 556 sayılı KHK'nın 5. maddesinde "Marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla, kişi adları dahil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar malların biçimi veya ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayınlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir." hükmü yer almakta iken, 6769 sayılı Kanunun 4. maddesinde "Marka, bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işareten oluşabilir." hükmü yer almaktadır. Yapılan bu değişiklikle, markanın çizimle görüntülenebilen özellikte olması kaldırılmış, böylece seslerin dahi marka olarak tescil edilmesinin önü açılmıştır.

Yine, Yasa ile, marka başvurularının ilan süresi üç aydan iki aya indirilmiş, böylece hem markanın tescil süreci kısaltılmış hem de hak sahiplerinin marka tescilinden doğan haklarını daha kısa sürede elde etmelerine imkân tanınmıştır .

2.3. Coğrafi İşaretlerin Tescili Kolaylaştırılmış, Geleneksel Ürün Adı da Sisteme Dahil Edilmiştir:

Kanunun ikinci kitabında, coğrafi işaret hakkı, geleneksel ürün hakkı ile birlikte düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, geleneksel ürün adı koruması da sisteme dâhil edilmiştir.

Böylece, doğal ve beşerî unsurların bir araya gelmesi sonucu gıda, tarım, maden, el sanatları ürünleri ve sanayi ürünlerinden gerekli şartları taşıyanlar, tescil edilmesi şartıyla, coğrafi işaret veya geleneksel ürün adı korumasından yararlanacak; menşe adı veya mahreç işareti kapsamına girmeyen ve ilgili piyasada bir ürünü tarif etmek için geleneksel olarak en az otuz yıl süreyle kullanıldığı kanıtlanan adlar, geleneksel ürün adı olarak tanımlanacaktır.

Coğrafi işaret başvurularının ilan süresi altı aydan üç aya indirilmiş; coğrafi işaret başvurularının Resmi Gazete, yüksek tirajlı ulusal gazete ve yerel gazetede ilan zorunluluğu kaldırılarak Kurum bülteninde ücretsiz yayımlanmasıyla başvuru sahiplerinin giderlerinin yaklaşık 5.000-8.000 TL arasında azaltılması sağlanmıştır.

2.4. Tasarım Hakkına Yönelik İyileştirmeler Yapılmıştır.

Kanunun üçüncü kitabında tasarım hakkı düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile, 554 sayılı KHK'da ve ilgili mevzuattaki "endüstriyel tasarımlar" ifadesi "tasarımlar" olarak değiştirilmiş ve her türlü tasarım koruma altına alınmıştır. Tasarım tescillerine ilişkin altı aylık süre de üç aya indirilerek tescil süresi kısaltılmıştır. Tasarım tescil sürelerinin basitleştirilmesi ve kısaltılmasıyla, özellikle tekstil ve mobilya gibi sektörlerde çok hızlı bir şekilde ticarileşebilen tasarımların hak sahiplerinin tasarım tescilinden doğan haklarını daha kısa sürede elde etmeleri sağlanmıştır. Ayrıca, tescilsiz tasarımlara üç yıllık koruma getirilmiş, uzun süreli koruma ihtiyacı duyan tasarım sahiplerinin bir yıl içinde tescilsiz tasarımlarını tescil ettirmelerine imkan sağlanmış; üniversite öğretim elemanlarının tasarımlarının tasarım hakkı sahipliğinin üniversitelere bırakılması ve tasarımın ticarileştirilmesinden elde edilen gelirin en az yarısının tasarımı yapan öğretim elemanına verilmesi öngörülmüştür.

2.5. Patent Hakkına İlişkin Önemli Yenilikler Getirilmiştir.

Patentler, Kanunun dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Yapılan değişiklik ile incelemesiz patent sistemi kaldırılmış ve faydalı model başvurularına araştırma raporu düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, patent verilme süreçleri basitleştirilerek ve hızlandırılarak uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmış; üniversitelerdeki mevcut buluş potansiyelinin ortaya çıkarılması ve ekonomiye kazandırılması amacıyla üniversite mensuplarının buluşlarının hak sahipliğinin yükseköğretim kurumlarına verilmesi ve buluştan elde edilen gelirin en az üçte birinin buluşu yapan öğretim elemanına verilmesi öngörülmüştür. Bunlar dışında, verilen patentlere tescil sonrası altı aylık süreyle itiraz edilebilmesi sağlanmış, böylece patent verildikten sonra iptali için sadece mahkemeye gidilmesi prosedürü de değiştirilmiştir.

2.6. Fikri Mülkiyet Akademisi ve Sınai Mülkiyet Hakları Eğitim Merkezi Kurulmuştur.

Yasanın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de, Fikri mülkiyet haklarına ilişkin eğitim, danışmanlık, araştırma ve koordinasyon faaliyetlerini yürütmek üzere Fikri Mülkiyet Akademisi, sınai mülkiyet haklarına ilişkin eğitim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere Kurum bünyesinde

Sınai Mülkiyet Hakları Eğitim Merkezi kurulması olmuştur. Akademi bünyesindeki telif haklarına ilişkin eğitim faaliyetleri Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Eğitim Merkezi, sınai mülkiyet haklarına ilişkin eğitim faaliyetleri de Türk Patent ve Marka Kurumu Sınai Mülkiyet Hakları Eğitim Merkezi tarafından gerçekleştirilecektir.

3. Özet ve Sonuç

Marka, coğrafi işaret, tasarım, patent, faydalı model ile geleneksel ürün adlarına ilişkin hakların korunması ve bu suretle teknolojik, ekonomik ve sosyal ilerlemenin gerçekleştirilmesine katkı sağlamak amacıyla hazırlanan 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu, 22 Aralık 2016 tarihinde kabul edilmiş ve 10 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunun, markalara ilişkin "İptal hâlleri ve iptal talebi" kenar başlıklı 26. maddesi, AB düzenlemesine paralel olarak, yayımı tarihinden itibaren yedi yıl sonra, 23'üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 69. maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen yenileme taleplerinin yapılması gereken süreye ilişkin hükümleri ile 46. maddesinde düzenlenen amblem kullanım zorunluluğuna ilişkin hükümleri yayımı tarihinden itibaren bir yıl sonra yürürlüğe girecektir. Sayılanlar dışında kalan hükümleri ise yayımlandığı 10 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin olarak Türk Patent ve Marka Kurumu tarafından hazırlanan ve marka, coğrafi işaret, tasarım, patent, faydalı model ile geleneksel ürün adlarına ilişkin hakların belge verilerek korunması ile bu haklarla ilgili diğer işlemlerde uygulanacak usul ve esasları düzenleyen Yönetmelik Taslağı görüşe açılmış olup, yakın zamanda anılan Yönetmeliğin de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle birlikte, sınai mülkiyet hakları alanında önemli bir düzenleme daha mevzuatımıza kazandırılmış olacaktır. 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nun kabulü ile birlikte, sınai mülkiyet haklarını düzenleyen kanun hükmünde kararnamelerin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilme olasılığının getireceği hukuki belirsizliklerin de önüne geçilmiş, sınai mülkiyet tescil süreçleriyle ilgili olarak uygulamada yaşanan sorunlar büyük ölçüde giderilmiştir. Yeni Yasanın ve çıkarılacak ikincil düzenlemelerin bu yönüyle ülkemize ve milletimize hayırlı olması en büyük dileğimizdir.

YANLIŞ DEFTER TUTULMASI KDV İNDİRİM HAKKINI ORTADAN KALDIRMAZ

‘Bilanço esasına göre defter tutma yerine işletme defteri tutulması nedeniyle takdir komisyonuna gidilmesi sonucu matrahı aynen kabul eden komisyon kararı üzerine, Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin reddedilmesi yoluyla tarhiyat yapılamayacağını belirten karar;

Danıştay 4. Dairesi 21.03.2007 Tarih Esas No:2006/286, Karar No: 2007/913 nolu kararı;

İstemin Özeti: Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tuttuğu ileri sürülen davacının indirimleri kabul edilmeyerek 2002 Nisan dönemi için re’sen katma değer vergisi salınıp, vergi ziyaı cezası kesilmiştir. (...)

Vergi Mahkemesi kararıyla; Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinde re’sen takdir nedenlerinin belirtildiği, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34. maddesinde ise alınan mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin alış vesikalarında gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği kuralının getirildiği, olayda, 1999 yılı hasılatı nedeniyle davacının 01.01.2001 tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutması nedeniyle dönem matrahının tespiti için takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca matrah artırıcı bir delil bulunmadığı belirtilerek beyan edilen matrahın aynen kabul edildiği, davalı İdarece, alışlara ait vesikaların yasada belirtilen esaslara uygun defterlere kaydedilmediğinden indirimlerin reddi suretiyle tarhiyat yapıldığı, re’sen takdir nedeni bulunmakla birlikte takdir komisyonunca da mükellefin beyanı aynen kabul edildiğinden ve defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı yolunda bir somut tespit yapılmadan, indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

Davalı İdare, yapılan tarhiyatın kanuna uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın davandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, (...) Vergi Mahkemesi kararının onanmasına oy birliğiyle karar verildi.

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA GİREN ŞİRKETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Seda Aysen Akpulat | Deloitte

I. GİRİŞ:

Bağımsız denetim, Türk Ticaret Kanunu'nun 397. Maddesinde açıklandığı üzere; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesidir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

II. KAPSAM:

Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı ilk kez 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/4213 sayılı Karar ile belirlenmişti. Sonrasında ise, bu Kararda yer alan bağımsız denetime tabi olma kriterleri, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2014/5973 sayılı Karar ve 1 Şubat 2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2014/7149 sayılı Karar ile daha çok mükellefi kapsayacak şekilde değiştirilmişti. Buna ilişkin sırasıyla 31.5.2013 tarih, 28663 sayılı ve 21.09.2013 tarih, 28772 sayılı yönetmelikler resmi gazetede yayımlanmıştır.

Benzer şekilde, 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 sayılı Karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan ölçütler yeniden belirlenmiştir.

19 Mart 2016 tarihli Resmi Gazete'de 2016/8549 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar" da ve aşağıdaki şartlardan **en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan** şirketler (2014 ve 2015 hesap dönemlerinde) **01.01.2016 tarihi itibarıyla** bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü

III. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLERİN YAPMASI GEREKENLER:

Yukarıda anılan kriterler çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacağı belirlenen şirketlerin yapması gerekenler aşağıdaki gibidir;

1. Bağımsız Denetçi Seçimi Zorunluluğu : Denetçinin, her faaliyet dönemi için, **faaliyet döneminin dördüncü ayının sonuna** kadar ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Bağımsız denetime tabi olacağı belirlenen şirketler, henüz yapılmamış ise ilk olağan genel kurul toplantısında; şayet yapılmış ise olağanüstü şekilde toplanacak genel kurul toplantısında **ilk hesap dönemi bitmeden** bağımsız denetçi seçmesi gerekmektedir. (T.T.K. Md.399)

Ayrıca, bağımsız denetime tabi olan şirketlerde denetçi genel kurul toplantılarında hazır bulunmalıdır. (T.T.K. Md. 407)

2. Münferit ve Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulama Zorunluluğu:

6102 Sayılı TTK ile bağımsız denetim kapsamında bulunan şirketler “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” tarafından yayınlanan standartlar kapsamında münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamak zorundadırlar. Ama yine ilgili şirketlerin defterleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak tutulmaya devam edecektir. Bu şirketlerin daha sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamında çıkıp çıkmadıklarına ise TMS ölçütlerinde hazırlanmış finansal tablolardaki bilgiler ışığında karar verilecektir.

3. İnternet Sitesi Kurma Zorunluluğu:

TTK’ya göre bağımsız denetim kapsamındaki şirketler, yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten **(19.03.2016’dan) itibaren 3 ay içerisinde (19.06.2016 tarihine kadar)** internet sitesi açmak ve kanunun belirlediği bilgileri internet sitelerinde yayınlamak zorundadırlar. İlgili usul ve esaslar, 31.05.2013 Tarih ve 28663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik”te belirlenmiştir. Kanun uyarınca oluşturulan internet sitesi, şirketlerin MERSİS numarası altında tescil edilecektir.

4. İnternet Sitesinin İçeriğinin Sitede Yayımlanması, Değiştirilmesi ve Yenilenmesi Zorunluluğu:

İnternet sitesinde yer alan içeriğin yayımlanması, bilgilerin değiştirilmesi, yenilenmesinde “güvenli elektronik imza” ve “zaman damgası” kullanılmalıdır. **Sürekli** yayımlanması gereken bilgiler ile **en az 6 aylık süre** için yayımlanması gereken bilgiler açıklanmış olup, bunlara dikkat edilmesi önemlilik arz etmektedir.

5. Denetçinin Bilgi Alma Hakkı ve Yönetim Kurulunun İbraz Zorunluluğu:

Bu ibraz zorunluluğu kapsamında yönetim kurulları; yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarını ve finansal tablolarını vakit geçirmeksizin denetçiye teslim etmek, şirketin varlıklarının, defterlerinin, belgelerinin, yazışmalarının, kıymetli evraklarının envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için denetçiye uygun imkan sağlamakla yükümlüdür. Kanuna uygun ve düzenli bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için gerekli imkanları denetçiye sağlamak durumundadır. (T.T.K. Md.401)

6. Yıllık Faaliyet Raporunun Denetimi:

TTK hükümleri, yıllık faaliyet raporunu da denetim kapsamı içinde tutmaktadır. Buna göre, yıllık faaliyet raporundaki bilgilerin finansal tablolardaki bilgilere uygun olduğu denetlenecek, aksi takdirde yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş sayılacaktır.(T.T.K. Md. 397)

BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMINA GİREN SERMAYE ŞİRKETLERİN İNTERNET SİTESİ AÇMA ZORUNLULUKLARI VE İNTERNET SİTESİNDE YAYIMLANMASI GEREKEN BİLGİLER:

Öncelikle, bağımsız denetime tabi olacağı belirlenen şirketler **bir internet sitesi açmak** (3 ay içerisinde) **(19.06.2016'ya kadar)** ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına ayırmak zorundadır. (T.T.K. Md. 1524)

6.1. Şirketlerin en az 6 ay süre ile internet sitelerinde yayımlanacak içerikler yönetmeliğin 6/3. Maddesinde detaylı olarak açıklanmış olup, aşağıdaki gibidir.

- Kanunun 149 uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları, gereğinde ara bilançoları ortakların incelemesine sunulmak üzere genel kurul kararından önceki otuz gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Bu fıkranın (a) bendinde sayılan belgelerde inceleme yapma hakkının belirtildiği, bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına ilişkin ilan, belgelerin tevdi tarihinden itibaren en az üç iş günü öncesinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Birleşmeye katılan şirketlerin, alacaklılarına, alacaklarının teminat altına alınması için talepte bulunabileceklerine dair sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Bölünmeye katılan şirketlerden her biri tarafından, Kanunun 171 inci maddesi uyarınca bölünme sözleşmesi veya planı, bölünme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları ve varsa ara bilançoları üzerinde inceleme yapma hakkına işaret eden ve bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına dair ilan, bölünme kararının alındığı tarihten iki ay önce internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Bölünmeye katılan şirketler tarafından alacaklıların alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için talepte bulunmaya çağırılmasına ilişkin sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirkete fesih davası açılmış ise davanın açıldığı hususu, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirkete açılan fesih davasına ilişkin kesinleşmiş olan mahkeme kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Genel kurulun toplantıya çağırılmasına ilişkin ilan en geç sicil gazetesinde yayımlandığı tarihte internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Anonim şirket genel kurulunda, finansal tabloların ve buna bağlı konuların müzakeresinin bir ay sonraya ertelenmesi halinde, bu duruma ilişkin pay sahiplerine yapılan ilan, erteleme kararı tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirketin genel kurul toplantı tutanağı ile imtiyazlı pay sahipleri özel kurulunun toplantı tutanağı genel kurul tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Kanunun 428 inci maddesi uyarınca organın temsilcisi, bağımsız temsilcisi ve kurumsal temsilciliğe ilişkin ilanlar, ilanın yayımlandığı gün internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.

- Genel kurul kararına karşı iptal veya butlan davasının açıldığı hususu ve duruşma günü, şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Genel kurul kararının iptaline veya butlanına ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararı, tescil tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin genel kurul kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Kayıtlı sermaye sisteminde yönetim kurulunun sermayenin artırılmasına ilişkin kararı, çıkarılmış sermayeyi gösteren esas sözleşme maddesinin yeni şekli, yeni payların itibarı değerleri, cinsleri, sayıları, imtiyazlı olup olmadıkları, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamalar ve kullanılma şartları ile bunların süresi, prime dair kayıtlar ve bunun uygulanması hakkındaki kurallar şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarının belirlenmesine ilişkin yönetim kurulunun kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Esas sermayenin azaltılması durumunda, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalar, bu açıklamaların da yer aldığı genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanının sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Genel kurulun esas sermayenin azaltılmasına ilişkin kararı üzerine alacaklılara sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Mütemerrit pay sahibine temerrüde konu olan pay tutarını bir ay içinde ödemesi, aksi halde, ilgili paylara ilişkin haklarından yoksun bırakılacağı ve sözleşme cezasının isteneceğine ilişkin yapılan davet ve ihtar mesajı, bu davet ve ihtarın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur. Nama yazılı pay senedi sahiplerine, davet ve ihtarın ilan yerine iadeli taahhütlü mektupla yapılması halinde, bu davet ve ihtar iadeli taahhütlü mektubun gönderildiği tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Alacaklı oldukları, şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılamayan ya da yerleşim yerleri bilinmeyen diğer alacaklılara yönelik şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilmelerine ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılmalarına ilişkin sicil gazetesinde birer hafta arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirketler topluluğuna dahil bir teşebbüs tarafından payların, Kanunun 198 inci maddesinde belirtilen oranlarda kazanılması veya elden çıkarılmasına ilişkin açıklama, gerçekleşme tarihinden itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.

- Kanunun 966 ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca malik ve diğer hak sahiplerinin kimler olduğunun veya yerleşim yerlerinin belli olmadığı hallerde, geminin gemi sicilinden silinmesine ve belirlenen süreye ilişkin olarak sicil gazetesinde yapılan ilan, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde de ilan edilir.
- Şirketler topluluğuna dahil olan teşebbüsün ve sermaye şirketinin yönetim kurulu üyeleriyle yöneticilerinin, kendileri, eşleri, velayetleri altındaki çocukları ve bunların, sermayelerinin en az yüzde yirmisine sahip bulundukları ticaret şirketlerinin o sermaye şirketindeki payları ile ilgili olarak yapacakları açıklama, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirketler arasında yapılan hakimiyet sözleşmesi sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirketteki pay sahibi/ortak sayısının bire düşmesi ya da şirketin tek pay sahipli/ortaklı olarak kurulması halinde, şirketin tek pay sahipli/ortaklı olduğu hususu ve tek pay sahibi/ortağın adı, soyadı, yerleşim yeri ve vatandaşlığına dair bilgiler sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirket sözleşmesi ve değişiklikler kuruluşun ya da değişikliğin sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Şirketin tescilinden itibaren iki yıl içinde bir işletme veya aynın, sermayenin onda birini aşan bir bedel karşılığında devralınmasına veya kiralanmasına ilişkin sözleşme sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim kurulunun veya müdürler kurulunun temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Anonim şirketlerde genel kurulun çalışma usul ve esaslarını içeren iç yönerge ilan tarihini izleyen beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim kurulunun rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini, yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini, primin nasıl hesaplandığını gösteren raporu sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Sermayenin azaltılmasının sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağını gösterir yönetim/müdürler kurulunca hazırlanmış ve genel kurul tarafından onaylanmış sermayenin azaltılmasına ilişkin rapor, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim/müdürler kurulunun pay bedellerinin ödenmesine ilişkin çağrı ilanı yapıldığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim kurulunun mütemerrit pay sahibinin senedini iptal etmesine ilişkin kararı sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.
- Yönetim kurulu veya müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının elektronik ortamda yapılması veya bu toplantılara elektronik ortamda katılım sağlanması hallerinde, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin ispatlandığı teknik rapor, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç beş gün içinde internet sitesinde yer verilmesi zorunludur.

- İnternet Sitesinde **sürekli** yayınlanması gereken bilgiler ise yönetmeliğin 6/1 ve 6/2 maddesinde belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

Şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı ile anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin ad ve soyadları, bir tüzel kişinin; anonim şirketlerde yönetim kuruluna üye olarak limited şirketlerde müdür olarak seçilmesi durumunda; tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına tüzel kişi tarafından belirlenen gerçek kişinin de tescil ve ilan olunduğuna ilişkin açıklama, seçilen tüzel kişinin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi ve tüzel kişi ile birlikte tescil edilen gerçek kişinin adı ve soyadı, seçilen denetçinin adı-soyadı ve ünvanı, yerleşim yeri/merkesi varsa tescil edilmiş şubesi olarak sıralanmıştır.

IV. BAĞIMSIZ DENETİM YAPTIRMAMANIN SONUÇLARI

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetime ilişkin hükümlerine göre bağımsız denetim yaptırmamanın sonuçları aşağıda belirtilmiştir.

1. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, **düzenlenmemiş hükmündedir.**(TTK Md. 397/2).

2. Finansal tabloların düzenlenmemiş sayılması, bu tabloların genel kurul tarafından incelenmesi, tartışılması ve ibrası söz konusu olmaz.

Finansal tabloların düzenlenmemiş sayılması şirketin;

- Kar dağıtmasına,
- Sermaye artırmaya,
- Sermaye azaltmaya,

engel olur.

3. Finansman sağlayan şirketlere mali tablolar sunulamaz. Bu durum kredilendirmeyi etkiler.

4. Denetçi seçilmemesinden doğacak zararlardan yönetim kurulu sorumlu olur.

5. Türk Ticaret Kanunun 562. Maddesi uyarınca internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri yüz günden üçyüz güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan yönetim organı üyeleri ise yüz güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır.

Kaynaklar:

1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

2. 31.5.2013 Tarih, 28663 Sayılı Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik

3. 21.09.2013 tarih, 28772 sayılı Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik