



**K Ü T A H Y A
T İ C A R E T V E S A N A Y İ O D A S I**

**H U K U K M Ü Ş A V İ R L İ Ğ İ
B İ L G İ L E N D İ R M E N O T L A R I**

19 TEMMUZ 2016

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

| S.NO. | KONU BAŞLIĞI | SAYFA NO. |
|--------------|---|------------------|
| 1 | MÜKELLEFLERİN VERGİ LEVHASININ, İNTERNET VERGİ DAİRESİ ÜZERİNDEN ALINMASI | 3 |
| 2 | TİCARİ İLETİŞİM VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİLERİN BİLDİRİMİ, ONAYLANMASI VE REDDEDİLMESİ | 6 |
| 3 | GEÇ GELEN FATURALARDA KDV İNDİRİMİ | 9 |
| 4 | GENÇ GİRİŞİMCİLER İÇİN GETİRİLMİŞ OLAN KAZANÇ İSTİSNASININ UYGULAMA ESASLARI VE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN BAZI HUSUSLAR | 13 |
| 5 | 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAKLAR GENEL KURULU VE SİRKÜLER KARAR UYGULAMASI | 20 |
| 6 | BEYANNAME TESCİL TARİHİNİN KDV UYGULAMASINDA ÖNEMİ YOK MU? | 27 |

MÜKELLEFLERİN VERGİ LEVHASININ, İNTERNET VERGİ DAİRESİ ÜZERİNDEN ALINMASI

2015 Yılına Ait Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Levhasının İnternet Vergi Dairesi Üzerinden Alınması

Bilindiği Üzere, 6111 sayılı Kanununun 82 nci maddesiyle, VUK'un 5 inci maddesinde yer alan "*levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar.*" ibaresi "*levhayı almak zorundadırlar.*" şeklinde değiştirilmiş ve bu değişiklikle vergi levhasının asılma zorunluluğu kaldırılmış bulunmaktadır. Söz konusu fıkranın son hali aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.”

Yapılan bu değişiklikle, vergi levhasının işyerine asılma zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak, vergi levhalarının işyerinde bulundurulma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, vergi levhasını almak zorunda olan mükellefler vergi levhalarını alacaklar, ancak işyerlerine asmak zorunda olmayacaklardır. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 408 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, vergi levhasının elektronik ortamda alınması, e-vergi levhası sorgulaması, elektronik ortamda vergi kimlik numarası doğrulama ve vergi levhası doğrulama hizmetlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğde, vergi levhası uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

Vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler Kurumlar vergisinde: Anonim şirketler, Limited şirketler, Eshamlı komandit şirketler. Gelir vergisinde: Ticari kazanç sahipleri, Ziraî kazanç sahipleri (Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinin altıncı fıkrasında sözü edilen yazıhaneyi açmış olanlar), Serbest meslek erbabı, Adi ortaklık, kolektif ve adi komandit şirket şeklindeki işletmelerde her bir ortak için ayrı ayrı vergi levhası alınacak ve bulundurulacaktır.

Gelir/kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesinden sonra vergi levhası, Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem sistemi tarafından söz konusu beyannamelerde yer alan bilgilere göre oluşturulacak ve mükellefin internet vergi dairesi hesabına aktarılacaktır.

Vergi levhaları sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarıldıktan sonra, mükellefler, internet vergi dairesinden bizzat kendileri veya 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler (meslek mensupları) aracılığıyla, gelir vergisi mükellefleri için (Kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) 1 Nisandan itibaren, kurumlar vergisi mükellefleri için 1 Mayıs itibaren, vergi levhalarını 31 Mayıs günü sonuna kadar yazdıracaklardır.

Bu şekilde alınan vergi levhaları ayrıca vergi dairesine veya meslek mensuplarına imzalatılmayacak veya tasdik ettirilmeyecektir. İnternet vergi dairesinden erişilebilen vergi levhası üzerinde yer alan, sistem tarafından verilmiş olan onay kodu vergi levhasının tasdiki hükmündedir. Yukarıda sayılan meslek mensuplarının da vergi levhalarının tasdikine dair herhangi bir bildirimde bulunmayacakları tabiidir.

Gelir/kurumlar vergisi mükellefi olup yıl içinde işe yeni başlayan mükelleflerin vergi levhalarında mükellef bilgilere yer verilecek, ancak matrah kısmında "Yeni İşe Başlama" ifadesi yer alacaktır. Söz konusu mükelleflerin vergi levhaları, mükellefiyet tesisini müteakip, sistem tarafından internet vergi dairesi hesaplarına aktarılacaktır. Bu mükellefler vergi levhalarını mükellefiyet tesisinden itibaren 1 ay içinde internet vergi dairesinden yazdırmak suretiyle veya bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla alacaklardır.

Beyannamelerini kanuni süresinden sonra vermiş olan mükellefler, beyanname verilmesini müteakip internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle vergi levhalarını kendileri oluşturarak yazdıracaklardır. Beyanname verilme tarihinin kanuni süresinden sonra ancak 31 Mayıs'tan evvel olması halinde ise mükelleflerin internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle vergi levhalarını bu tarihe kadar yazdırabilecekleri tabiidir.

Kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler, vergi levhalarına yukarıda belirtildiği şekilde erişebilecekleri gibi bağlı buldukları meslek odaları aracılığıyla da internet vergi dairesi üzerinden erişebilirler.

Özel hesap dönemine tâbi mükellefler vergi levhalarını beyanname verme sürelerinin son gününden itibaren 1 ay içinde internet vergi dairesinde bu işlem için hazırlanan menüyü kullanmak suretiyle kendileri oluşturarak yazdıracaklardır.

Gelir/kurumlar vergisi mükellefi olup gelir/kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermeyen mükellefler vergi levhalarını beyannamelerini vermelerini müteakip bağlı oldukları vergi dairesinden temin edeceklerdir.

Ayrıca, mükellefler vergi levhalarında yer alan bilgilerde hata olduğunu tespit etmeleri halinde derhal bağlı oldukları vergi dairesi müdürlüğüne bir dilekçeyle başvurmak suretiyle söz konusu hatanın düzeltilmesini talep edecekler, düzeltmeyi müteakip yeni vergi levhasını internet vergi dairesinden oluşturup bu Tebliğde sayılan yerlerde bulunduracaklardır.

Diğer taraftan, mükelleflerin işlerini terk etmeleri durumunda vergi levhalarının vergi dairesine iade edilmesinin gerekmediği tabiidir.

Vergi levhası almak mecburiyetinde olan mükellefler levhaları iş yerlerinin;

a) Merkezlerinde,

b) Şubelerinde,

c) Satış mağazalarında,

ç) Çiftçilerin doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açtıkları yazıhanelerinde,

d) Taşıt işletmeleri ayrıca taşıtlarında (taşıt işletmesi ifadesi, ücret karşılığında yolcu veya eşya taşımacılığını ifade ettiğinden, diğer iş kollarında faaliyet gösteren mükelleflerin taşıtlarında vergi levhası bulundurma mecburiyetleri bulunmamaktadır.) yetkililerce istenildiğinde ibraz etmek üzere bulunduracaklardır. İş yerinde birden fazla kat veya reyon olması halinde her kat veya reyon için ayrı birer levha alma ve bulundurma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Yapılan bu açıklamalara göre, gelir/kurumlar vergisi beyannamelerine istinaden elektronik ortamda oluşturulan ve internet vergi dairesine aktarılan vergi levhalarının, vergi mükelleflerinin bizzat kendileri tarafından veya 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler (meslek mensupları) aracılığıyla mayıs ayı sonuna kadar internet vergi dairesinden yazdırılması gerekmektedir. Vergi levhası almak ve bulundurmak mecburiyetinde olan mükelleflerin vergi levhasını bulundurmak mecburiyetinde oldukları yerlerde yapılan denetimlerde bulundurma mecburiyetine uyulmadığının tespit edilmesi halinde her bir tespit için Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin (4) numaralı bendine istinaden (2016 yılı için 210 TL.) özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

22/04/2016

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 408 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

TİCARİ İLETİŞİM VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİLERİN BİLDİRİMİ, ONAYLANMASI VE REDDEDİLMESİ

Ufuk ÜNLÜ
Başbakanlık Müfettişi

Özet

Elektronik ticaret, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrim içi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet olarak tanımlanmaktadır. İnternet kullanıcı sayısının gün geçtikçe artması, ticari ilişkilerin de bu ortama kaymasına neden olmuştur. Paha biçilemeyecek değere sahip zaman olgusundan önemli oranda tasarruf sağlayan elektronik ortam, güvenilirlik endişesini azaltarak ticari işlemleri daha da kapsar hale gelmiştir. Bu gelişmeler ve Avrupa Birliği direktifleri neticesinde hazırlanan 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ise elektronik ticari yaşama yeni kurallar getirmiş ve çalışmamız söz konusu 6563 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik kapsamında ticari iletişim ve ticari elektronik iletilerin bildirim, onaylanması ve reddedilmesini konu edinmiştir.

1. Giriş

Elektronik ticaretin yaygınlaşması, bu alanın yasal olarak da düzenlenmesi zorunluluğunu meydana getirmiştir. Bu kapsamda gerek Avrupa Birliği direktifleri gerekse ülkemiz gereksinimleri dikkate alınarak 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hazırlanmış ve 05.11.2014 tarih ve 29166 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ardından ikincil düzenlemeyi uygulamaya geçirmek ve elektronik iletişim araçlarıyla yapılan ticari iletişime dair bilgi verme yükümlülüklerine ve ticari elektronik iletilerde uyulması gereken hususlara ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere "Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik" hazırlanarak 15.07.2015 tarih ve 29417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu çalışmada, söz konusu Kanun ve Yönetmelik kapsamında ticari iletişim ve ticari elektronik iletilerin bildirim, onaylanması ve reddedilmesi hususlarında açıklamalarda bulunulacaktır.

2. Ticari Elektronik İletilerin Bildirimi ve Onay Mekanizması

Ticari elektronik ileti; telefon, çağrı merkezleri, faks, otomatik arama makineleri, akıllı ses kaydedici sistemler, elektronik posta, kısa mesaj hizmeti gibi vasıtalar kullanılarak elektronik ortamda gerçekleştirilen ve ticari amaçlarla gönderilen veri, ses ve görüntü içerikli iletileri ifade eder.

Avrupa Birliği direktiflerine uygun olarak, ticari elektronik iletinin içeriği, alıcıdan alınan onaya uygun olmalıdır. Bir ürünün satılması ya da bir hizmetin sağlanması sırasında edinilen tüketiciye ait iletişim bilgilerinin, tüketicinin rızasının alınması koşuluyla, doğrudan pazarlama amacıyla kullanılabilir. Ticari elektronik iletiler, alıcılara ancak önceden onayları alınmak kaydıyla gönderilebilir.

Kural olarak hizmet sağlayıcının, mal ve hizmetlerini tanıtmak, pazarlamak, işletmesini tanıtmak ya da kutlama ve temenni gibi içeriklerle tanınırlığını artırmak amacıyla alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderdiği ticari elektronik iletiler için kendisi tarafından önceden onay alınır. Onay, reddetme hakkı kullanılıncaya kadar geçerlidir.

Bazı durumlarda ticari elektronik iletiler için onay aranma zorunluluğu yoktur. Bunlar;

' Alıcının kendisiyle iletişime geçilmesi amacıyla iletişim bilgilerini vermesi hâlinde, temin edilen mal veya hizmetlere ilişkin değişiklik, kullanım ve bakıma yönelik ticari elektronik iletiler için ayrıca onay alınmaz.

' Devam eden abonelik, üyelik veya ortaklık durumu ile tahsilat, borç hatırlatma, bilgi güncelleme, satın alma ve teslimat veya benzeri durumlara ilişkin bildirimleri içeren iletiler ile hizmet sağlayıcıya ilgili mevzuatla getirilen bilgi verme yükümlülüğü durumlarında önceden onay alma zorunluluğu aranmaz.

' Tacir veya esnaf olan alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderilen ticari elektronik iletiler için önceden onay alınması zorunlu değildir.

' Sermaye piyasasına ilişkin mevzuat uyarınca aracılık faaliyetinde bulunan şirketlerce müşterilerine bilgilendirme amaçlı gönderilen ticari elektronik iletiler için onay alınması zorunlu değildir.

Onay yazılı olarak veya her türlü elektronik iletişim aracı kullanılarak iki şekilde alınır. Ayrıca onayda, alıcının ticari elektronik ileti gönderilmesini kabul ettiğine dair olumlu irade beyanı, adı ve soyadı ile elektronik iletişim adresi yer alır. Yazılı onayda onayı verenin imzası aranır. Onayın elektronik ortamda alınması durumunda ise onayın alındığı bilgisi, reddetme imkânı da tanınmak suretiyle, alıcının elektronik iletişim adresine aynı gün içinde iletilir. Alıcının elektronik iletişim adresine ticari elektronik ileti gönderilerek onay talebinde bulunulamaz.

Onay; abonelik, satış ve üyelik sözleşmesi gibi bir sözleşmenin içeriğine dâhil edilerek alınmıyorsa sözleşmenin sonunda, olumlu irade beyanından veya imzadan önce, ticari elektronik ileti kenar başlığı altında, reddetme imkânı da tanınarak en az on iki punto ile yazılarak alınır. Sonrasında hizmet sağlayıcı aldığı onayı, kendi mal veya hizmetleri ile birlikte olmak kaydıyla promosyon olarak sunulan mal ve hizmetler için de kullanabilir. Ancak bu promosyon ilişkisinin bir sözleşmeye bağlı olma şartı aranır. Son olarak onayın alındığına ilişkin ispat yükümlülüğü hizmet sağlayıcıya aittir.

Öte yandan, ticari elektronik iletinin başlığında veya içeriğinde; tacirler için MERSİS numarası ve ticaret unvanına, esnafın için adı ve soyadı ile T.C. kimlik numarasına yer verilir. Hizmet sağlayıcı, bunlara ek olarak marka veya işletme adı gibi kendisini tanıtan diğer bilgilere yer verebilir. Ticari elektronik iletinin niteliği içeriğinden açık bir biçimde anlaşılamiyorsa tanıtım, kampanya ve bilgilendirme gibi niteliği belirleyici bir ibareye yer verilir. Bu ibare; kısa mesaj yoluyla gönderilen iletilerde iletinin başlangıcında, elektronik posta yoluyla gönderilen iletilerde konu bölümünde, sesli aramalarda ise görüşmenin başlangıcında belirtilir.

3.Ticari Elektronik İletilerin Reddedilmesi

Ticari elektronik ileti, her zaman reddedilebilir. Alıcı istediğinde hiçbir gerekçe göstermeksizin ticari elektronik ileti almayı reddedebilir. Alıcının ret bildiriminde bulunması, bildirim yapıldığı iletişim kanalına ilişkin onayı geçersiz kılar. Ticari elektronik iletiye verilen onay için taraflardan birine yapılacak ret bildirimini tarafların tümüne yapılmış sayılır. Ret bildirimini alan taraf, bu hususu diğer tarafa bildirmekle yükümlüdür.

Diğer taraftan hizmet sağlayıcının, alıcının ret bildirimini için ticari elektronik iletide, müşteri hizmetleri numarası, kısa mesaj numarası veya yalnızca ret bildirimine özgülenmiş bir URL adresi gibi erişilebilir iletişim adresini vermesi gerekir. Ticari elektronik ileti hangi iletişim kanalıyla gönderildiyse ret bildirimini de kolay ve ücretsiz bir şekilde olmak üzere aynı iletişim kanalıyla sağlanır.

Ayrıca ret bildirimini imkânı, gönderilen her ticari elektronik iletide yer alır. Bu durum kesin bir zorunluluktur. Alıcı tarafından reddetme hakkının kullanılmış olması, hizmet sağlayıcının tabi olduğu ilgili mevzuat hükümlerine göre alıcıya gönderilmesi zorunlu olan bildirimlerin yapılmasına engel teşkil etmez.

Hizmet sağlayıcı, alıcının ticari elektronik iletiyi almayı reddettiğine ilişkin talebinin kendisine ulaşmasını müteakip üç iş günü içinde alıcıya ticari elektronik ileti göndermeyi durdurur.

4. Sonuç

Ticari elektronik iletiler, alıcılara ancak önceden onayları alınmak kaydıyla gönderilebilir. Hizmet sağlayıcının, mal ve hizmetlerini tanıtmak, pazarlamak, işletmesini tanıtmak ya da kutlama ve temenni gibi içeriklerle tanınırlığını artırmak amacıyla alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderdiği ticari elektronik iletiler için kendisi tarafından önceden onay alınır. Ancak onay alınması zorunlu olmayan durumlar da vardır. Alıcı istediğinde hiçbir gerekçe göstermeksizin ticari elektronik iletiyi reddetme imkânı vardır ve ret bildirimini imkânı, gönderilen her ticari elektronik iletide yer alır. Son olarak hizmet sağlayıcı, alıcının ticari elektronik iletiyi almayı reddettiğine ilişkin talebinin kendisine ulaşmasını müteakip üç iş günü içinde alıcıya ticari elektronik ileti göndermeyi durdurur.

KAYNAKÇA

- 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun
- Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik

GEÇ GELEN FATURALARDA KDV İNDİRİMİ

Sibel Aktürk | Deloitte Vergi Denetçisi | 7 Nisan 2015

Genel Bilgi

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanunu 29/1- a maddesinde mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisini kanunda aksine bir hüküm olmadıkça indirim konusu yapabilirler.

Bu indirim hakkı anılan kanunun 29/3 Maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartı ile ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

34/1 inci maddesinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir.

Günümüz koşullarında çeşitli sebeplerle belgelerin mükelleflere geç intikal etmesi uygulamada bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Her ne kadar ay olarak geç gelen faturaların durumu aşağıda belirteceğimiz üzere net olsa da yıl atlayan faturaların durumunda uygulamada farklı görüşler mevcuttur.

a) Fatura tarihi 2014, fatura içeriği 2014 ancak fatura 2015 yılında defterler kapatıldıktan sonra gelir ve Kurumlar Vergisi beyanname verme süresine kadar kayıtlara alınır ise;

KDV dahil tutarlar 2014 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde diğer indirim olarak gösterilir. Maliye Bakanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.01.2012 tarihli özelgesinde bu durum aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

“... hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan tutarlar, tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, söz konusu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün olup, bu tutarların gider olarak dikkate alınması halinde, fatura tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”

Görüldüğü üzere bazı özel durumlarda indirilemeyen KDV tutarları maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

b) Fatura tarihi 2015, fatura içeriği 2014 ancak fatura 2015 te 2014 defterleri kapatıldıktan sonra gelir ve Kurumlar Vergisi beyanname verme süresine kadar kayıtlara alınır ise;

Fatura içeriği 2014 yılına ilişkin olduğundan fatura bedelinin 2014 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde diğer indirim olarak gösterildiği durumdur.

Bu duruma ilişkin farklı görüşler mevcuttur;

Maliye Bakanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.03.2012 tarihli özelgesinde,

“... yılın son aylarında tüketilen elektrik bedellerine ait faturaların izleyen yılın Ocak ayında düzenlenmesi durumunda, bu faturalardaki KDV nin de, faturaların kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca, bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde, bu faturalardaki katma değer vergisi, söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.”

ifadesine yer verilmiş olup, geç gelen faturaların KDV sinin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiş olmakla birlikte faturalar özelgede de ifade edildiği gibi Aralık ayı tüketimine yönelik elektrik faturaları olduğundan bu özelgenin özellikli olduğu açıktır.

Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının aşılması gerekmektedir.

İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanununun 58. Maddesi uyarınca Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi uyarınca indirilemeyecek KDV;

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

KDV genel tebliği uyarınca (a) ve (b) bentlerinde belirtilen KDV ler indirilemeyip gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmelidir. (c) bendinde belirtilen zayi olan malların KDV si VUK 278.maddesi uyarınca ispat edilmek suretiyle gider yazılabilir. (d) bendinde belirtilen KKEG lerin KDV si ise yine KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki Açıklamalar

Eski 119 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'ndeki,

“Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.” ifadesi;

26.04.2014 tarih 28983 sayılı resmi gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) III-C İndirim başlıklı 5.6. bölümünde;

3065 sayılı Kanununun (29/3) üçüncü maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin “a” bendinde; “Muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanununun (352/1-6)ncü maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde kullanılması, yılın aşılmaması gerekir.

Öte yandan Kanununun (11/1-c) ve geçici 17’nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2012 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2012 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların, kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve ispat edilmesi şartıyla vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2012 tarihli faturanın 16 Ekim 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2012, 4 Kasım 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2012 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükarda 2012 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2013 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.

denilmektedir.

Bilindiği üzere kayıt düzenine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu 219/a maddesinde ; “Mualemelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.” hükmü yer almaktadır.

Bu durumda 10 günlük süre içerisinde fatura vb. vesikalar defterlere kaydedilebilecek, katma değer vergisinin indirim hakkı ise fatura vb. Vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Sonuç

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğindeki açıklamalarda da görüldüğü üzere fatura tarihi ile kayıt tarihi arasında kanunda öngörülen daha uzun bir süre olması (10 günlük süreyi aşması) KDV genel tebliğindeki örneklerde de belirtildiği üzere yıl atlamamak şartıyla KDV indirim hakkını engellememektedir. Yıl atlayan faturalarda ise “**vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılının aşılması**” koşulunu sağlamadığından indirim hakkını kaybetmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi uyarınca belirlenen indirilemeyecek KDV lerin gider/KKEG/maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiş, yıl atlayan faturalarda ise indirim hakkının kaybedildiği tebliğde açık bir şekilde belirtilmiştir.

İndirim hakkının kaybedildiği KDV'ler ise her ne kadar 31.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-391 sayılı özalgede gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilir dese de incelemelerde her durumda indirilemeyen KDV'nin KDV madde 58 uyarınca gider ya da maliyet olarak kayıtlara alınmasının mümkün olmadığını düşünüyoruz.

GENÇ GİRİŞİMCİLER İÇİN GETİRİLMİŞ OLAN KAZANÇ İSTİSNASININ UYGULAMA ESASLARI VE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN BAZI HUSUSLAR

Levent BAŞAK

Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Başkontrolörü)

Özet

Türkiye genç nüfusa sahip bir ülke olarak iktisadî gelişmesinde sahip olduğu bu avantajı en iyi şekilde kullanması gereklidir. Genç nüfusun üretken alanlarda çalışması hem nüfusun bu potansiyelinden en iyi şekilde faydalanılmasını hem de iktisadî gelişmenin itici gücü üretim olduğu için Türkiye'nin üretim potansiyelinin artmasını sağlayacaktır.

Türkiye'nin içinde bulunduğu en önemli sorunlardan bir tanesi de işsizlik olduğu için genç girişimcilere sağlanacak olan Devlet destekleri önemli bir yere sahiptir. İşte 6663 sayılı Kanunla G.V.K.'nun mülga Mükerrer 20'nci maddesinde bu amaçla önemli bir kazanç istisnası uygulaması getirilmiştir.

Yapılan bu düzenleme son derece yerinde bir düzenleme olmakla birlikte düzenlemede bazı eksiklikler bulunmaktadır. Bu nedenle, bu makalemizde öncelikle mezkûr Kanun ile getirilmiş olan kazanç istisnası analiz edilmiştir. Bu kapsamda, genç girişimcilere sağlanacak devlet desteklerinin genişletilmesi bakımından yapılması gereken bir düzenleme üzerinde durulmuştur.

Giriş

Türkiye kalkınmakta olan bir ülke olarak dışa açık bir büyüme modeli ile kalkınmasını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Kalkınmakta olan bir ülkede kurulmuş olan işletme sayısı ne kadar fazla ise ülkenin büyüme trendi de o derece artacaktır. Bir ülkenin büyümesinde işletme sayılarının artmasında genç girişimcilerin sisteme girmesi büyük önem arz etmektedir.

Türkiye gelişmişlik seviyesi itibariyle bünyesinden genç girişimci çıkarmada başarılı olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, Türkiye açısından genç girişimci sayısını artırmak hem ülkemizin işsizlik sorununun çözümünde hem de iktisadî kalkınmanın gerçekleşmesinde önemli bir yere sahiptir.

Genç girişimcilerin desteklenmesi bu açıdan önem arz etmektedir. Bu aynı zamanda Türkiye'nin dünyaya açılması ve küresel ölçekteki işletme sayılarının artması bakımından da önemlidir. Gelişme trendleri günümüzde dünya ölçeğinde faaliyet gösteren işletmelerin birçoğunun kurucuları ve yöneticilerinin genç girişimcilerden oluştuğu görülmektedir. Bu trende Türkiye'nin de ayak uydurması gerekmektedir.

Bu kapsamda, genç girişimcilerin desteklenmesi amacıyla 6663 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"¹ ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (G.V.K.'nun) mülga Mükerrer 20'nci maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu makalemizde, 6663 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklik analiz edilecektir. Bu makalemizde aynı zamanda söz

konusu düzenleme kapsamında dikkat edilmesi gereken bazı hususlar ve bu istisna kapsamında yapılması gereken bazı ek düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

1.Genç Girişimciler İçin Getirilmiş Olan Kazanç İstisnasına İlişkin Hükümlerin Analizi

6663 sayılı Kanun ile G.V.K.'nun mülga Mükerrer 20'nci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Genç girişimcilerde kazanç istisnası

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Bu düzenlemeye göre, genç girişimciler için kazanç istisnasının uygulanmasında aşağıdaki kurallar geçerlidir:

1.1. İştigal Konuları İtibariyle Kazanç İstisnasının Uygulama Esasları

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, genç girişimciler için getirilmiş olan kazanç istisnasından, ticarî, zirai veya mesleki bir faaliyet ile iştigal etmek isteyen genç girişimciler yararlanabilecektir. Ayrıca, bu genç girişimciler için ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olması gerekmektedir.

1.2. Kazanç İstisnasının Uygulanmasında Genç Girişimciler İçin Yaş Kriteri

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü kapsamında kazanç istisnasından yararlanabilecek mükellef kitlesinin "genç" olması kriterinden hareketle söz konusu istisna hükmü ihdas edilmiştir. Bu nedenle, genç girişimcilerin söz konusu kazanç istisnasından faydalanabilmesi için mükellefiyetin başlangıç tarihi itibariyle yirmi dokuz yaşını doldurmamış olması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, 6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan kazanç istisnası, ilk kez iş kuracak olan ve 29 yaşından küçük kadın veya erkek genç girişimcilere uygulanacaktır. Bu konuda kişisel kanaatimize göre, kadın genç girişimcilere pozitif bir ayrımcılık yapılmak suretiyle istisna tutarının bu kişiler için erkeklere göre yüksek belirlenmesi gereklidir. Mesela, erkekler için kazanç istisnası 75.000 Türk Lirası iken kadın girişimciler için bu istisnanın 100.000 Türk Lirası olması Türkiye gerçeklerini göz önünde bulundurduğumuzda daha anlamlı olacaktır.

1.3. Kazanç İstisnasından Mükellefiyet Rejimleri İtibariyle Yararlanabilecek Genç Girişimciler

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, söz konusu istisna düzenlemesinden mükellefiyet başlangıç tarihi itibariyle yirmi dokuz yaşını doldurmamış olan ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmiş olan gerçek kişiler yararlanabilecektir. Dolayısıyla, Türkiye'de elde ettiği kazanç ve/veya iratlardan ötürü dar mükellefiyet rejimine göre vergilendirilecek olan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler söz konusu istisna düzenlemesinden faydalanamayacaktır.

Mezkûr istisna düzenlemesi esas itibariyle Türkiye'deki genç girişimci sayısını artırmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu temel amaç çerçevesinde bu istisna ile Türkiye'nin üretim ve ihracat kapasitesinin artırılması da alt amaçlar olarak düşünülmelidir. Türkiye'nin iktisadî kalkınmasını gerçekleştirmesinde kaynağı ne olursa olsun her türlü üretime ihtiyacı vardır.

Üretim ekonomisi içerisinde bir ekonomide üretim yapan kişileri mükellefiyet rejimlerine göre ayrıma tâbi tutmak ülke gerçekleri ile bağdaşmayacaktır. Çünkü Türkiye'nin genç nüfusuna iş bulabilmesi için üretime ihtiyaç vardır. Bu üretimi, tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler kadar dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler de sağlayabilecektir. Bu yönüyle söz konusu düzenlemenin dar mükellefiyete tâbi gerçek kişileri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesinin gerektiğini düşünüyoruz.

İstisna uygulaması söz konusu olduğunda bu uygulamanın 4875 sayılı "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu" ² açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mezkûr Kanunun "Doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin esaslar" başlıklı 3'üncü maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir:

a) Yatırım serbestisi ve millî muamele

Uluslararası anlaşmalar ve özel kanun hükümleri tarafından aksi öngörülmedikçe;

1- Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir.

2- Yabancı yatırımcılar yerli yatırımcılarla eşit muameleyle tâbidirler."

Buna göre, Türkiye'de doğrudan yatırım yapan yabancı yatırımcılar ile yerli yatırımcılar eşit muameleyle tâbidir. Bu Kanun ile getirilmiş olan "eşit muamele ilkesi" Türkiye'de geçerli olan her hukuk düzenlemesi için geçerlidir. 6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan genç girişimcilere yönelik kazanç istisnası bu açıdan eşit muamele ilkesi çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Kişisel kanaatimize göre, Türkiye'de doğrudan yatırım yapan veya yapmak isteyen yabancı yatırımcılar açısından 4875 sayılı Kanun bu yatırımcıların Anayasası mahiyetindedir. Dolayısıyla, eşit muamele ilkesinin bir gereği olarak 6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan kazanç istisnasından Türkiye'de icra ettiği ticarî ve ziraî faaliyetlerden ötürü Türkiye'ye doğrudan yatırım yapan dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin bu istisnadan yararlanamayacak olması 4875 sayılı Kanuna aykırı bir düzenlemedir.

6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan düzenleme bir özel Kanun ile getirildiği için bu uygulamanın 4875 sayılı Kanuna aykırı olmadığı düşünülebilir. Ancak yukarıda da ifade ettiğimiz gibi 4875 sayılı Kanun yabancı yatırımcıların Anayasası mahiyetinde bir Kanun olduğu için Türk hukuk sisteminde yapılmış olan her düzenlemenin bu Kanun ile getirilmiş temel kurallar çerçevesinde düzenlenmesi gereklidir.

1.4. Kazanç İstisnasından Yararlanılabilecek Vergilendirme Dönemi

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü tam mükellefiyet rejimine göre vergilendirilecek genç girişimcilerin söz konusu kazanç istisnasından yararlanabileceği vergilendirme dönemini de belirlemiştir. Buna göre, kazanç istisnasından tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanabilecektir.

Bu kural gereğince ilk defa mükellefiyet tesis ettiren genç girişimciler tarafından üç vergilendirme dönemi boyunca kazanç elde edilememesi veya 75.000 TL tutarından daha az bir kazanç elde edilmesi halinde, üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanılamayan kazanç istisnasının izleyen takvim yıllarına devretmesi mümkün değildir.

1.5. Kazanç İstisnası İçin Getirilmiş Olan Miktar Kısıtlaması

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre, genç girişimciler faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançların 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı mezkûr maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, gelir vergisinden istisnadır.

Kanun düzenlemesinde "üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri" ifadesine yer verildiği için 75.000 TL'lik kazanç istisnası üç dönem boyunca uygulanması gereken toplam kazanç istisnası tutarıdır. Diğer bir ifadeyle, mükellefler tarafından üç dönemlik süre içerisinde herhangi

bir takvim yılında 75.000 TL'lik istisna kazanç elde edilmesi halinde, istisna bu tutara uygulanacak olup, istisna tutarını aşan kazanç tutarı gelir vergisine tâbi olacaktır. Örneğin, 2016 takvim yılında ilk defa mükellefiyet tesis ettiren bir genç girişimci bu dönemde 80.000 TL istisna kapsamında bir kazanç elde etmesi durumunda 2016 takvim yılında elde edilen toplam 80.000 TL'lik kazancın 75.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna olacak geri kalan 5.000 TL'lik kısım vergiye tâbi olacaktır. Diğer yandan, bu mükellefin 2017 ve 2018 takvim yıllarında elde ettiği kazançlardan ötürü istisna hükmünden faydalanması söz konusu olmayacaktır.

Hiç şüphesiz 6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan istisna düzenlemesi Türkiye'nin içinde bulunduğu iktisadî koşullar dikkate alındığında son derece yerinde bir düzenleme olmuştur. Ancak, düzenleme bir ayağı itibarıyla eksik olmuştur. Türkiye'nin genç girişimcilere olan ihtiyacı kadar bu girişimcilerin ihracat odaklı üretim yapmaları da Türkiye açısından büyük bir öneme sahiptir.

Türkiye'nin iktisadî gelişiminde "ihracat odaklı büyüme modeli" büyümenin itici gücüdür. Bu nedenle, Türkiye'nin üretim kadar belki de bundan daha önemli olarak ihracata dönük üretime ve üretim modellerine ihtiyacı vardır. İhracat odaklı büyüme aynı zamanda Türkiye'den küresel ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin çıkmasını da sağlayacaktır.

Bu nedenle, söz konusu düzenlemenin bir adım daha ileri götürülmek suretiyle üç vergilendirme döneminde genç girişimcilerin elde ettikleri kazançların % 60 ve daha fazla kısmını ihracat kaynaklı elde etmeleri durumunda kazanç istisnasının 150.000 Türk Lirası olmasına yönelik bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

1.6. Kazanç İstisnasından Faydalanabilmek İçin Getirilmiş Olan Şartlar

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 1'inci fıkrası hükmünde bu madde ile genç girişimcilere sağlanacak olan kazanç istisnasından girişimcilerin faydalanabilmesi için gerekli olan şartlar düzenlenmiştir. Buna göre, söz konusu istisnadan faydalanabilmek için aşağıdaki şartların gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- 1- Genç girişimciler tarafından işe başlamanın kanunî süresi içinde bildirilmiş olması,
- 2- Genç girişimcilerin kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çıracak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz),
- 3- Genç girişimciler tarafından faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde, tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
- 4- Genç girişimcilerin ölümü nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5- Genç girişimciler tarafından mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

2.Şahıs Şirketlerinde Ortakların Kazanç İstisnasından Faydalanmasının Esasları

Genç girişimciler tarafından faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde de söz konusu kazanç istisnasından yararlanılması mümkündür. Ancak bu gibi durumlarda istisnadan faydalanabilmek için tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması gerekmektedir.

6663 sayılı Kanun ile getirilmiş olan kazanç istisnası genç girişimcilere sağlanan bir istisna olduğu için şahıs şirketlerinde her bir ortağın ilgili şartları gerçekleştirmesi koşuluyla belirtilen dönemler itibarıyla her bir genç girişimci ayrı ayrı istisna hükmünden faydalanabilecektir.

3.İstisna Kazancın Olması Halinde Yıllık Beyan Esasının Uygulanması

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre, genç girişimciler tarafından istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna hükümlerinin uygulanması yıllık beyan esasına göre vergilendirmeyi etkilemeyecektir.

4.İstisna Kazanç Elde Eden Genç Girişimcilere Yönelik Olarak GVK'nın 94'üncü Maddesinin Uygulanması

Genç girişimcilerin faaliyetleri boyunca G.V.K.'nun 94'üncü maddesi kapsamında bir gelir elde etmeleri halinde, bu madde hükmüne göre tevkifat yapmak zorunda olanlar yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, genç girişimcilere yönelik uygulanacak kazanç istisnası, G.V.K.'nun 94'üncü maddesi uyarınca yapılacak olan tevkif suretiyle vergilendirmeyi etkilemeyecektir.

5.Kazanç İstisnasının Uygulanmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığına Verilmiş Olan Yetki

G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası hükmüne göre, G.V.K.'nun Mükerrer 20'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Sonuç

Girişimcilik bir kültürdür. Bu kültürün genç kuşaklar tarafından benimsenmesi bir yandan eğitim ile bir yandan ise gençlere yönelik olarak getirilecek olan teşvik düzenlemeleri ile oluşturulabilecektir. Bu nedenle, girişimcilik kültürünün bir ayağını eğitim diğer ayağını ise Devlet tarafından uygulanacak teşvik düzenlemelerinin oluşturduğunu söyleyebiliriz.

Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olarak iktisadî kalkınmasını gerçekleştirebilmesi için her türlü üretim modeline açık alması ve üretimin teşvik edilmesi için Devletin kendisine düşen görevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu açıdan Devlet kurumuna düşen en büyük görev genç girişimcilerin faaliyetlerinin her yönden desteklenmesidir.

6663 sayılı Kanunun madde gerekçesinde de belirtildiği gibi genç girişimciler, ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yenilik ve yaratıcılığın en önemli kaynaklarından bir tanesidir. Bu özellikleri nedeniyle genç girişimcilerden yeterince yararlanılması gelişmekte olan ülkeler açısından benimsenecek olan "yeni bir büyüme modelinin" en önemli değişkenlerinden bir tanesidir.

Bu görevin yerine getirilmesi amacıyla 6663 sayılı Kanun ile G.V.K.'nun mülga Mükerrer 20'nci maddesi yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile yirmidokuz yaşını doldurmamış genç girişimcilere önemli bir kazanç istisnası getirilmiştir. Bu istisnadan ticarî, ziraî ve mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilen tam mükellefiyete tâbi gerçek kişiler yararlanabilecektir. Dolayısıyla, istisna düzenlemesinden dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler yararlanamayacaktır.

Genç girişimciler için getirilmiş olan kazanç istisnası, mükelleflerin faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançların 75.000 Türk Lirasına kadar olan kısmının madde hükmünde belirtilmiş olan şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden istisna tutulması şeklinde uygulanacaktır.

Kaynakça

-4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu

-6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

-----o-----

1. (1) 10.02.2016 tarih ve 29620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
2. (2) 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAKLAR GENEL KURULU VE SİRKÜLER KARAR UYGULAMASI

Ahmet UYANIK

Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi

Özet

Türk Ticaret Kanunu limited şirketler açısından genel kurul kararı alınmasında "sirküler karar" şeklinde adlandırılan kolaylaştırıcı bir yöntemi öngörmüştür. Bu şekilde karar almaya yönelik hükümler göz önünde bulundurularak, ilan, çağrı, toplantı vd. prosedürlere gerek kalmadan kararlar alınabilmesi mümkündür. Ancak bu durumda da genel kurul kararı alınmasına yönelik emredici hükümlere ve özellikle Kanun ve şirket sözleşmesinde yer alan nisaplara uygun hareket edilmesi gereklidir.

1. Giriş

Yeni Türk Ticaret Kanunu limited şirketlerde genel kurul müessesesini yeniden düzenleme yoluna gitmiştir. Genel kurula ilişkin hükümler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 616 ila 622. maddelerinde yer almıştır. Burada, mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun genel kurul hakkındaki hükümleri büyük ölçüde korunmuş olmakla birlikte, daha detaylı düzenlemelere ve bazı yeni hükümlere yer verildiği görülmektedir.

Esasen, mülga 6762 sayılı Kanunda ortak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketlerin genel kurul toplantılarında anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmekteyken; yeni düzenlemede ortak sayısına göre olan bu ayırım terkedilmiş, usule ilişkin konularda anonim şirket hükümlerine atıf yapılarak bu hususların tüm limited şirketlerde de uygulanması sağlanmıştır. Buna karşın, eski düzenlemede mevcut bulunan ortak sayısı yirmi ve altında olan limited şirketlere yönelik toplantı yapılmaksızın genel kurul kararı alma yöntemi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda tüm limited şirketler için de geçerli hale getirilmiştir.

Böylelikle, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bir yandan genel kurula ilişkin anonim şirket hükümlerinin ortak sayısına bakılmaksızın tüm limited şirketlere uygulanması yolunu seçerken; diğer yandan da genel kurul kararı alınmasına yönelik "sirküler karar" olarak adlandırılan kolaylaştırıcı bir yöntemi de tüm limited şirketlerde uygulanır duruma getirmiştir.

Bu kapsamda, yazımızda, limited şirketlerde ortaklar genel kurulu ve işlemleri ile sirküler karar uygulaması değerlendirme konusu yapılmıştır.

2. Ortaklar Genel Kurulu

Limited şirketlerde ortaklar genel kurulu zorunlu bir organdır. Şirketin diğer zorunlu organı olan müdürler ile genel kurul arasında hiyerarşik bir ilişki yerine organlar arası işlevler ayrımı söz konusudur. Buradan hareketle, genel kurula bazı kritik ve önemli kararları alma yetki ve görevi verilmiş ve bu yetkilerin devredilemez olduğu Kanunda açıkça belirtilmiştir. Zira, Türk Ticaret Kanunu'nun 616/1. maddesinde başka kişi ve organa devredilemeyen ve genel kurulun bizzat kullanması gereken yetkiler sayılmıştır.

Bu yetkiler Şu hususlardan oluŐmaktadır:

- a) Şirket sözleŐmesinin değiştirilmesi,
- b) Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları,
- c) Topluluk denetçisi ile (!) denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları,
- d) Topluluk yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun onaylanması,
- e) Ylsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun onaylanması, kr payı hakkında karar verilmesi, kazanç paylarının belirlenmesi,
- f) Müdürlerin cretlerinin belirlenmesi ve ibraları,
- g) Esas sermaye paylarının devirlerinin onaylanması,
- h) Bir ortağın Şirketten çıkarılması için mahkemedен istemde bulunulması,
- i) Müdürün, Şirketin kendi paylarını iktisabı konusunda yetkilendirilmesi veya böyle bir iktisabın onaylanması,
- j) Şirketin feshi,
- k) Genel kurulun kanun veya Şirket sözleşmesi ile yetkilendirildiği ya da müdürlerin genel kurula sunduğu konularda karar verilmesi."

Ayrıca, aynı maddenin 2. fıkrasında, Şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde devredilemez niteliği kazanan ve genel kurulca kullanılması gereken yetkilere yer verilmiş olup, bu yetkiler Şu hususları kapsamaktadır:

- a) Şirket sözleşmesi uyarınca genel kurulun onayının arandığı hller ile müdürlerin faaliyetlerinin onaylanması,
- b) nerilmeye muhatap olma, nalım, geri alım ve alım haklarının kullanılması hakkında karar verilmesi,
- c) Esas sermaye payları üzerinde rehin hakkı kurulmasına ilişkin onayın verilmesi,
- d) Yan edim yükümlülükleri hakkında i yönerge çıkarılması,
- e) Şirket sözleŐmesinin 613 üncü maddenin dördüncü fıkrası uyarınca ortakların onayını yeterli görmemesi hâlinde, müdürlerin ve ortakların Şirkete karşı bağlılık yükümü veya rekabet yasağı ile baĐdaŐmayan faaliyetlerde bulunabilmelerinin onayı için gereken izin verilmesi,
- f) Bir ortağın Şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerden dolayı Şirketten çıkarılması."

Öte yandan, TTK'nın 616/3. maddesinde, tek ortaklı limited Şirketlerde, bu ortağın genel kurulun tüm yetkilerine sahip olduğu ve genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları gerektiği belirtilmektedir. Böylelikle, Şirketin tek ortaklı olması halinde de genel kurulun zorunlu organ olma vasfının devam ettiği, söz konusu ortağın genel kurul kararlarını ancak "genel kurul" sıfatıyla alabileceği, devredilemez yetkilere ilişkin hükümlerin de halen geçerli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

3. Genel Kurul Toplantısı

Limited Şirketlerde ortaklar genel kurulu toplantısı, olağan veya olağanüstü toplantı Şeklinde geekleŐtirilebilir. Türk Ticaret Kanunu'nun 617/1. maddesine göre, olağan toplantının her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılması zorunludur.

Genel olarak hesap döneminin 31 Aralıkta sona erdiği gözetildiğinde, genel kurulun izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar yapılması gerekmektedir. Bunun yanında, Şirket sözleşmesi uyarınca ve gerektiğe genel kurul olağanüstü olarak toplantıya çağırılır. Burada, Şirket sözleşmesinde hangi hllerde genel kurulun olağanüstü toplanacağı ngrlmŐ ise, bu Őartın geekleŐmesi

durumunda veya şirketin işleyişi bakımından genel kurulda alınması gereken acil bir kararın varlığı halinde veyahut Kanunda öngörülen koşulların söz konusu olması durumunda (örneğin TTK. m. 633 ve 376/1-2 uyarınca sermayenin kaybı durumu) genel kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması gerekir.

3.1. Toplantıya Çağrıya Yetkili Olanlar

Limited şirketlerde genel kurulu toplantıya çağırmaya kural olarak müdürler yetkilidir (TTK m. 617/1, 624/2). Bununla birlikte, Türk Ticaret Kanunu'nun 617/3. maddesi uyarınca, usule yönelik konularda (toplantıya çağrı, azlığın çağrı ve öneri hakkı, gündem, öneriler, çağrısız genel kurul, hazırlık önlemleri, tutanak, yetkisiz katılma) anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacağından; tasfiye memurları, azlık ve mahkeme tarafından da genel kurul çağrısı söz konusu olabilecektir.

Bu kapsamda, tasfiye memurlarının tasfiye işlemleriyle ilgili konularda genel kurulu toplantıya çağırması mümkündür (TTK, m. 410/1).

Yine, sermayenin en az onda birini temsil eden azlık hak sahipleri de, müdürden/müdürlerden yazılı olarak gerektirici sebepleri ve gündemi belirterek, genel kurulu toplantıya çağırmasını veya genel kurul zaten toplanacak ise, karara bağlanmasını istedikleri konuları gündeme koymasını isteyebileceklerdir. Şirket sözleşmesiyle, çağrı hakkı daha az sayıda paya sahip olan pay sahiplerine de tanınabilir. Gündeme madde konulması istemi, çağrı ilanının Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmasına ilişkin ilan ücretinin yatırılması tarihinden önce müdürlere ulaşmış olması gerekir. Ayrıca, çağrı ve gündeme madde konulması talebinin noter aracılığıyla yapılması da zorunlu bir koşuldur. Müdürler çağrıyı kabul ettiği takdirde, genel kurul en geç kırkbeş gün içinde yapılacak şekilde toplantıya çağrılır; ancak çağrı kabul edildiği halde kırkbeş gün içinde genel kurul toplantıya çağrılmaz ise bu kez çağrı istem sahibi azlık tarafından yapılacaktır (TTK, m. 411).

Öte yandan, azlık hak sahiplerinin çağrı veya gündeme madde konulmasına ilişkin istemleri müdürler tarafından reddedildiği veya isteme yedi iş günü içinde olumlu cevap verilmediği takdirde, aynı ortakların başvurusu üzerine, genel kurulun toplantıya çağırılmasına şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi karar verebilir. Mahkeme toplantıya gerek görürse, gündemi düzenlemek ve Kanun hükümleri uyarınca çağrıyı yapmak üzere bir kayyım atayacaktır (TTK, m. 412).

3.2. Toplantıya Çağrı Usulü

Türk Ticaret Kanunu'nun 617/2. maddesine göre, genel kurul, toplantı gününden en az onbeş gün önce toplantıya çağrılır. Şirket sözleşmesi bu süreyi uzatabilir veya on güne kadar da kısaltabilir. Burada, TTK'nın 413/2. maddesi uyarınca, gündem çağrıyı yapanlar tarafından belirleneceğinden, çağrının şirket müdürleri tarafından yapılması halinde müdürlerin toplantı gündemini belirlemeye yönelik bir karar alması gerekli görülmektedir.

Ek olarak, genel kurul toplantı çağrısı, esas sözleşmede gösterilen şekilde, (varsa) şirketin internet sitesinde ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanan ilanla yapılır. Ayrıca, toplantı günü ile gündem ve ilanının çıktığı veya çıkacağı gazetelerin, iadeli taahhütlü mektupla şirket ortaklarına bildirilmesi de şarttır (TTK, m. 414/1).

Bu arada, anonim şirketlerden farklı olarak, gündeminde hangi konu olursa olsun limited şirket genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisinin bulunması gerekli değildir (TTK, m. 617/3). Dolayısıyla, genel kurul toplantısı öncesinde Bakanlığa herhangi bir bildirimde bulunulmayacaktır.

Öte yandan, limited şirketlerin az ortaklı ve küçük ölçekli yapıları gözetildiğinde, işlemlerin kolay şekilde yerine getirilebilmesi bakımından, genel kurulun çağrısız şekilde toplanması yolu izlenebilecektir. Zira, TTK' nın 416. maddesi kapsamında, bütün ortaklar veya temsilcileri; aralarından herhangi bir itiraz bulunmadığı takdirde, genel kurula katılmaya ve genel kurul toplantılarının yapılmasına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, çağrıya ilişkin usule uyulmaksızın genel kurul olarak toplanabilir ve bu toplantı nisabı var olduğu sürece de karar alabilirler. Ayrıca, çağrısız toplanan genel kurulda gündeme oybirliği ile madde eklenebilmesi mümkündür.

Bu şekilde, limited şirketler tarafından genel kurul toplantılarının çağrısız ve ilansız olarak gerçekleştirilmesi imkan dahilindedir. Yukarıda da belirtildiği gibi, toplantıya tüm ortakların veya temsilcilerinin iştirak etmesi ve bu nisabın toplantı süresince korunması gerekmektedir. Aksi halde alınan kararlar geçersiz olacaktır.

3.3. Oy Hakkı ve Hesaplanması

Türk Ticaret Kanunu'nun 618/1. maddesi kapsamında, ortakların oy hakkı kural olarak esas sermaye paylarının itibarî değerine göre hesaplanacaktır. Şirket sözleşmesinde daha yüksek bir tutar öngörülmemişse her yirmibeş Türk Lirası bir oy hakkına karşılık gelir. Örneğin, esas sermayesi 100.000.- TL ve esas sermaye paylarının değeri de 100.-TL olan bir limited şirkette, toplam oy sayısı (100000/25=) 4000 adet olarak dikkate alınacaktır. Yine, şirket sözleşmesiyle birden fazla oya sahip ortakların oy haklarına sınırlama getirilebilecektir. Ancak, her ortağın en az bir oy hakkı bulunması esastır. Bu hüküm emredici nitelikte olduğundan şirket sözleşmesi ile değiştirilmesi de mümkün değildir.

Öte yandan, şirket sözleşmesi oy hakkını, itibarî değerden bağımsız olarak her esas sermaye payına bir oy hakkı düşecek şekilde de belirleyebilir. Yani itibari değeri ne olursa olsun her sermaye payı bir oy hakkı verir. Ancak bu uygulamada, en küçük esas sermaye payının itibarî değeri, diğer esas sermaye paylarının itibarî değerleri toplamının onda birinden az olmamalıdır (TTK, m. 618/2).

Bununla birlikte, şirket sözleşmesiyle esas sermaye payı sayısına göre oy usulü benimsenmiş ise, denetçi ve özel denetçi seçimi ile müdürler, yöneticiler, tasfiye memurları ve denetçiler hakkında sorumluluk davası açılması kararlarının alınmasında bu usul uygulanmaz (TTK, m. 618/3). Bu kararlar, TTK m. 618/1. hükmü çerçevesinde itibari değere göre belirlenen oy sayısı kuralına göre alınabilecektir .

3.4. Oydan Yoksunluk Hali

Türk Ticaret Kanunu'nun 619. maddesinde, oydan yoksunluk halinin söz konusu olduğu kararlara ve oydan yoksun olanlara yer verilmektedir. Buna göre:

- Müdürlerin ibralarına ilişkin kararlarda, herhangi bir şekilde şirket yönetimine katılmış bulunanlar,

- Şirketin kendi esas sermaye payını iktisabına ilişkin kararlarda, esas sermaye payını şirkete devreden ortak,

- Ortağın bağıllık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyetlerde bulunmasını onaylayan kararlarda ilgili ortak, oy kullanamayacaktır.

3.5. Toplantı ve Karar Nisapları

Limited şirket genel kurul toplantılarında aranan nisapları; olağan kararlar, önemli kararlar, şirket sözleşmesi değişikliği kararları ve özel nisap gerektiren diğer kararlar şeklinde dört bölümde ele almak mümkündür.

- Türk Ticaret Kanunu'nun olağan karar almaya ilişkin 620. maddesinde, kanun veya şirket sözleşmesinde aksi öngörülmediği takdirde, seçim kararları dâhil, tüm genel kurul kararlarının, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Buradan hareketle, maddenin lafzında geçen "toplantıda temsil edilen oyların" ifadesinden, olağan kararlarda toplantı nisabının aranmayacağı, toplantı nisabı ne olursa olsun toplantıya katılan ortakların salt çoğunluğu ile karar alınabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, şirket sözleşmesinde toplantı için asgari bir nisap da öngörülebilecektir. Yine sözleşmede olağan kararlar için daha ağır bir karar nisabı belirlenmesi mümkündür.

- Öte yandan, TTK'nın 621. maddesi, önemli kararlara yönelik genel kurul karar nisabını düzenlemiştir. Bu kapsamda, aşağıdaki genel kurul kararları, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması hâlinde alınabilir (TTK m. 621/1):

- a) Şirket işletme konusunun değiştirilmesi,
- b) Oyda imtiyazlı esas sermaye paylarının öngörülmesi,
- c) Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılması, yasaklanması ya da kolaylaştırılması,
- d) Esas sermayenin artırılması,
- e) Rüçhan hakkının sınırlandırılması ya da kaldırılması,
- f) Şirket merkezinin değiştirilmesi,
- g) Müdürlerin ve ortakların, bağıllık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyette bulunmalarına genel kurul tarafından onay verilmesi,
- h) Bir ortağın haklı sebepler dolayısıyla şirketten çıkarılması için mahkemeye başvurulması ve bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılması,
- ı) Şirketin feshi."

Bu kararların alınmasında, yukarıda da belirtildiği üzere, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması gerekir. Söz konusu nisabının yoruma açık olduğu ve farklı görüşlerin söz konusu olabileceği ortadadır. Kanımızca (ve bazı görüşlere göre), "oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması" ifadesinin toplantı nisabına işaret ettiği, dolayısıyla bu nisapla toplanan genel kurulda temsil edilen oyların en az üçte ikisinin oyuyla karar alınabileceği düşünülmektedir.

Bununla birlikte, TTK. m. 621/2. hükmü uyarınca, kanunda belli kararların alınabilmesi için ağırlaştırılmış nisap aranıyorsa, bu nisabı daha da ağırlaştıracak şirket sözleşmesi hükümleri, ancak şirket sözleşmesinde öngörülecek çoğunlukla kabul edilebilecektir.

Yine, bir ortağın şirketten çıkarılma sebeplerinin sonradan şirket sözleşmesine konulabilmesine dair sözleşme değişikliği, şirket sermayesini temsil eden tüm ortakların genel kurul toplantısında oy birliği ile karar almasıyla mümkündür (TTK m. 621/3).

- Öte yandan, Türk Ticaret Kanunu'nun 589/1. maddesi çerçevesinde, şirket sözleşmesinde yapılacak değişiklikler için (şirket sözleşmesinde daha ağır bir nisap öngörülmemiş ise) esas sermayenin üçte ikisini temsil eden ortakların kararı gerekmektedir. Burada, önemli kararlar olarak belirtilen 621/1. maddedeki kararların bazılarının da sözleşme değişikliği gerektirdiği göz önünde bulundurulduğunda, hangi nisabın aranacağı konusunda yoruma ihtiyaç duyulmaktadır. Düşüncemize göre, TTK'nın 589/1. maddesinde, 621. madde hükmünün saklı olduğu belirtildiğinden, 621/1. madde de sayılan sözleşme değişikliği gerektiren kararlar dışında kalan sözleşme değişikliği kararları için Kanunun 591/1. maddesinde öngörülen nisap uygulanacaktır .

- Bu arada, yukarıda belirtilen nisaplar dışında, birleşme, bölünme ve tür değişikliği kararları için de Kanunda özel nisaplar belirlenmiştir (TTK, m.151, 173/2, 189/1-c).

4.Genel Kurula İlişkin Sirküler Karar Uygulaması

Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 536/2. maddesinde, ortak sayısı yirmi ve daha az olan şirketlerde kararların, ortakların yazılı reyleriyle verilebileceği hükmü bulunmaktaydı. Söz konusu bu uygulamaya 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 617/4. maddesinde de yer verilmiştir.

Zira, TTK'nın 617/4. maddesinde, "Herhangi bir ortak sözlü görüşme isteminde bulunmadıkça, genel kurul kararları, ortaklardan birinin gündem maddesi ile ilgili önerisine diğer ortakların yazılı onayları alınmak suretiyle de verilebilir. Aynı önerinin tüm ortakların onayına sunulması kararın geçerliliği için şarttır." denilmektedir.

Böylelikle, eski düzenlemede mevcut bulunan ortak sayısı yirmi ve altında olan limited şirketlere yönelik toplantı yapılmaksızın genel kurul kararı alma yöntemi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda tüm limited şirketler için geçerli hale getirilmiştir.

Bu tür kararlar, öğretide, "elden dolaştırma yoluyla karar" veya "sirküler karar" olarak adlandırılmışlardır .

Esasen, limited şirketlerin az ortaklı ve küçük ölçekli yapıları göz önünde bulundurularak, genel kurul kararı alınmasında kolaylık sağlanması öngörülmüştür. Öyle ki, madde gerekçesinde de, sirküler karar alma yönteminin limited şirketler genel kurul kararlarının alınmasında büyük bir ihtiyaca cevap verebileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, limited şirketler, genel kurul kararlarını toplantı yapılmaksızın alabileceklerdir. Bu şekilde sirküler karar alınabilmesi için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekli görülmektedir.

Öncelikle, ortakların biri tarafından yapılan öneri diğer ortakların tamamının onayına sunulmalıdır. Burada, ortakların bir arada bulunmaları şart değildir. Genel kurul kararı alınmasına yönelik yazılı teklifin diğer ortaklara ulaştırılarak kabul veya red oyu vermeleri istenecektir.

Ayrıca, sonradan herhangi bir itirazın vuku bulmaması bakımından, ortakların sözlü görüşme istemlerinin olmadığı konusunda teklif metninde açıklama yapılmalı ve bu hususta ortakların imzaları alınmalıdır.

Yine, burada kararların oybirliği ile alınmasına gerek yoktur. Teklifin tüm ortakların onayına sunulması ve sözlü görüşme isteminin söz konusu olmaması koşuluyla kanun ve şirket sözleşmesinde öngörülen nisaplar dahilinde kararlar alınabilecektir.

Öte yandan, bu şekilde alınan kararın şirketin "Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri"ne yapılandırılması veya doğrudan deftere yazılan teklifin ortaklar tarafından yukarıda belirtilen çerçevede imzalanması yerinde olacaktır.

5. Sonuç

Limited şirketlerde genel kurul kararı alınmasında Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen hususlara riayet edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde alınan kararlarda iptal edilebilirlik veya hükümsüzlük durumu söz konusu olabilecektir.

Öte yandan, Türk Ticaret Kanunu limited şirketler açısından genel kurul kararı alınmasında "sirküler karar" şeklinde adlandırılan kolaylaştırıcı bir yöntemi öngörmüştür. Bu şekilde karar almaya yönelik hükümler göz önünde bulundurularak, ilan, çağrı, toplantı vd. prosedürlere gerek kalmadan kararlar alınabilmesi mümkündür. Ancak bu durumda da genel kurul kararı alınmasına yönelik emredici hükümlere ve özellikle Kanun ve şirket sözleşmesinde yer alan nisaplara uygun hareket edilmesi gereklidir.

KAYNAKÇA

- ÇAMOĞLU, Ersin, "Limited Ortaklık Genel Kurulunda Nisaplar" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 239, (Kasım 2012)
- ÇOŞTAN, Hülya, "Limited Şirkette Genel Kurul Nisapları" Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, Sayı: 1, (2015)
- PULAŞLI, Hasan, "Şirketler Hukuku Genel Esaslar" Ankara, 2013, Adalet Yayınevi

BEYANNAME TESCİL TARİHİNİN KDV UYGULAMASINDA ÖNEMİ YOK MU ?

Menderes ÇETİN
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Özet

KDV Kanunu 17/4-o maddesi ile gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması hizmetlerinin KDV'siz olacağı belirtilmiştir. Aynı kanunda bu kapsamda verilen hizmetlerden ithalat beyannamesinin tesciline kadar olanların ithalatta KDV matrahına eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

1. Giriş

İthalata konu mallar için doğası gereği antrepolar, geçici depolama yerleri veya gümrüklü sahalara alınarak serbest dolaşıma giriş sürecini tamamlanmaktadır. Bu alanlarda ithalata konu mallara verilen hizmetleri konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi, yüklenmesi, boşaltılması vb. hizmetler olarak belirtilebiliriz. Bu hizmetler için nakden veya hesaben yapılan ödemelerden gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar olan kısma isabet edenlerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre ithalatta KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

2.Gümrük Antrepoları, Geçici Depolama Yerleri, Gümrüklü Sahalar ve Buralarda Verilen Hizmetler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-o maddesiyle, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Maddede geçen antrepo ifadesi ile gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan ve kuruluşunda aranılacak koşulları ve nitelikleri yönetmelikle belirlenen yerleri, geçici depolama yerleri ifadesi ile geçici depolanan eşyanın her türlü dış etken ve müdahalelerden korunmasını sağlayacak şekilde yapılmış ve taşıtların durduğu, yanaştığı veya indiği yerlerdeki ambar, depo, ardiye veya hangar gibi yerleri, gümrüklü sahalardan ifadesi ile Gümrük İdaresinin denetim, kontrol, yetki ve sorumluluğunda bulunan; fiziki olarak etrafından ayrılmış veya böyle addedilen ve yolcu, eşya ve araçların gümrük işlemleri yapılmak üzere buldukları yerlerin anlaşılması gerekmektedir.

Tanımı yapılan bu alanlarda verilen hizmetler için 60 seri numaraları Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamaya göre;

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetleri,

Terminal Hizmeti: Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmetlerini ifade etmektedir.

Sirkülerde ardiye kapsamında verilen hizmetler için yapılan tanımlamanın depolama hizmetlerini de kapsadığı görülmektedir. Bu durumda kanun metninde depolamanın ayrıca ifade edilmesinin şu anki düzenlemelere ve tanımlara göre pratik hayatta bir karşılığı olmadığı söylenebilir.

3.Gümrük Antrepoları, Geçici Depolama Yerleri ve Gümrüklü Sahalarda Verilen Hizmetlerde KDV Uygulaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-o maddesindeki istisna hükmü yer, hizmet ve eşya bazında değerlendirilerek uygulanmalıdır. İstisna gümrük antrepoları, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat eşyası, ihracat eşyası, transit eşyası niteliğindeki eşyalara verilen ardiye, depolama, terminal ve kiralama hizmetleri kapsamında olması halinde uygulanabilecektir.

Maddede belirtilen istisnanın mefhumu muhalifinden hareketle; ithal, ihraç ve transit eşya kapsamında olmayan yani millileşmiş eşyalara gümrük antrepolarında, geçici depolama yerlerinde ve gümrüklü sahalarda verilen hizmetler istisna kapsamı dışındadır. Dolayısıyla bu eşyalara verilen hizmetlerde istisna hükümlerinden faydalanılması mümkün değildir.

4.KDV Kanunu 17/4-o Kapsamında Verilen Hizmetlerin İthalatta KDV Matrahına Etkisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinin (c) bendinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle "fiili ithalat" tabiri kaldırılmış ve yerine "gümrük beyannamesinin tescil tarihine" ifadesi getirilmiştir. Böylece maddeye göre gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenlerin de ithal edilen malın KDV matrahına dahil edileceği belirtilmiştir.

1615 sayılı (Eski) Gümrük Kanunu'na göre "fiili ithal" tabiri eşyanın vergilerin ödendiği veya cari hesabının mahsubunun yapıldığı veya teminata bağlandığı veya erteleme işleminin gümrüğünce tekemmül ettirildiği veya muaflik hükümlerinin uygulandığı, diğer bir deyişle ithalat işlemlerinin tamamlandığı tarihe karşılık gelmektedir. Ancak 4458 sayılı (Yeni) Gümrük Kanunu'nda belirtilen "gümrük beyannamesinin tescil tarihi" eski kanundaki tabir olan "fiili ithalat" tabirine karşılık gelen ithalat işlemlerinin tamamlandığı tarihin tam aksine, ithalat işlemlerine başlama tarihini ifade etmektedir.

İthalat işlemleri yapılarak millileşen veya milli statüdeki eşyanın geçici depolama yerlerinde ve antrepolarında depolanmasında farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, gümrük idarelerine sunulmasından sonra gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar konulduğu yerlere geçici depolama yerleri denilmektedir.

Gümrük mevzuatımıza göre geçici depolama yerlerine ancak gümrükçe onaylanmış bir işlem yapıncaya veya kullanıma tabi tutuluncaya kadar serbest dolaşımda bulunmayan eşya konulabilir.

5.Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliğindeki ve Gümrük Mevzuatındaki Düzenlemeler

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İthalatta Matrah" başlıklı kısmına göre; ithal edilen eşyanın gümrük antreposuna konulduğu tarihten gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar geçen süre için ödenen ardiye ücreti üzerinden Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-o maddesine göre KDV hesaplanmadığından vergilendirilmeyen bu tutar, ithalatta KDV matrahına dâhil edilir.

Malın, ithalat işlemi gerçekleşikten sonra da gümrük antreposunda kalmaya devam etmesi durumunda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet için ayrı bir fatura düzenlenebileceği gibi antrepodan çekiş sırasında işlem için tek bir fatura da düzenlenebilir. Bu durumda gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen ardiye hizmet bedeline isabet eden tutar, fatura üzerinde ayrıca gösterilir ya da "İşlem bedelinin ' TL'si gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen hizmet bedeline aittir." şeklinde bir açıklama yapılır.

Öte yandan gümrük antrepoları gibi yerlerde ithalata konu mallar için verilen Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-o kapsamındaki hizmetlerden gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonra ancak ithalata konu malın millileşmesinden (yani fiili ithalatın gerçekleşmesinden) önce ortaya çıkan ardiye vb. hizmet alımları, beyanname tescil işlemleri sırasında yani beyannamenin açılması sırasında belli olmadığı için ithalatta KDV matrahına dâhil edilememektedir.

26.03.2011 tarih 27886 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile değişik Gümrük Yönetmeliği'nin İstisnai Kıymetle Beyan Başlıklı 53. maddesinin 5. fıkrasına göre; İthal eşyasının gümrük kıymetine veya katma değer vergisi matrahına girmesi gereken, ancak gümrük beyannamesinin tescili anında beyan sahibi tarafından mevcudiyetinin bilinmesi mümkün olmayan kıymet veya matrah unsurları için, en geç söz konusu kıymet veya matrah unsurunun öğrenildiği ayı takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar beyanda bulunulup, vergilerinin de aynı süre içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne hitaben yazılan 25.05. 2011/12639 sayılı yazıda;

"satın alınan hizmet faturasının tarihi gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki bir tarih olsa bile gümrük işlemlerine konu eşya için beyannamenin tescil tarihine kadar yapılan ödemelerin (ardiye, antrepo, tahmil, tahliye, vb.) belgelendirilerek ithalatta KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen "ödeme" ibaresi nakden veya hesaben ödeme ile birlikte belli bir meblağın borçlanılmak üzere tahakkuk etmesini de kapsamaktadır" denilmiştir.

Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nde ithalat işlemleri bitirilmiş eşya ile yurt içinde üretilmiş milli eşyanın antrepolarda kalabileceği hüküm altına alınmıştır.

6.İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca Verilen 28.01.2015 Tarihli Özelge

Özelge, 28.01.2015 tarihini taşımasına rağmen 2015 yılı Kasım ayında özelge havuzunda yayınlanmıştır.

Bu özelgede İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; gümrüklü sahalarda ardiye, depolama hizmetleri veren bir mükellef için ardiye hizmetinin gümrük beyannamesinde öngörülen süreyi aşması halinde söz konusu hizmete ilişkin gümrük beyannamesi tescil tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanmasının gerekip gerekmediği hususundaki sorusuna;

"Buna göre, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine ilişkin KDV Kanununun 17/4-o maddesi ile ihdas olunan istisnanın uygulanması açısından, gümrük beyannamesinin tescil tarihi kısıtlayıcı bir unsur teşkil etmemektedir.

Dolayısıyla, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar verilen söz konusu hizmetlerin gümrük beyannamesi tescil edildikten sonra da verilmeye devam edilmesi halinde de KDV Kanununun 17/4-o maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır."

şeklinde cevap vermiştir.

Özelgede verilen cevapta gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerine değinilmiş olup, bu alanlarda verilen aynı hizmetlerin fiili ithalat (malın millileşmesi hali) sonrası verilmeye devam edilmesi haline değinilmemiştir.

7.Değerlendirme ve Sonuç

Gümrük Mevzuatı çerçevesinde, ithalat işlemleri bazı istisnalar dışında, ithal konusu eşyanın, varış limanlarında tahliye işlemi yapıp gümrüklü sahaya alınmasını müteakip başlamaktadır. İthalat işlemlerinin ilk basamağı gümrük beyannamesinin tescilidir.

Gümrük Beyannamesi tescilinden sonra gümrük mevzuatında belirtilen tüm işlemler (kontrol, numune alma, terminal hizmetleri vb.) yapıp eşyanın gümrük vergileri ödendikten veya duruma göre teminata bağlandıktan sonra ithalat işlemi tamamlanmış olur.

Dolayısıyla beyannamenin tescil tarihi ile eşyanın ithalat işlemlerinin tamamlanması arasında belli bir süre geçmesi söz konusu olmaktadır.

Yukarıda belirtilen özelgeye göre gümrük beyannamesinin açıldığı (tescil edildiği) ancak fiili ithalatın gerçekleşmediği, bir başka ifade ile beyannamenin tescili sonrasında antrepeda, geçici depolama yerlerinde, gümrüklü sahalarda ithalata konu mallar için KDV Kanunu 17/4-o maddesi kapsamında hizmet verilmeye devam edilmesi halinde bu hizmetler KDV Kanununa göre vergiden istisna olacaktır.

Bu sürede alınan hizmetlerle sınırlı olmak üzere vergilendirmeyen bu tutar hem ithalat işlemleri sırasında ithalatın KDV matrahına dahil edilmemiş hem de ilgili işletme tarafından (istisna kapsamında olduğu için) düzenleyeceği fatura üzerinde vergiye tabi tutulmamış olacaktır.

Malın fiili ithalatının gerçekleşmesi (vergilerinin ödenmesi ya da teminata bağlanması) yani malı serbest dolaşıma girmiş, millileşmiş olması sonrasında ilgili işletme tarafından aynı hizmetlerin verilmeye devam edilmesi halinde, bu hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı açıktır.

Çünkü bu hizmetler antrepoda, geçici depolama yerlerinde, gümrüklü sahalarda verilse dahi artık ithalata konu bir mala değil, fiili ithalatı tamamlanmış bir mala verilen hizmet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada beyannamenin tescili sonrasında ithalata konu mallar için verilen bu hizmetlerin KDV'li olması gerektiği yönünde oluşmuş (-ki hatalı olduğunu düşündüğüm) bir algı mevcuttur.

Sonuç olarak ithalata konu malın antrepoda kaldığı süreyi 3 ayrı zaman dilimi olarak değerlendirebiliriz.

Birincisi; İthale konu malın ülkeye gelişi ile başlayıp gümrük beyannamesinin tescil edilmesine kadar geçen süre için liman işletmecisi, antrepo işletmecisi vs. tarafından verilen ardiye (varsa verilen terminal ve depolama) hizmetleri KDV'siz olmalıdır.

Ancak bu süre için ödenecek ardiye (varsa verilen terminal ve depolama) hizmetleri bedeli gümrük idaresince alınan ithalatın KDV matrahına dâhil edilecektir.

İkincisi; Gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile başlayıp fiili ithalat zamanına değin geçen süre için verilen ardiye, depolama, terminal hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu madde 17/4-o kapsamında olduğundan ve bu istisnanın uygulanmasında gümrük beyannamesinin tescil tarihi kısıtlayıcı bir süreyi ifade etmediğinden KDV'siz olmalıdır.

Üçüncüsü; Fiili ithali gerçekleşen (millileşen) mallar için bahse konu hizmetler antrepolarda, geçici depolama yerlerinde, gümrüklü sahalarda verilse dahi genel oranda KDV'ye tabi olmalıdır.

Kaynakça

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 4458 sayılı (Yeni) Gümrük Kanunu
- 1615 sayılı (Eski) Gümrük Kanunu