



K Ü T A H Y A TİCARET VE SANAYİ ODASI

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

2016/EKİM

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDA İNDİRİM UYGULAMASI	03-07
2	SANAYİ İŞLETMELERİNCE İMALÂT SANAYİİNDE KULLANILMAK ÜZERE ALINAN MAKİNE VE TEÇHİZATIN FİNANSMANI İÇİN KULLANILAN KREDİLERDE BSMV İSTİSNASI	08-12
3	6736 SAYILI AF KANUNU'NUN VERGİ İNCELEMELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	13-18
4	6331 SAYILI İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ KANUNU'NA GÖRE ALINACAK SAĞLIK RAPORLARI	19-21
5	BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA KRİTERLERİ DEĞİŞTİ	22-25
6	İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI	26-33
7	HUKUKTA İBRA NE DEMEKTİR?	34-38
8	6736 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN KANUN SGK ALACAKLARI YÖNÜNDEN NELER GETİRİYOR?	39-43
9	İŞ GÜVENLİĞİ UZMANI VE İŞYERİ HEKİMİ GÖREVLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ ERTELENDİ	44-47
10	ANONİM ŞİRKETTE YÖNETİM KURULU ÜYELERİ BİREYSEL VEYA TOPLU OLARAK İSTİFA EDERSE NE YAPILIR?	48-54

NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDA İNDİRİM UYGULAMASI

Kadir Can GÜNEŞ
Mali Müşavir

Özet

Vergi, kamu finansmanını sağlamak için kullanıldığı gibi bazen de teşvik unsuru olarak da kullanılabilir. Şirketlerin borç yerine öz kaynak kullanımını özendiren, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan nakit sermaye artırımını indirimi yazımızın konusunu oluşturacaktır.

1. Giriş

Şirketlerin borç yerine öz kaynak kullanımını özendiren bu uygulamayla; sermaye şirketlerinin ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın % 50'sinin ilgili hesap dönemine ait verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkân sağlanmaktadır.

Bilindiği üzere konu, 6637 sayılı Torba Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu 'nın 10' uncu maddesine yeni bir bent eklenerek 1/7/2015 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, kurumların nakit sermaye artışları üzerinden hesaplayacakları tutarın kurum kazancından gider olarak indirimi kabul edilmişti.

04.03.2016 tarihinde yayımlanan tebliğ ile Sermaye amortismanı diyebileceğimiz bu uygulamaya ilişkin örneklerle açıklamalar yapılmıştır. Bu çalışmamızda, konu detaylı açıklanarak yeni tebliğde olduğu gibi örnekle anlatılmaya çalışılacaktır.

2.Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması

Sermaye şirketlerinin; (Finans bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplayacakları tutarın % 50'sinin indirim olarak dikkate alınabilmesidir.

3.Uygulamada İndirim Oranları

Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmış olup; anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı % 50 olarak belirlenmiş olup; durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

'Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- % 50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,

- % 50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan, ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

' Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

4.İndirim Uygulamasının Uygulanmayacağı Haller

Aşağıda yer alan unsurlar, indirim uygulamasının uygulanmayacağı hallerdendir.

' Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

' Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

' Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

' Ortaklarca veya ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

' Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

' Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

5.İndirim Oranın % 0 Olarak Uygulanacağı Durumlar

Aşağıdaki durumlarda ise, indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır:

' Gelirlerinin % 25 ve fazlası pasif nitelikli gelirlerden (faiz, karpayı, lisans ücret' vb.) oluşan sermaye şirketleri için,

' Aktif toplamının % 50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için,

' Artırılan nakdi sermayenin başka bir şirkete sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere,

' Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arazi ve arsa yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere,

' 9/3/2015 tarihi ile 1/7/2015 tarihi arasında sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere, indirim oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

6.İndirimden Yararlanabilme Tarihleri

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen

sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

' Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

' Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi, esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

7. Diğer Hususlar

Tebliğde yer alan diğer konularla ilgili özet açıklamalar da aşağıdaki gibidir.

' Nakdi sermaye artışlarına ilişkin indirim her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yapılabilecektir.

' Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu edilemeyen tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmadan izleyen hesap dönemleri matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

' Sermaye azaltımı yapıldığında, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarki kısmı için sermaye azaltımına ilişkin ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

' Geçici Vergi uygulaması için ise; indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

8.Örnek Uygulama

' GÜNEŞ A.Ş'nin yararlanabileceği indirim oranı % 50 olup,

' 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %14,65'tir.

' Yatırılan sermaye taahhüdünün % 25'lik kısmı için kararın tescil tarihi olan 25.07. 2015 tarihi esas alınacaktır.

' Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

' Sermaye artırımına ilişkin karar 25.07. 2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.250.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.



İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 1.250.000 TL x 0,1465 x 0,50 x (6/12)
= 45781,25 TL

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 3.750.000 TL'lik kısmı 01/09/2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan; bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 3.750.000 TL x 0,1465 x 0,50 x (4/12)
= 91562,50

Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde 5.000.000 TL'lik sermaye artırımını üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (45781,25 + 91562,50) = 137343,75 TL olacaktır.

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (K.V.K. Mad. 10/1/İ)		
TOPLAM		

9.Muhasebe Kayıtları

----- 20/07/2015 -----		
501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	5.000.000 TL	
500. SERMAYE	5.000.000 TL	
----- 22/07/2015 -----		
102. BANKALAR	1.250.000 TL	
501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE	1.250.000 TL	
----- 01/09/2015 -----		
102. BANKALAR	3.750.000 TL	
501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE	3.750.000 TL	
-----/------		

10. Sonuç

6637 sayılı Kanunla yürürlüğe giren, 04.03.2016 tarihinde yayımlanan tebliğ ile örneklerle açıklanan, sermaye artırımını üzerinden hesaplanan faizlerin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi uygulamasıyla sermaye şirketlerinin sermaye yapısının güçlendirilmesini amaçlanmaktadır. şirketlerin borç yerine öz kaynak kullanımını özendiren bu uygulamayla şirketlerin sermaye artışı yoluyla hem uzun süreli ve istikrarlı bir finansman elde etmeleri hem de sermaye yapılarını güçlendirmeleri teşvik edilmektedir.

Kaynakça

- 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete
- 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete
- 04.03.2016 tarih ve 29643 sayılı Resmi Gazete
- 05/04/2016 tarih ve KVK-40/2016-2 sayılı Sirk

SANAYİ İŞLETMELERİNCE İMALÂT SANAYİİNDE KULLANILMAK ÜZERE ALINAN MAKİNE VE TEÇHİZATIN FİNANSMANI İÇİN KULLANILAN KREDİLERDE BSMV İSTİSNASI

Doç. Dr. Tahir ERDEM
GİB Grup Başkanı

Özet

Bu çalışmada, Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere alınan makine ve teçhizatın finansmanı için bu işletmeler tarafından kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralar için öngörülen banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnasının uygulamasına ilişkin usul ve esaslar konuya ilişkin yasal hüküm ve idari düzenleme ışığında açıklanmaktadır.

1.Giriş

Bilindiği üzere, 6655 sayılı Kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "İstisnalar" başlıklı 29'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (z) bendi ile Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere alınan makine ve teçhizatın finansmanı için bu işletmeler tarafından kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV) istisna edilmiştir. Ayrıca, yasal düzenlemede, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan 90 seri no.lu Gider Vergileri Genel Tebliği ile 6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (z) bendindeki istisna hükmünün uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Bu çalışmada, konuya ilişkin yasal hüküm ve idari düzenleme ışığında 6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (z) bendindeki istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ele alınacaktır.

2.İstisna Uygulamasına İlişkin Yasal Dayanak ve Gerekçesi

İstisna hükmünü düzenleyen (z) bendi 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasına 6655 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile eklenmiştir.

Söz konusu bent hükmü aşağıdaki şekildedir;

"z) 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere alınan makine ve teçhizatın finansmanı için bu işletmeler tarafından kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralar (Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir)."

Düzenlemeye ilişkin gerekçede belirtildiği üzere, 6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesine eklenen bent hükmüyle imalat sanayinde faaliyet gösteren firmaların; çeşitli finansal kuruluşlardan kredi kullanmak suretiyle yaptıkları makine ve teçhizat yatırımları üzerindeki finansman maliyetlerinin kaldırılmasına, kapasitelerinin ve verimliliklerinin artırılmasına yönelik yeni makine ve teçhizat yatırımlarının teşvik edilmesi amacıyla 6948 sayılı Sanayi Sicili

Kanununa göre verilen sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerinin, münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere aldıkları makine ve teçhizatın finansmanı için kullandıkları krediler dolayısıyla lehe alınan paralardaki % 5 banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna tutulmaları öngörülmüştür.

3.İstisna Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar

3.1. İstisnadan Yararlanabilecek Sanayi İşletmeleri

6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (z) bendi 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince münhasıran imalat sanayinde kullanılmak üzere alınan makine ve teçhizatın finansmanı için bu işletmeler tarafından kullanılan krediler dolayısıyla lehe alınan paraların banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna tutulmasını kapsamaktadır.

Sanayi sicil belgesini haiz olmak koşuluyla gerçek veya tüzel kişilik bünyesinde faaliyette bulunan tüm sanayi işletmeleri, münhasıran imalat ve üretim faaliyetlerine ilişkin alacakları yeni (kullanılmamış) makine ve teçhizatın finansmanı için kullandıkları krediler dolayısıyla istisnadan faydalanabilecektir.

6948 sayılı Kanunun 1'inci maddesinde tanımlanan şekliyle, bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makina, cihaz, tezgâh, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler sanayi işletmesi ve buralarda yapılan işler sanayi işleri sayılır.

Devamlı ve seri halinde tamirat yapan müesseselerle elektrik veya sair enerji istihsal eden santraller, gemi inşaatı gibi büyük inşaat yerleri de bu madde şümülüne girer.

El ve ev sanatları ile küçük tamirhaneler 6948 sayılı Kanuna tabi değildir. Ancak bunlardan teşkilat, imal ve istihsal ettiği madde nevi ve miktarı bakımından 6948 sayılı Kanuna tabi olacakları Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca tayin ve ilan edebilir.

6948 sayılı Kanunun 2'nci maddesi uyarınca sanayi işletmelerinin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında tutulacak sanayi siciline kayıt ettirilmesi ve mukabilinde alınacak sanayi sicil belgesinin icabında salahiyyetli memurlara ibraz olunması mecburidir. Bu bağlamda, sanayi sicil belgesi, 6948 sayılı Kanunun 2'nci maddesi uyarınca Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından sanayi işletmelerine verilen belgeyi ifade eder.

3.2. İstisna Kapsamında Kredi Kullanılarak Alınabilecek Makine ve Teçhizat

İstisna uygulaması kapsamına giren makine ve teçhizat sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerince, sanayi sicil belgelerinde yer alan üretim konularında kullanılmak üzere alınacak amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan sabit kıymetleri ifade eder.

İstisnadan yararlanabilmek için, makine ve teçhizatın münhasıran imalat ve üretim işlerinde kullanılabilecek mahiyette olması gerekmektedir. Bu kapsamda imalat ve üretimle doğrudan ilgisi olmayan büro malzemeleri, demirbaşlar, trafik tescil kuruluşlarınca tescil edilen taşıt araçları vb. unsurlar makine ve teçhizat kapsamına girmez. Örneğin, tekstil ürünleri imalatı alanında faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinin imalat konusu ile doğrudan ilgisi bulunan ve işletmenin imalat bölümünde kullanılmak üzere alınan örgü makinasının finansmanı için

kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılabilecek; ancak, aynı işletmede kullanılmak üzere ısınma sistemine ilişkin alınan kalorifer tesisatının finansmanı için kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılamayacaktır.

Sanayi işletmesinin faaliyet konusu bakımından imalat ve üretim işlerinin icrası için ayrılmaz nitelikte bulunan, imalatla ve üretimle doğrudan ilgisi olan ve Karayolları Trafik Yönetmeliğinde belirtilen esaslara göre ilgili odalar tarafından tescil edilen iş makineleri dolayısıyla kullanılan krediler istisna kapsamında yer almaktadır.

Örneğin, madencilik alanında faaliyette bulunan bir işletmenin madencilik faaliyetiyle doğrudan ilgisi bulunan ve ilgili oda tarafından tescil edilen iş makinesi mahiyetindeki taşıt alımı için kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılabilecek; ancak, aynı işletme tarafından çıkarılan madenin taşınmasında kullanılan trafik tescilli ve plakalı kamyonun alımına ilişkin kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılamayacaktır.

Bir bütün halinde teslimi teknik olarak mümkün olmadığı için parçalar halinde alınan ve işletmede kurulumu ve montajı gerçekleştirilen makine ve teçhizat dolayısıyla kullanılan krediler istisna kapsamındadır.

Makineyle birlikte alınan ve makinenin ayrılmaz parçası niteliğinde olanlar hariç olmak üzere, makineden ayrı olarak alınan eklentiler ve makineyle birlikte alınsa dahi yedek parçalar istisna kapsamında değildir. Örneğin, metal sanayi alanında faaliyette bulunan bir sanayi işletmesince alınan torna makinasının finansmanı için kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılabilecek; ancak, söz konusu makinenin belli aralıklarla değişimi gereken yedek parçalarının ve aksesuarlarının alımı için kullanılan kredi dolayısıyla istisnadan faydalanılamayacaktır.

3.3. İstisna Uygulaması

İstisna kapsamında kredi kullanmak isteyen sanayi işletmelerinin, sanayi sicil belgesi ile makine ve teçhizat alımına ilişkin proforma fatura veya kredi başvuru tarihinden önceki yedi gün içinde düzenlenmiş satış faturasının birer örneğini kredi kullanılacak finans kuruluşuna ibraz etmesi gerekmektedir.

İstisna uygulamasında belirtilen finans kuruluşu kavramı, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca veya kendi özel kanunlarına göre faaliyet gösteren bankalar ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu⁹ uyarınca faaliyet gösteren finansman şirketlerini ifade eder.

Yeni kurulan ve henüz sanayi sicil belgesi almamış olan sanayi işletmeleri ile sanayi sicil belgesinde yer almayan bir imalat ve üretim alanında faaliyette bulunacak sanayi işletmelerince imalat ve üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan yeni makine ve teçhizatın finansmanı için kullanılan krediler dolayısıyla da kredinin kullanıldığı tarihten itibaren istisnadan yararlanılabilmesi mümkündür. Bu şekilde istisna kapsamında kredi kullanmak isteyen işletmelerin, makine ve teçhizat alımına ilişkin proforma fatura veya kredi başvuru tarihinden önceki yedi gün içinde düzenlenmiş satış faturası ile işletmenin kuruluşuna ya da üretim değişikliğine dair Ticaret veya Esnaf Sicil Gazetesinin birer örneğini kredi kullanılacak finans kuruluşuna ibraz etmesi gerekmektedir. Ancak, bu şekilde kullanılan kredilerde, istisnanın baştan

itibaren geçerli sayılabilmesi için ilk defa alınacak sanayi sicil belgesinin veya üretim konusu değişikliğini içeren yeni sanayi sicil belgesinin bir örneğinin, her halükarda kredinin kapandığı tarihi aşmamak kaydıyla, kredi kullanım tarihinden itibaren dört ay içinde kredi kullanılan finans kuruluşuna ibraz edilmesi gerekmektedir.

İstisna kapsamında kredi kullanan sanayi işletmeleri, alınan makine ve teçhizatın işletme aktifine kaydedildiğini gösteren yasal defter kaydının; kredi başvurusunda proforma fatura kullanan işletmeler ise ayrıca makine ve teçhizat alımına ilişkin satış faturasının birer örneğini kredi kullanım tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili finans kuruluşuna ibraz etmekle yükümlüdür.

Bununla birlikte, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından çıkarılan ve SGM 2014/11 sayılı Sanayi Sicil Tebliğinin 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca sanayi sicil kaydı için kapasite raporu istenen işletmelerce (halen sanayi sicil belgesini haiz olarak faaliyette bulunduklarına veya sanayi sicil belgesi için ilk defa başvurduklarına bakılmaksızın) istisna kapsamında kullanılan kredi ile alınan makine ve teçhizatın bulunduğu kapasite raporunun bir örneğinin, her halükarda kredinin kapandığı tarihi aşmamak kaydıyla, dört ay içinde ilgili finans kuruluşuna ibraz edilmesi gerekmektedir. Anılan Tebliğin 4 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca sanayi sicil kaydı için kapasite raporu istenmeyen işletmelerden ise ayrıca kapasite raporu aranmaz.

İstisna, sadece yeni (kullanılmamış) makine ve teçhizat alımını kapsadığından, sanayi işletmesinin istisna kapsamında kullandığı krediye konu makine ve teçhizatın ilk kullanıcısı konumunda olması gerekmektedir. Bu çerçevede, kullanılmış makine ve teçhizatın finansmanı dolayısıyla kullanılacak kredilere istisna uygulanmayacaktır. Buna göre, makine ve teçhizatın üreticisi veya ticaretini yapanlardan alınması esastır.

İstisna uygulanacak kredi tutarı, yurt içi alımlarda satış faturasında yer alan vergiler dahil tutarı; ithalatı ise ithalat işlemine ilişkin ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile ihracatçının düzenlediği fatura ve benzeri belgede yer alan bedel toplamını aşamaz.

İlgili finans kuruluşu, işletme tarafından sunulan belgelerin doğruluğunu kontrol ettikten sonra istisna kapsamında kredi kullandırabilecek olup, kredi kullanım tarihinden itibaren lehe alınan paralara (faiz, komisyon, masraf vs.) banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnası uygulanacaktır.

3.4. İstisna Şartlarının İhlali

6802 sayılı Kanunun 29'uncü maddesinin birinci fıkrasının (z) bendi ve 90 no.lu Tebliğ hükümlerine riayet edilmeden istisna kapsamında kredi kullandırılması veya 90 no.lu Tebliğde belirlenen belgelerin öngörülen sürelerde eksiksiz olarak finans kuruluşuna ibraz edilmemesi halinde kredinin kullandırıldığı tarihten itibaren zamanında alınmayan vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

4.Sonuç

İmalat sanayiinde faaliyet gösteren firmaların; çeşitli finansal kuruluşlardan kredi kullanmak suretiyle yaptıkları makine ve teçhizat yatırımları üzerindeki finansman yükünün azaltılması ve bu suretle kapasitelerinin ve verimliliklerinin artırılmasına yönelik yeni makine ve teçhizat yatırımlarının teşvik edilmesi amacıyla Sanayi Sicili Kanununa göre verilen sanayi sicil belgesini haiz sanayi işletmelerinin, münhasıran imalat sanayiinde kullanmak üzere aldıkları makine ve

teçhizatın finansmanı için kullandıkları krediler dolayısıyla lehe alınan paralardaki % 5 banka ve sigorta muameleleri vergisine 6655 sayılı Kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "İstisnalar" başlıklı 29'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (z) bendi ile istisna getirilmiştir.

Ayrıca, yasal düzenlemede, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, çalışmamızda sözkonusu istisna hükmünün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan 90 seri no.lu Gider Vergileri Genel Tebliğindeki açıklamalar ışığında BSMV istisnası uygulaması açıklanmıştır.

Kaynakça

- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu; 23/07/1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu; 24/04/1957 tarihli ve 9593 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu; 01/11/2005 tarihli ve 25983 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu; 13/12/2012 tarihli ve 28496 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6655 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun; 01/01/2016 tarihli ve 29580 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6655 sayılı Kanun Gerekçesi; <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss11.pdf>
- Karayolları Trafik Yönetmeliği; 18/07/1997 tarihli ve 23053 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 90 seri no.lu Gider Vergileri Genel Tebliği; 29/03/2016 tarihli ve 29668 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- SGM 2014/11 sayılı Sanayi Sicil Tebliği; 25/10/2014 tarihli ve 29156 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

6736 SAYILI AF KANUNU'NUN VERGİ İNCELEMELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Fırat DEMİR
Vergi Müfettişi

Özet

6736 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" ile birçok kamu alacağı yeniden yapılandırılacak, bazılarının ise tahsilinden vazgeçilecektir. Mezkur Kanunun yayımlandığı tarihte vergi incelemesine alınan çok sayıda kişi ya da kurumun varlığı düşünüldüğünde, yayımlandığı tarihte vergi incelemesi devam eden dönemlerin matrah ve vergi artırımını karşısındaki durumu daha da önem kazanmaktadır.

Söz konusu Kanunda yer alan hükümlere göre, Kanunun yayımlandığı tarihten önce incelemesine başlanılan dönemlerin vergi incelemesine devam edilecek olup bu dönemler için Kanun hükümlerinden faydalanmak mümkün olacaktır. Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış vergi incelemeleri 30 Eylül 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar tamamlanamaması hâlinde mükelleflerin, başvuru süresinin (31 Ekim 2016) sonuna kadar matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmaları şartıyla, 30 Eylül 2016 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden raporlar üzerine tarhiyat yapılmayacağından, vergi incelemesine devam edilmeyecektir.

1. Giriş

İş dünyasının ve vatandaşların heyecanla beklediği, halk dilinde (Mali) AF Kanunu olarak tabir edilen 6736 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun kapsamında birçok kamu alacağı yeniden yapılandırılacak ve bazı alacakların tahsilinden de vazgeçilecektir.

Kanun kapsamında özetle, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, askerlik, seçim, nüfus, trafik karayolu geçiş ücreti ve RTÜK idari para cezaları, gümrük vergileri, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, sigorta primleri, topluluk sigortası primleri, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi, genel sağlık sigortası prim alacakları ile bu alacaklara ilişkin her türlü faiz, zam, gecikme zammı, gecikme faizi, cezai faiz ve gecikme cezaları ile belediyelerin idari para cezaları, su, atık su ve katı atık ücreti alacakları, belediyelere ödenmesi gereken paylar hariç, beyana dayanan vergilerde ve 2016 yılına ilişkin 30 Haziran'dan önce tahakkuk eden vergi ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları yer almaktadır.

Yukarıda sayılı asli ve fer'i kamu alacaklarının yapılandırılmasına yönelik açıklamaların dışında hâlihazırda vergi incelemesine alınmış mükelleflerin durumlarına ilişkin açıklamalar da bahsi geçen Kanunda ayrı bir madde olarak yer almaktadır. İşbu yazımızda Af Kanunu'nun yayınlandığı 19.08.2016 tarihi itibarıyla hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerinin Kanunda yer alan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır.

2.Af Kanunu'nun Vergi İncelemelerine Yönelik Düzenlemeleri

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19.08. 2016 tarihi itibarıyla hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlerine yönelik düzenleme Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Mezkur maddenin (1) numaralı fıkrasında, Kanun'un kapsadığı dönemlere (30.06.2016 tarihinden -bu tarih dahil- önceki dönemler) ilişkin olarak, Kanun'un yayımlandığı tarihten (19.08. 2016) önce başladığı halde, tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine bu Kanun'un matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla devam edileceği, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen vergilerin % 50'si ile bu tutara gecikme faizi yerine bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile bu tarihten sonra ihbarnamenin tebliği üzerine belirlenen dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizinin tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 25'inin; ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yazılı başvuruda bulunularak, ilk taksit ihbarnamenin tebliğini izleyen aydan başlamak üzere ikişer aylık dönemler hâlinde altı eşit taksitte ödenmesi şartıyla vergi aslının % 50'sinin, vergi aslına bağlı olmayan cezalarda cezanın % 75'inin, vergilere bu Kanunun yayımlandığı tarihe kadar uygulanan gecikme faizinin ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçileceği belirtilmiştir.

Kanun'un (2) numaralı fıkrasında, Kanunun kapsadığı dönemlere (30.06.2016 tarihinden -bu tarih dahil- önceki dönemler) ilişkin olarak iştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezalarında, cezaya muhatap olanların, cezanın % 25'ini birinci fıkra da belirtilen süre ve şekilde ödemeleri hâlinde cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçileceğinden bahsedilmiştir.

Yine Kanun'un (4) numaralı fıkrasında da, Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olarak Kanunun yayımlandığı tarihten önce tamamlandığı hâlde, bu tarihte ya da bu tarihten sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden takdir komisyonu kararları ve vergi inceleme raporları üzerine gerekli tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılacağı, yapılan tarhiyat üzerine bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında belirtilen şekilde belirlenen tutarın, birinci fıkra da belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla Kanun hükümlerinden yararlanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan yukarıdaki madde hükümlerinden yararlanılabilmesi için madde kapsamında ödeme başvurusunda bulunulan alacağa ilişkin dava açılmamasının şart olduğu; Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla, 213 sayılı Kanunun tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerine göre uzlaşma talebinde bulunulmuş, ancak uzlaşma günü gelmemiş ya da uzlaşma sağlanamamış olmakla birlikte vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilmemiş alacaklar için de yukarıdaki madde hükmünün uygulanacağı mezkur maddenin devamı fıkralarda yer almıştır.

Vergi incelemeleri devam eden mükelleflerin inceleme kapsamında bulunan dönemlerine ilişkin açıklamaların yer aldığı bir diğer Kanun maddesi 5'inci maddedir. Söz konusu maddede vergi incelemesine alınmış mükelleflerin inceleme yıllarına ilişkin inceleme sonucunda ortaya çıkabilecek vergi ve cezaların Kanun karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

Söz konusu maddede konumuz ile ilgili yer alan hükümler aşağıdaki gibidir.

'''(5) Daha önce nezdinde vergi incelemesi yapılmış olan mükellefler, vergi incelemesi yapılan yıllar için de artırımda bulunabilirler.

(6) İdarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır.

(7) Bu maddeye göre matrah veya vergi artırımında bulunulması, bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmez. Ancak, artırımda bulunan mükellefler hakkında başlanılan vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin, bu maddenin birinci fıkrasının (1) bendi ve üçüncü fıkrasının (e) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren bir ay içerisinde sonuçlandırılmaması halinde, bu işlemlere devam edilmez. Bu süre içerisinde sonuçlandırılan vergi incelemeleri ile ilgili tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmaz. İnceleme veya takdir sonucu tarhiyata konu matrah veya vergi farkı tespit edilmesi halinde, inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce artırımda bulunmuş olması şartıyla inceleme ve takdir sonucu bulunan fark, bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri ile birlikte değerlendirilir. İnceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir."

6736 sayılı Kanunun 4 ve 5'inci maddelerinin vergi incelemelerinde bulunan dönemler için getirdiği hükümlerin değerlendirilmesi aşağıda başlıklar halinde ele alınacaktır.

2.1. 6736 Sayılı Kanun Yayımlandığı Sürede Vergi İncelemesinde Bulunan Dönemler İçin Vergi İncelemesinin Seyri ve İnceleme Sonunda Ortaya Çıkan Vergi ve Cezaların Kanun Kapsamında Yapılandırılması

30 Haziran 2016 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak, 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanıldığı halde tamamlanmamış olan vergi incelemeleri ile takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine, bu Kanunun matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, devam edilecektir. Kanun hükmünden yararlanılabilmesi için, inceleme ve takdir işlemleri tamamlandıktan sonra ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine başvuruda bulunulması gerekmektedir.

Bu durumda;

Tarh edilen verginin % 50'sinin, Kanunun yayımlandığı tarihe kadar hesaplanan gecikme faizi yerine Yİ-ÜFE tutarının, Kanunun yayımlandığı tarihten sonrası için hesaplanacak gecikme faizinin, vergi aslına bağlı olmayan (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezanın % 25'inin, ödenmesi şartıyla, vergi aslının kalan % 50'sinin, vergi aslına bağlı olan (vergi ziyai) cezaların tamamının, vergi aslına bağlı olmayan cezaların (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) kalan % 75'inin, gecikme faizinin tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

2.2. 6736 Sayılı Kanundan Önce Sonlandırılan Vergi İncelemeleri

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce tamamlanan vergi inceleme raporları sonucunda ortaya çıkan vergi ve cezalar (vergi ziyai, gecikme faizi ve gecikme zammı vb.) için uzlaşılması veya bu vergi ve cezaların mükellefe tebliğ edilmiş olması durumunda diğer bir deyişle Af Kanunu'ndan önce inceleme ve sonrası mükellefe tebligat aşamalarının tamamlandığı vergi ve cezaların artık kesinleşmiş kamu alacağı olması hasebiyle söz konusu alacaklar için Kanun maddesinde yazılı genel Af hükümleri geçerli olacaktır.

2.3. 6736 Sayılı Kanundan Sonra Sonlandırılan Vergi İncelemeleri

Matrah ve vergi artırımında bulunulması, Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine engel teşkil etmeyecektir.

Af Kanunundan sonra sonlandırılan vergi incelemeleri için iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemeleri Kanunun yayımlandığı ayı takip eden ayın sonuna kadar yani Eylül ayının sonuna kadar tamamlanması ve vergi dairesine intikal etmesi durumunda; söz konusu vergi incelemesi sonunda vergi müfettişleri tarafından yazılan vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilecek vergi ve cezalar, mükelleflerin matrah artırımında bulunması koşuluyla, af kapsamında yapılandırılma imkânı bulmaktadır.

2.3.1. 6736 Sayılı Kanunun Yayımlandığı Ayı Takip Eden Aydan İtibaren 1 Ay İçinde Bitirilen Vergi İncelemeleri:

Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış söz konusu vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin 30 Eylül 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar sonuçlandırılması ve tarhiyata konu matrah farkı tespit edilmesi hâlinde;

a. Mükellef, vergi inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunmuş ise inceleme ve takdir sonucu bulunan matrah farkı ile mükelleflerin Kanunun 5'inci maddesi hükümlerine göre artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirilir. Bu değerlendirme sonucu mükellefin ilgili yıllarda artırılan matrah tutarlarının, vergi incelemeleri veya takdir komisyonu kararlarına göre o yıl için belirlenen matrah farkından fazla veya bu tutar kadar olması durumunda mükellef hakkında ayrıca vergi incelemeleri ve takdir komisyonu kararlarına göre vergi tarhiyatı yapılmaz ve ceza uygulanmaz.

b. Vergi incelemeleri ve takdir sonucu belirlenen tarhiyata konu matrah farkının, mükellefin ilgili yıl için artırdığı matrah tutarından fazla olması hâlinde, aradaki fark tutar kadar matrah farkı üzerinden mükellef hakkında gerekli vergi tarhiyatı yapılacak ve ceza uygulanacaktır. Ancak mükellef, bu fark tutar üzerinden tarh edilen vergiler ile uygulanan gecikme faizi ve cezalar için Kanunun 4'üncü maddesi hükmünden yararlanarak ödemede bulunabilecektir.

c. KDV uygulaması bakımından vergi inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına göre tarh edilmesi gereken vergiden, artırım nedeniyle ödenecek tutarlar düşülerek işlem yapılacaktır. Buna göre;

- İnceleme, KDV yönünden artırım talebinde bulunulan yılın bütün dönemlerini kapsıyorsa, rapora göre tarh edilmesi gereken vergiden, 6736 sayılı Kanunun KDV artırımına ilişkin hükümleri gereğince yılın tamamı için hesaplanan vergi tutarı (bu Kanuna göre tahakkuk eden vergi) düşülecektir.

- İnceleme, KDV yönünden artırımda bulunulan yılın bazı dönemlerini kapsıyorsa, artırım nedeniyle hesaplanan yıllık tutar 12'ye bölünerek aylık ortalama bulunacak, bu ortalamanın raporun kapsadığı dönem sayısı ile çarpılması sonunda bulunan tutar, rapora göre tarh edilmesi gereken vergiden düşülecektir.

Bir ay içinde sonuçlandırılan ve yukarıda (a), (b) ve (c) bölümlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılan tarhiyatlar ile ilgili olarak mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri dikkate alınmayacaktır.

6736 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin yedinci fıkrasının uygulanmasında, inceleme ve takdir işlemlerinin sonuçlandırılmasından maksat, vergi inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilmesidir.

2.3.2. 6736 Sayılı Kanunun Yayınlandığı Ayı Takip Eden Aydan İtibaren 1 Ay İçinde Bitirilemeyen Vergi İncelemeleri:

6736 sayılı Kanuna göre matrah ve vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında, artırımda bulunulan yıllar ve vergi türleri ile ilgili olarak Kanunun yayımlandığı tarihten önce başlanılmış olan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerinin, Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde sonuçlandırılması şarttır. Bu süre içerisinde sonuçlandırılmayan vergi incelemeleri ile takdir işlemlerine devam edilmeyecek, bulunduğu safhada bırakılacaktır. Mükellefler sadece artırılan matrahlar üzerinden hesaplanan veya artırılan vergileri ödeyeceklerdir.

Bir başka anlatımla, Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış vergi incelemeleri ve takdir işlemlerinin 30 Eylül 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar tamamlanamaması hâlinde mükelleflerin, başvuru süresinin (31 Ekim 2016) sonuna kadar matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmaları şartıyla, 30 Eylül 2016 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden raporlar ve kararlar üzerine tarhiyat yapılmayacağından, vergi incelemesi ve takdir işlemlerine devam edilmeyecektir.

2.3.3. 6736 Sayılı Kanunun Yayınlandığı Ayı Takip Eden Aydan İtibaren 1 Ay İçinde Fakat Mükelleflerin Matrah ve Vergi Artırımında Bulunmadan Önce Bitirilen Vergi İncelemeleri:

Kanunun yayımlandığı tarihten önce haklarında vergi incelemesi ve takdir işlemlerine başlanılmış mükellefler, 30 Eylül 2016 tarihinden önce matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmakla birlikte artırım, vergi inceleme raporları ve takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten sonra yapılmış ise yukarıda 1.2.1.(b) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsup imkanından yararlanamayacaklar, ancak söz konusu inceleme raporları ile takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılan tarhiyatlar için bu Kanunun 4'üncü maddesi hükmünden faydalanabileceklerdir.

2.4. 6736 Sayılı Kanunda Yer Alan Vergi İncelemeleri ile İlgili Diğer Düzenlemeler

- 6736 sayılı Kanunla defter ve belgeleri üzerinde daha önce vergi incelemesi yapılmış olan mükelleflere dilerlerse vergi incelemesi yapılan yıllar için de matrah ve vergi artırımında bulunabilme imkanı getirilmiştir.

- Mükellefler, Kanunun 5'inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılamayacaktır.

- Matrah ve vergi artırımını yapılmayan yıllar ve dönemler için vergi incelemesi yapılabilmesi mümkündür.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin (b) fıkrasındaki "defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler" hakkında, 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce herhangi bir tespit yapılmış olması durumunda, bu kapsama giren mükelleflerin, Kanunun 5'inci maddesi hükmüne göre matrah ve vergi artırımından yararlanmaları mümkün değildir. Bu hükmün uygulanmasında, vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporlar ile yapılan tespitler dikkate alınacaktır.

- 6736 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci ila sekizinci fıkraları kapsamında yapılandırılacak alacaklara ilişkin olarak vergi incelemesinin başladığı tarihin belirlenmesinde 213 sayılı Kanunun 140'ıncı maddesi esas alınacaktır.

- 6736 sayılı Kanun hükümlerine göre pişmanlıkla beyanname verilmesi, bu beyannameler hakkında, 5'inci maddede yer alan matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla, vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

3. Sonuç

6736 sayılı Kanuna göre, Kanunun yayımlandığı tarihten önce incelemesine başlanılan dönemlerin vergi incelemesine devam edilecek olup bu dönemler için Kanun hükümlerinden faydalanmak mümkün olacaktır. Kanunun yayımı tarihinden önce başlanılmış vergi incelemeleri 30 Eylül 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar tamamlanamaması hâlinde mükelleflerin, başvuru süresinin (31 Ekim 2016) sonuna kadar matrah ve vergi artırımında bulunmuş olmaları şartıyla, 30 Eylül 2016 tarihinden sonra vergi dairesi kayıtlarına intikal eden raporlar üzerine tarhiyat yapılmayacağından, vergi incelemesine devam edilmeyecektir.

Öte yandan mükellefler vergi inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten önce matrah artırımında bulunmuş ise inceleme sonucu bulunan matrah farkı ile mükelleflerin Kanunun 5'inci maddesi hükümlerine göre artırdıkları matrahlar birlikte değerlendirilecektir. Bu değerlendirme sonucu mükellefin ilgili yıllarda artırılan matrah tutarlarının, vergi incelemelerine göre o yıl için belirlenen matrah farkından fazla veya bu tutar kadar olması durumunda mükellef hakkında ayrıca vergi incelemelerine göre vergi tarhiyatı yapılmayacak ve ceza uygulanmayacaktır.

Buna karşın vergi incelemeleri sonucu belirlenen tarhiyata konu matrah farkının, mükellefin ilgili yıl için artırdığı matrah tutarından fazla olması hâlinde, aradaki fark tutar kadar matrah farkı üzerinden mükellef hakkında gerekli vergi tarhiyatı yapılacak ve ceza uygulanacaktır. Ancak mükellef, bu fark tutar üzerinden tarh edilen vergiler ile uygulanan gecikme faizi ve cezalar için Kanunun 4'üncü maddesi hükmünden yararlanarak yapılandırma yoluna gidebilecek ve ödemede bulunabilecektir.

Kaynakça

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu

-6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

-6736 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)

-6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Rehberi

6331 SAYILI İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ KANUNU'NA GÖRE ALINACAK SAĞLIK RAPORLARI

Cumhur Sinan ÖZDEMİR
ÇSGB İş Başmüfettişi

Özet

Özellikle tehlikeli ve çok tehlikeli sınıflara giren işlerde işe girişlerde sağlık muayenesi yapılarak, sağlık raporu ile işe uygunluğu belirtilmeden çalışanların işe başlatılamayacağı, iş değişikliklerinde ve tehlike sınıfına göre; az tehlikeli sınıftaki işlerde en geç beş yılda bir, tehlikeli sınıftaki işlerde en geç üç yılda bir, çok tehlikeli sınıftaki işlerde en geç yılda bir, özel politika gerektiren grupta yer alanlardan çocuk, genç ve gebe çalışanlar için en geç altı ayda bir defa olmak üzere periyodik sağlık muayenelerinin zorunlu olduğu ve bu sürelerin gerekli görülmesi halinde işyeri hekimlerince kısaltılabileceği, talebe de bağlı olarak iş kazası, meslek hastalığı veya sağlık nedeniyle tekrarlanan işten uzaklaşmalarından sonra işe dönüşlerinde zorunlu olduğu 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda hükme bağlanmıştır.

1. Giriş

Anayasa'nın 49'uncu maddesine göre; Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri almak devletin görevidir. Bu anayasal hakkın güvenli bir ortamda sağlıklı bir şekilde kullanılması yasal zorunluluktur. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından Avrupa Birliğinin iş sağlığına ve güvenliğine ilişkin temel düzenlemelerinin yer aldığı 89/391 sayılı direktif esas alınarak hazırlanan 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, 30.06.2012 tarih, 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Çalışanların sağlığının korunması öncelikli olarak, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli tarafından yapılacak sağlık gözetimi ile sağlanmakta, bu gözetimlerin sonucu sağlık raporlarıyla belgelenmektedir.

2. Sağlık Gözetimi

İşverenler, çalışanların işyerinde maruz kalacakları sağlık ve güvenlik risklerini dikkate alarak sağlık gözetimine tabi tutulmalarını sağlamak zorundadırlar. 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun, 15'inci maddesinde düzenlenen "Sağlık Gözetimi" ile sağlık muayenelerinin özellikle yapılması zorunlu olan haller belirlenmiştir. Yasa hükmüne göre işverenler çalışanların;

- a) İşe girişlerinde,
- b) İş değişikliğinde,
- c) İş kazası, meslek hastalığı veya sağlık nedeniyle tekrarlanan işten uzaklaşmalarından sonra işe dönüşlerinde talep etmeleri hâlinde,
- d) İşin devamı süresince, çalışanın ve işin niteliği ile işyerinin tehlike sınıfına göre Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca belirlenen düzenli aralıklarla, muayenelerinin yapılmasını sağlamak zorundadırlar.

İşyeri hekimlerinin sağlık gözetimi görevleri 20.07.2013 tarih ve 28713 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "İşyeri Hekimi ve Diğer Sağlık Personelinin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Eğitimleri Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir.

İşyeri hekimlerinin sağlık gözetimi kapsamındaki görevleri aşağıda sıralanmıştır.

(1) Sağlık gözetimi kapsamında yapılacak işe giriş ve periyodik muayeneler ve tetkikler ile ilgili olarak çalışanları bilgilendirmek ve onların rızasını almak.

(2) Gece postaları da dâhil olmak üzere çalışanların sağlık gözetimini yapmak.

(3) Çalışanın kişisel özellikleri, işyerinin tehlike sınıfı ve işin niteliği öncelikli olarak göz önünde bulundurularak uluslararası standartlar ile işyerinde yapılan risk değerlendirmesi sonuçları doğrultusunda; az tehlikeli sınıftaki işlerde en geç beş yılda bir, tehlikeli sınıftaki işlerde en geç üç yılda bir, çok tehlikeli sınıftaki işlerde en geç yılda bir, özel politika gerektiren grupta yer alanlardan çocuk, genç ve gebe çalışanlar için en geç altı ayda bir defa olmak üzere periyodik muayene tekrarlanır. Ancak işyeri hekiminin gerek görmesi halinde bu süreler kısaltılır.

(4) Çalışanların yapacakları işe uygun olduklarını belirten işe giriş ve periyodik sağlık muayenesi ile gerekli tetkiklerin sonuçlarını Yönetmelik ekinde (Ek-2) verilen örneğe uygun olarak düzenlemek ve işyerinde muhafaza etmek.

(5) Özel politika gerektiren gruplar, meslek hastalığı tanısı veya ön tanısı alanlar, kronik hastalığı, madde bağımlılığı, birden fazla iş kazası geçirmiş olanlar gibi çalışanların, uygun işe yerleştirilmeleri için gerekli sağlık muayenelerini yaparak rapor düzenlemek, meslek hastalığı tanısı veya ön tanısı almış çalışanın olması durumunda kişinin çalıştığı ortamdaki diğer çalışanların sağlık muayenelerini tekrarlamak.

(6) Sağlık sorunları nedeniyle işe devamsızlık durumları ile işyerinde olabilecek sağlık tehlikeleri arasında bir ilişkinin olup olmadığını tespit etmek, gerektiğinde çalışma ortamı ile ilgili ölçümler yapılmasını planlayarak işverenin onayına sunmak ve alınan sonuçların çalışanların sağlığı yönünden değerlendirmesini yapmak.

(7) Çalışanların sağlık nedeniyle tekrarlanan işten uzaklaşmalarından sonra işe dönüşlerinde talep etmeleri halinde işe dönüş muayenesi yaparak eski görevinde çalışması sakıncalı bulunanlara mevcut sağlık durumlarına uygun bir görev verilmesini tavsiye ederek işverenin onayına sunmak.

(8) Bulaşıcı hastalıkların kontrolü için yayılmayı önleme ve bağışıklama çalışmalarının yanı sıra gerekli hijyen eğitimlerini vermek, gerekli muayene ve tetkiklerinin yapılmasını sağlamak.

(9) İşyerindeki sağlık gözetimi ile ilgili çalışmaları kaydetmek, iş güvenliği uzmanı ile işbirliği yaparak iş kazaları ve meslek hastalıkları ile ilgili değerlendirme yapmak, tehlikeli olayın tekrarlanmaması için inceleme ve araştırma yaparak gerekli önleyici faaliyet planlarını hazırlamak ve bu konuları da içerecek şekilde yıllık çalışma planını hazırlayarak işverenin onayına sunmak, uygulamaların takibini yapmak ve Yönetmelik ekinde (Ek:3) belirtilen örneğine uygun yıllık değerlendirme raporunu hazırlamak.

(10) Bir başka işverenden iş görmek için işyerine geçici olarak gönderilen çalışanlar ile alt işveren çalışanlarının yapacakları işe uygun olduğunu gösteren sağlık raporlarının süresinin dolup dolmadığını kontrol etmek.

3. Sağlık Raporları

Yapılan sağlık muayenelerinin sonucunun sağlık raporları ile belgelenmesi şarttır. Kanunun 15'inci maddesinin devam eden fıkralarında kanun kapsamında alınacak sağlık raporlarının işyeri hekiminden alınabileceği hükme bağlanmıştır. 10'dan az çalışanı bulunan ve az tehlikeli işyerleri için ise kamu hizmet sunucuları veya aile hekimlerinden de alınabileceği ifade edilmiştir.

Sağlık Bakanlığı'nın 07.05.2004 tarih ve 2004/67 sayılı Özel Hastanelerde Sağlık Kurulu Raporu Düzenlenmesi Hakkında Genelgesi'nde "Özel hastanelerde; usulüne uygun olarak teşekkül ettirilmiş olsa bile özürlü sağlık kurulu raporu, vergi muafiyeti raporu, yurt dışı tedavi raporu, maluliyet raporu, özel tertibatlı araç ithali amacıyla alınan raporlar gibi özellikli raporlar verilemez." hükümleri yer almakta olduğundan özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından işe giriş ve aralıklı sağlık muayenelerinin yapılmasının mümkün görünmediği ve bu raporların kamu sağlık hizmeti sunucularından temini halinde geçerli olacağı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca duyurulmuştur.

4. Sonuç

Özellikle tehlikeli ve çok tehlikeli sınıflara giren işlerde işe girişlerde sağlık muayenesi yapılarak, sağlık raporu ile işe uygunluğu belirtilmeden çalışanların işe başlatılamayacağı, iş değişiklerinde ve tehlike sınıfına göre; az tehlikeli sınıftaki işlerde en geç beş yılda bir, tehlikeli sınıftaki işlerde en geç üç yılda bir, çok tehlikeli sınıftaki işlerde en geç yılda bir, özel politika gerektiren grupta yer alanlardan çocuk, genç ve gebe çalışanlar için en geç altı ayda bir defa olmak üzere periyodik sağlık muayenelerinin zorunlu olduğu ve bu sürelerin gerekli görülmesi haline işyeri hekimlerince kısaltılabileceği, talebe de bağlı olarak iş kazası, meslek hastalığı veya sağlık nedeniyle tekrarlanan işten uzaklaşmalarından sonra işe dönüşlerinde zorunlu olduğu 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda hükme bağlanmıştır.

Sağlık raporları işyeri hekimlerinden alınabileceği gibi, 10'dan az çalışanı olan ve az tehlikeli olan işyerlerinde ise kamu hizmet sağlayıcılarından ve aile hekimlerinden alınabilecektir. İşverenler alınması zorunlu sağlık raporlarının ücretini çalışanlara yansıtamaz.

Çalışanlarını sağlık gözetimine tabi tutmayan ve Kanunun belirtilen hallerde sağlık muayenelerinin yapılmasını sağlamayan işverenlere 6331 sayılı Kanun'un 15/1. maddesine muhalefetten aynı Kanunun 26/1-f maddesi gereği sağlık gözetimine tabi tutulmayan her çalışan için (2016 yılı için) 1.301.- TL idari para cezası uygulanacaktır.

Tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işlerde çalışacakları, yapacakları işe uygun olduklarını belirten sağlık raporu olmadan işe başlatan işverenlere 6331 sayılı Kanun'un, 15/2. maddesine muhalefetten aynı Kanunun 26/1-f maddesi gereği sağlık raporu bulunmayan her çalışan için (2016 yılı için) 1.301.- TL idari para cezası uygulanacaktır.

Kaynakça

-ÖZDEMİR, Cumhur Sinan. Soru - Cevaplı 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu Uygulama Rehberi, Ankara, Maliye Postası Yayınları, 2013

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA KRİTERLERİ DEĞİŞTİ

Serbay MORAY

Gümrük ve Ticaret Müfettişi

Özet

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK), eski yasadan farklı olarak denetçinin niteliklerine ve denetçinin kimler olabileceğine yer verilerek denetimin sınırları belirlenmiş olup, ortaya çıkan bu yeni yapının adı da 'bağımsız denetim' olarak tanımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi kapsamında Bakanlar Kurulunca bağımsız denetim kriterleri ve bağımsız denetime tabi olan şirketler belirlenmiştir. Nitekim yeni Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önceki üç kararda belirlenen kriterler aşağı çekilerek bağımsız denetimin kapsamı genişletilmek istenmiştir.

1. Giriş

TTK'da denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmış ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ve bağımsız denetime tabi olma kriterlerinin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu Kararı 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Sonrasında 2013 ve 2014 yıllarında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile daha önce belirlenen kriterler değiştirilmiştir. Son değişiklikleri içeren Bakanlar Kurulu Kararı ise 19.03.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2016 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmamızda, geçmişten bu zamana Bakanlar Kurulu Kararları çerçevesinde bağımsız denetim kriterlerindeki değişimler üzerinde durularak bağımsız denetim konusunda kapsamlı değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.Bağımsız Denetimin Hukuki Boyutu

Bağımsız denetim, şirketlerin yıllık finansal tablo ve diğer bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu, doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla denetim standartlarında görülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda (KGM'ce yayımlanan veya uluslararası standartlar) bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetçi ise, TTK'da 6335 sayılı Yasa ile tanımlanması yapılarak açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, bağımsız denetim yapmak üzere ruhsat almış yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGM) yetkilendirilen kişiler veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi bağımsız denetim yetkisine sahip olabilecektir.

Kanunda anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının, KGM'ce yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği öngörülmüştür. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı, kanunda özellikle belirtilmiştir. Buna göre, bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetçi tarafından denetlenmeyen şirketlerin, finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş sayılacağından söz konusu şirket için yönetim kurulunun ibrasından da söz edilemeyecektir. İbra edilmeyen yönetim kurulunun şirkete karşı sorumluluğu görevleri son bulsa bile devam edecektir. İbra edilmeyen dönemlere ilişkin şirket zararının sonradan ortaya çıkması durumunda dahi her bir pay sahibi zararın tazmini için ilgililer aleyhine dava açabilecektir.

3.Bağımsız Denetim Kriterleri

Kanun'un 397/4. maddesi gereğince hangi şirketlerin denetime tabi olacaklarını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Kanun gerekçesine bakıldığında denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketlerin dahil olacağı belirtilmiştir. Ayrıca TTK'nın 635. maddesinde "Anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hükümlerden anlaşılacağı üzere hem anonim hem de limited şirketler bağımsız denetim kriterlerini sağladıkları takdirde bu denetime tabi olacaklardır.

Aşağıda ilgili Bakanlar Kurulu Kararları ayrıntıları ile açıklanarak değerli okuyucuların bilgisine sunulmuştur:

A- 2013 Yılı Bakanlar Kurulu Kararı:

Bağımsız denetim kriterleri olarak üç unsur belirtilmiştir:

- Aktif toplam 150 milyon ve üstü TL
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü TL
- Çalışan sayısı 500 ve üstü

Bu kriterlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.

Diğer yandan, ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

Ekli (I) sayılı listedeki şirketler, Özelleştirme Uygulamaları Kanununa tabi kuruluşlar, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ve sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bağımsız denetim kapsamı dışında tutulmuştur.

Her durumda Bağımsız Denetime Tabi Olan (I) Sayılı Liste

1-)Yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları,

veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerleme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

2-)Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

3-)Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

4-)Borsa İstanbul piyasasında faaliyet gösteren şirketler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler,

5-)Anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri, umumi mağazalar hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan şirketler,

6-)Ulusal, karasal, uydu ve kablo TV sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler.

(II) Sayılı Liste

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3/2. maddesi hükmü gereğince listede belirtilen ölçütlerden (aktif toplam, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı) en az ikisini sağlayan aşağıdaki şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bağımsız denetime tabidir:

1-)Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler,

2-)Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,

3-)Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler,

4-)Elektrik, Doğalgaz, Petrol, LPG alanlarında faaliyet gösteren şirketler,

5-)Sermaye Piyasası Kanununa göre sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen halka açık sayılan şirketler,

6-)Yönetimi ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınmış şirketler (gayri faal veya faaliyetkeri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olanlar hariç),

7-)233 sayılı KİT Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren KİT'ler ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketeler.

B- 2014 Yılı Bakanlar Kurulu Kararı:

Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde bağımsız denetim kriterleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- Aktif toplam 75 milyon ve üstü TL
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü TL
- Çalışan sayısı 250 ve üstü

Buna göre daha önce belirlenen kriterlerin büyük oranda azaltıldığı görülmektedir. Bu kriterlerden en az ikisini tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.

Ayrıca ilgili karar doğrultusunda getirilen bir diğer yenilik ise her durumda bağımsız denetime tabi olan I sayılı listeye "nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketlerin" eklenmesidir.

Bu değerler 2014 yılının başından itibaren geçerli olmak üzere 14/03/2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

C- 2015 Yılı Bakanlar Kurulu Kararı:

- Aktif toplam 50 milyon ve üstü TL
- Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü TL
- Çalışan sayısı 200 ve üstü

D- 2016 Yılı Bakanlar Kurulu Kararı:

- Aktif toplam 40 milyon ve üstü TL
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü TL
- Çalışan sayısı 200 ve üstü

Son karar çerçevesinde yalnızca aktif toplam ve satış hasılatı değişmiş çalışan sayısında bir değişiklik yapılmamıştır.

Bağımsız denetim kriterleri her yıl revize edilerek, denetim alanında ortaya çıkan boşluk giderilmek istenmektedir.

Çünkü kanunda bağımsız denetim dışında kalan şirketler için öngörülen denetimin esaslarının, çıkarılacak olan bir yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

2016 yılında belirlenen bu ölçütler 2016 yılının Ocak ayı başından itibaren geçerli olmaktadır.

4.Sonuç

Türk Ticaret Kanunu'nun denetime ilişkin madde gerekçelerine bakıldığında denetime; büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketlerin dahil olacağı belirtilmektedir. Ayrıca limited şirketlerde belirtilen ölçütleri yakalaması durumunda bağımsız denetimin kapsamındadır.

Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenen bağımsız denetime tabi olma kriterleri her yıl aşağı çekilmiştir. Bunun nedeni birçok şirketin söz konusu kriterleri sağlayamamasıdır. Böylece birçok şirket için denetimsiz hesap dönemleri ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim dışında kalan şirketler için öngörülen denetim modelinin hayata geçirilmesi denetimsiz şirket sayısının azalmasında önemli bir rol oynayacaktır. Bunun için kanunda da öngörülen yönetmeliğin çıkarılması gerekmektedir.

İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Gürol ÜREL

Yeminli Mali Müşavir

Özet

Kurumların başka bir kuruma iştirakinden sağladıkları kazançlar iştirak kazancı niteliğindedir. Bu düzenleme ile kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak kazançları istisnası ile genel olarak vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmaktadır. Zira esas itibarıyla iştirak kazancı istisnasına konu kazanç kazancı dağıtan kurumda kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu kazancın bir de kazancı elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmesi mükerrer vergileme anlamına gelecektir. Bunu önlemek için kanun koyucu iştirak kazancı istisnasını öngörmüştür.

Giriş

Kurumların başka bir kuruma iştirakinden sağladıkları kazançlar iştirak kazancı niteliğindedir. KVK'nın 5/1-a maddesine göre; kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak kazançları istisnası ile genel olarak vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmaktadır. Zira esas itibarıyla iştirak kazancı istisnasına konu kazanç kazancı dağıtan kurumda kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu kazancın bir de kazancı elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmesi mükerrer vergileme anlamına gelecektir. Bunu önlemek için kanun koyucu iştirak kazancı istisnasını öngörmüştür.

KVK'nın iştirak kazancı istisnasını düzenleyen 5/1-a maddesine göre, iştirak kazancı istisnası uygulamasında iştirak kazancını elde eden kurumun dar veya tam mükellef olmasının bir önemi yoktur. Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, başka bir kurumun sermayesine iştirak karşılığında elde ettikleri karlar da istisnadan yararlanacaktır.

Ancak iştirak kazancı istisnası uygulanması için, iştirak kazancını dağıtan kurumun tam mükellefiyet esasında vergilendirilmiş olması gerekir. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisna kapsamı dışındadır. Zira tam mükellefiyete tabi olmayan kurumlardan elde edilen kar payları ve genel olarak ülke dışı kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi farklı esasta yapılmaktadır. Bu nedenle dar mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisna uygulaması dışında tutulmuştur.

Hemen belirtelim ki, dar mükellef kurumlar veya yurt dışında bulunan kurumlardan sağlanan iştirak kazançları için belli şartlarla, KVK'nın 5/1-b maddesinde istisna düzenlemesi yapılmış olup, bu husus ilgili bölümde ayrıca ele alınacaktır.

Konuya ilişkin olarak özellik arz eden hususlar aşağıdaki gibidir.

1.Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu

KVK'nın 1. maddesinde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede içinde anonim şirket olarak kurulmak zorunda olan yatırım ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilir. Yine KVK'nın 2. maddesinde ise SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi yatırım fonlarının KVK uygulamasında sermaye şirketi sayılacağı

belirtilmiştir. Bu itibarla yatırım fonları da KVK'nın 2. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefidir.

İlke olarak yatırım fonları ve ortaklıkları bu şekilde kurumlar vergisi mükellefi sayılmış olmalarına rağmen, bu kuruluşların portföy işletmeciliğinden doğan kazançları belli şartlarla KVK'nın 5/1-d maddesi ile vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi istisnasından yararlanan yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları KVK'nın 15/3. maddesinde vergi tevkifatına konu edilmiştir. Yatırım fon ve ortaklıkları bünyesinde yapılacak vergileme ve istisna uygulaması ileride ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Bu kapsamda yatırım fon ve ortaklıkları bünyesinde kurumlar vergisi ödenmediğinden ve bu nedenle de mükerrer bir vergileme olmadığından, bu fon ve ortaklıklardan elde edilen iştirak gelirlerinin iştirak kazancı istisnasından yararlanması ilke olarak mümkün değildir.

Nitekim KVK'nın 5/1-a maddesinde tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma belgeleri ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç olmak üzere, yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnası kapsamı dışında tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla kurumların, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma belgeleri ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için iştirak kazancı istisnası uygulaması yapılabilecektir. Bu şekilde tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma belgeleri ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için bir teşvik getirilmiştir.

Ancak bunun dışındaki yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kar payları, iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacak ve genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan KVK'nın 34/2. maddesinde, yatırım fonu ve yatırım ortaklıklarından kar payı elde edenlere, bu kar payları üzerinden fon veya ortaklık bünyesinde ödenen vergilerin mahsubuna imkan sağlanmıştır. Buna göre; yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurum, bu gelir nedeniyle fon ve ortaklık bünyesinde hesaplanmış olan ve elde edilen gelire tekabül eden vergiyi, kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. Yine aynı maddeye göre mahsubu yapılan vergi hesaplanan vergiden fazla ise aradaki fark kuruma iade edilecektir. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kar payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

2.Elde Edilen İştirak Kazançları İçinde Kazancı Dağıtan Kurum Bünyesinde Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç Bulunması Durumu

Kurumlarca elde edilen iştirak kazancının istisna uygulamasına konu edilebilmesi için, kazancı dağıtan kurum bünyesinde yatırım indirimi veya benzeri istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmamış olmasının önemi yoktur. Her durumda istisna uygulanacaktır. Zira yukarıda da belirtildiği gibi, iştirak kazançları istisnası, son aşamada gerçek kişilere intikal edecek ve onların bünyesinde gelir vergisine tabi tutulacak kurum kazancının daha önce birden fazla kurum bünyesinde vergilenmesini önleme amacını taşır. Kurum kazancının, gerçek kişi ortağa ilk aşamada doğrudan, kazancı elde etmiş kurumca dağıtılması ile iştirak ilişkisi içinde araya girecek bir veya daha fazla kurumdan geçmek suretiyle intikali arasında vergi yükü bakımından bir farklılık olmamasını sağlar. Bu itibarla istisna kazanç, kazancı dağıtan kurumda ilk etapta gerçek

kişilere intikal ettirilmiş olması halinde hangi vergi yükünü taşıyacaksa, araya bir veya daha fazla kurumun girmesi suretiyle gerçek kişiye intikal etmesi halinde de aynı vergi yükünü taşıyacaktır.

3.Kurucu ve İntifa Hisse Senetleri Karşılığında Alınan Kâr Payları

İntifa senetleri; anonim şirketler tarafından, şirket ana sözleşmesine göre, pay sahipleri, kurucular, şirket alacaklıları veya şirkete herhangi bir şekilde menfaat sağlayan kimselere verilen ve şirket kazancına iştirak hakkı sağlayan özel bir tür kıymetli evraktır. Kuruculara verilen intifa senetlerine kurucu senetleri denir. Uygulamanın esasları TTK' da düzenlenmiştir.

KVK'nın 5/1-a-2 maddesinde, kurucu ve intifa senetlerinden elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlanacağı hükme bağlanmıştır. Buna karşılık eski KVK, kurucu veya intifa senetleri dolayısıyla elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı noktasında bir hüküm içermediği; bu nedenle eski rejimin yürürlükte olduğu dönemler için, kurucu veya intifa senetlerinden elde edilen kazançların iştirak kazancı istisnasından yararlanılamayacağı yönünde görüşler mevcuttur.

Öte yandan ilgili maddede yönetim kurulunda görev alma dolayısıyla elde edilen kar payları için bir düzenleme bulunmamasına rağmen, bu şekilde elde edilen kar paylarının da istisnadan yararlanacağının kabulü gerekir. Nitekim bu şekilde elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanacağı 1 seri nolu KVKGT ile de kabul edilmiştir.

4.Serbest Bölgede Faaliyette Bulunan Kurumlardan Sağlanan Kâr Paylarının Durumu

İlgili bölümde açıklandığı gibi, serbest bölgede faaliyette bulunan kurumlar belli şartlarla kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaktadır. Serbest bölgede faaliyette bulunan şirketten kar payı alan tüzel kişi kurumlar vergisi mükelleflerinin durumu ise özellik arz eder.

Serbest bölgedeki kurumlara ortaklıkları dolayısıyla bu kurumlardan kar payını alan kurumlar vergisi mükelleflerinden kar dağıtımı aşamasında GVK'nın 94/6-b maddesi gereği stopaj yapılması söz konusu değildir. İlke olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin bu şekilde aldıkları kar payları aynı zamanda KVK'nın 5/1-a maddesine göre iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirileceğinden, bu kar payları elde eden kurum bünyesinde de vergiye tabi bulunmamaktadır. Bu husustaki bazı özeller ilgili bölümde yer almaktadır. Bu kar payları ancak ikinci aşamada kar payını alan kurum tarafından gerçek kişilere dağıtıldığında stopaj uygulamasına konu edilecektir. Buna karşılık serbest bölgede bulunan şirketlerin dar mükellefiyet esasında vergilendirildiği, dolayısıyla bu şirketlerden elde edilen iştirak gelirlerinin KVK'da ifadesini bulan iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacağı, bu nedenle de bu şekilde elde edilen gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması yönünde yargı kararı mevcuttur. Bu husustaki bir karar ilgili bölümde yer almaktadır.

Ancak bize göre, serbest bölgeler kurumlar vergisi uygulaması açısından yurtdışı olarak sayılamaz. Kaldı ki, serbest bölgelerin yurt dışı sayılması halinde bu takdirde KVK'nın yurt dışı kazançlarla ilgili istisna uygulaması devreye gireceğinden, bu takdirde serbest bölge kazançları için özel istisna düzenlemesi yapılmış olmasının anlamı kalmayacaktır.

5.İştirak Oranı ve Süresinin Önemi

İştirak kazancı istisnasından yararlanılabilmesi açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin kar payını elde ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda ve ne kadar süre ile iştirak edilmesinin bir önemi yoktur. Yukarıda belirtilen şartların sağlanması halinde iştirak oranı ve süresine bakılmaksızın istisnadan yararlanılabilecektir.

6.İştirak Edilen Kurumun Tasfiyesi Sonucu Ortaya Çıkan Zararın Durumu

İştirak edilen kurumun tasfiye olması sonucu, iştirak eden kurumun aktifinde kalan hisse senetlerinin maliyet bedelinden daha az bir tasfiye sonucu bedel alınmış olması halinde, iştirak eden şirket eksik alınan bedel kadar zarar elde etmiş olacaktır. Bize göre, bu şekilde oluşan zararın normal olarak dönem sonuç hesaplarına zarar olarak yansıtılması gerekir. Ancak vergi idaresinin konuyla ilgili görüşü istikrar kazanıp belirli bir zemine oturmamıştır.

Nitekim vergi idaresinin tasfiye sonucu oluşan bu kapsamdaki zararların gider olarak dikkate alınabileceği yönünde özeldeleri yanında karşı yönde özeldeleri de mevcuttur. Bu husustaki özeldeler ilgili bölümde yer almaktadır. Buna karşılık iştirakin tasfiye olması durumunda, iştiraki elinde bulunduranların bu şekildeki zararı mali karın hesabında hiçbir şekilde dikkate alamayacakları yönünde görüşler de mevcuttur. Buna karşılık genel olarak Danıştay iştirakin tasfiyesi sonucu, değeri kalmayan iştirak hisselerinin gider olarak dikkate alınabileceği görüş ve yaklaşımıdır. Bu yöndeki Danıştay kararları ilgili bölümde yer almaktadır.

Yukarıda da açıkladığımız gibi bize göre, tasfiye sonucunda değersiz kalan iştirak payları nedeniyle katılan zararın safi kurum kazancından indirilmesinin dayanağı, ticari kazancı teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki fark olarak tanımlayan GVK'nın 38. maddesi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerin indirimini hükme bağlayan GVK'nın 40/1 maddesidir. Diğer taraftan, tasfiye nedeniyle oluşan zararın safi kurum kazancından indirilmesini yasaklayan ne GVK'da ne de KVK'da bir hüküm vardır. Zira KVK'nın 6. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. GVK'nın 38. maddesinde ise; ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak tanımlanmış ve maddenin son fıkrasında ticari kazancın tespiti sırasında VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddelerinin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından, kurum kazancının tespiti sırasında indirilecek giderlere ilişkin GVK'nın 40. maddesi ile KVK'nın 8. maddesinin ve muhtelif kanunlardaki gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde kanunen kabul edilmeyen giderlerin tespitinde ise, GVK'nın 41. maddesi ile KVK'nın 11. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bir kurumun diğer bir kuruma iştirak işlemi ticari bir girişim olup, bu girişimden kar elde edilebileceği gibi zarar edilerek tasfiye ile sonlandırılması da doğal bir durumdur. Diğer taraftan, iştirakin tasfiyesi sebebiyle oluşan zararın kurum kazancının tespitinde indirimini yasaklayan herhangi bir yasa hükmü de bulunmamaktadır.

Bu bakımdan iştirak yatırımı ve iştirakin tasfiyesi ticari bir işlem olup, bu kapsamda ortaya çıkan zarar, iştirakçi kurumun özvarlığında azalmaya yol açtığından kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Örneğin mal alım satımı yapan bir şirketin maliyetinin altında satışları nedeniyle katlandığı zarar ya da gayrimenkul alım satımı yapan bir şirketin zararına sattığı bir arsa nedeniyle oluşan zarar nasıl ticari ise ve ticari kazancın tespitinde indirilirse, iştirakin tasfiyesi nedeniyle katlanılan zarar da aynı şekilde kurum kazancından indirilecektir. Bu noktada, kanun koyucunun zararına yapılan satışların kar zararın tespitinde dikkate alınacağına yönelik olarak özel düzenleme yapması düşünülemez. Kurum kazancını aşındırıcı zararın, dönem kazancının tespitinde alınacağı hususu normal ve tabii bir durumdur.

Kaldı ki kanun koyucu, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiğini KVK'nın 5/3 maddesinde hükme bağlamıştır. Bu bakımdan, iştirak hisselerinin alımıyla ilgili finansman giderini gider olarak kabul eden kanun koyucunun iştirak hisselerinin kendisini gider kabul etmemesini düşünmek mümkün değildir. Bir kıymetin finansman giderini kabul ederken, kıymetin kendisini gider kabul etmemek açıklanabilir bir durum değildir. Zaten kanun koyucu, iştirakin tasfiyesi nedeniyle oluşan zararın vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamasını isteseydi, bu zararın indirimini açık bir düzenleme ile yasaklardı.

7.İştirak Eden Şirketin İştirak Edilen Şirketi Devralması Durumu

İştirak edilen kurumun özkaynaklarını yitirmiş kurumun, iştirak eden kurumca KVK hükümlerine göre devralınması durumu da özellik arz eder. Bu konuda 1 seri nolu KVKG'T'de yeralan açıklamaya göre, bu kapsamda devralınan kuruma ait iştirakçi kurumun iştirakler hesabındaki değer, devralınan kıymetlerin değerinden yüksek olması halinde aradaki farkın gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Benzer şekilde devralınan kıymetlerin kayıtlı değerinin, iştirak eden şirkette bulunan iştirak hisselerinin değerinden fazla olması halinde de aradaki farkın gelir olarak dikkate alınmaması gerekir.

8.İştirak Hisselerinin Satın Alınmasına Bağlı Olarak Yapılan Giderlerin Durumu

KVK'nın 5/3. maddesine göre; kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Genel ilke bu şekilde olmasına rağmen, ilgili hükümde iştirak hisseleri alımında yüklenilen finansman giderleri için özel düzenleme yapılmış ve bu giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. İştirak hissesi satın alınmasından kullanılan kredilerin faizleri, vade farkları veya yabancı para cinsinden satın alımlarda kur farkları, iştirak hissesi edinilmesi ile ilgili başlıca finansman giderlerdir. İşte bu giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecek, finansman giderleri dışında doğabilecek giderlerin kazançtan indirimi mümkün olmayacaktır.

Esas itibarıyla iştirak kazançları istisnası gerçek anlamda bir vergi istisnası değildir. Vergi mükerrerliğini önleyen bir düzenlemedir. Yine KVK'da iştirak kazançları için istisna öngörülmüş olmakla birlikte, iştirak hisselerinin alım-satımından elde edilen kazançlar için belli şartların gerçekleştiği durumlar dışında böyle bir istisna da öngörülmemiştir. Dolayısıyla iştirak hisseleri ile ilgili bütün işlemler kurumlar vergisinden istisna edilmiş değildir. Bu gerekçelere uygun olarak yeni KVK'nın 5/3. maddesinde iştirak hissesi edinilmesine bağlı olarak yüklenilen faiz, vade farkı ve kur farklarının gider kaydının mümkün olduğu özel olarak düzenlenmiştir. Kaldı ki eski KVK'nın yürürlükte olduğu dönemde de, konuya ilişkin vergi idaresi görüşü de iştirak hisseleri alımında yüklenilen giderlerin, kurum kazancından indirilebileceği yönünde şekillenmiş olup, bu husustaki bazı özeller ilgili bölümde yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak bir diğer husus, iştirak edinilmesi ile doğrudan bağlantı kurulabilen kredi faizi, kur farkı gibi unsurların doğrudan gider yazma yerine aktifleştirilip aktifleştirilemeyeceğidir. VUK'un 279. maddesine göre, hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Dolayısıyla alış bedeli içinde dikkate alınması mümkün olmayan, kredi faizleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi mümkün değildir. Bu itibarla alış bedeli içinde dikkate alınması mümkün olmayan kredi faizleri ve kur farkları, gider olarak dikkate alınacaktır.

Sıra	İlgili Daire	Tarih-No	Açıklama
1	Özelge	14.7.1995	İştirak hissesi alımına bağlı hesaplanan kur farkları gider olarak dikkate alınabilir. 'Yılmaz ÖZBALCI- KVK Yorum ve Açıklamaları' adlı yayının 216. Sayfasında yer almaktadır.
2	Özelge	5.2.1997	İştirak hissesi alımına bağlı hesaplanan kur farkları gider olarak dikkate alınabilir. 'Yılmaz ÖZBALCI- KVK Yorum ve Açıklamaları' adlı yayının 216. Sayfasında yer almaktadır.
3	Özelge	13.3.1998	İştirak hissesi alımına bağlı hesaplanan kur farkları gider olarak dikkate alınabilir. 'Yılmaz ÖZBALCI- KVK Yorum ve Açıklamaları' adlı yayının 217. Sayfasında yer almaktadır.
4	4	23.11.1994 E.1994/5560	İştirak hissesi alımı için katlanılan faiz giderleri, genel gider olarak kazançtan indirilebilir. Övül ÇÖLGEZEN'in Vergi Dünyası Dergisi'nin 296. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
5	Özelge	3.10.2006	İştirak hissesi alımı için katlanılan faiz giderleri, genel gider olarak kazançtan indirilebilir. İstanbul YMM Odası'nın 15 Ekim 2006 tarihli sirkülerinde yer almaktadır.
6	Özelge		İştirak edilen kurumun tasfiye olması sonucu, iştirak eden kurumun aktifinde kalan hisse senetlerinin maliyet bedelinden daha az bir tasfiye sonucu bedel alınmış olması halinde, iştirak eden şirket eksik alınan bedel kadar zarar kaydedebilecektir. Cem TEKİN'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 52. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
7	Özelge	22.5.2003	Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen kurumların serbest bölgede bulunan kurumlardan elde edilecek kar payının, KVK'nın 8/1. Maddesine göre iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. İstanbul YMM Odası'nın 15 Ekim 2003 tarihli raporunda yer almaktadır.

8	İstanbul Vergi Mahkemesi 6.	4.7.2006 E.2006/145 K.2006/1628	Serbest bölgede bulunan şirketler dar mükellefiyet esasında vergilendirildiğinden, bu şirketlerden elde edilen iştirak gelirlerinin KVK'da ifadesini bulan iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacak olup, bu gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir. Vergi Dünyası Dergisi'nin 305. Sayısında yer almaktadır.
9	Özelge	19.2.2009	Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirilen kurumların, serbest bölgede bulunan kurumlardan elde edilecek kar payının, KVK'nın 5/1-a maddesine göre iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Mali Pusula Dergisi'nin 52. Sayısında yer almaktadır.
10	Özelge	14.4.2006	İştirak edilen kurumun tasfiye olması sonucu, iştirak eden kurumun aktifinde kalan hisse senetlerinin maliyet bedelinden daha az bir tasfiye sonucu bedel alınmış olması halinde, iştirak eden şirket eksik alınan bedel kadar zarar kaydedebilecektir. Güray ÖĞREDİK'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 113. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
11	Özelge		İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, zararın şirket kayıtlarında gider kaydı mümkündür. Güray ÖĞREDİK'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 113. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
12	Özelge	9.6.2011	İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, zararın şirket kayıtlarında gider kaydı mümkün değildir. Güray ÖĞREDİK'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 113. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
13	4	16.10.2001 E.2000/2194 K.2001/3835	İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, zararın şirket kayıtlarında gider kaydı mümkündür. Güray ÖĞREDİK'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin 113. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.
14	4	14.11.2013 E.2010/1459 K.2013/7921	İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, zararın şirket kayıtlarında gider kaydı mümkündür. Hüseyin DİNÇER'in Yaklaşım Dergisi'nin 277. Sayısındaki makalesinde yer almaktadır.

15	4	27.1.2004 E.2003/546 K.2004/105	İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, zararın şirket kayıtlarında gider kaydı mümkündür. Gökhan BELGE'nin Vergi Dünyası Dergisi'nin Nisan 2016 Sayısında yer almaktadır.
----	---	---------------------------------------	---

Kaynakça

- K. Serkan SALALI, Kurucu İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kar Paylarının İştirak Kazançları İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı 298, Haziran 2006
- Refik YAŞAR DURUSOY- İlker YILDIRIM, İştirak Kazançları İstisnasının Serbest Bölgelerde Uygulanması, Vergi Dünyası, Sayı 299, Temmuz 2006
- Faruk ONUR YILDIZ, İştirakin Tasfiyesi Nedeniyle Değersiz Hale Gelen Hisse Senetlerinin Zarar Yazılması Mümkün mü?, Vergi Dünyası, Sayı 401, Ocak 2015
- Mehmet MAÇ, İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Matrahına Etkisi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:233, Mayıs 2012
- Gökhan BELGE, Tasfiye Sonucunda Değersiz Kalan İştirak Paylarının İştirakçi Şirketlerin Vergi Matrahına Etkisi, Vergi Dünyası, Nisan 2016

HUKUKTA İBRA NE DEMEKTİR?

Gerek iş hayatında ve gerekse ticari hayatta çok sık duyduğumuz bir kelimedir ibra. Sözlük anlamı aklama, temize çıkarmadır. İbra Arapça kökenli bir sözcüktür. **Bir kimseyi belli bir borcu ödemekten veya bir edimi, yükümlülüğü yerine getirmekten kurtarmak anlamında kullanılmaktadır.**

Alacaklının alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi de ibradır. Yine alacaklının bir edimin kısmen veya tamamen yerine getirilmesini istemekten vazgeçmesi de ibradır.

Derneklerin, vakıfların, tüzel kişiliğe sahip şirketlerin genel kurullarında yönetim kurulunun ve denetim kurulunun faaliyet raporlarının genel kurulun oylarına sunulması ve genel kurul oyları ile aklanması da ibradır. Kısaca genel kurul oyları ile yönetim kurulunun ve denetim kurulunun bir yıl içinde yaptığı bütün işlemlerin yasalara ve tüzüklere uygun olduğunu kabul etmekte, her hangi bir itirazda bulunmamaktadır. Bu işlemde bir ibradır.

ANONİM ŞİRKETLERDE İBRA

Şirketler hukukunda ibra menfi borç ikrarıdır. Yani şirket genel kurulu verdiği ibra oyları ile yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerinin bir hesap dönemi içindeki bütün işlemlerini ekonomik ve hukuki sonuçları itibariyle onaylamakta, borçlu olmadıklarını kabul etmektedir. Genel kurula ait ibra hakkı anonim şirketlerde sözleşmeyle başka bir organa veya kurula devredilemez.

İbra, ortaklık dışındakiler için bağlayıcı olmayan, tamamen ortaklık içi bir hukuki işlemdir. İbra son iş yılındaki (bilanço dönemindeki) yönetim kurulunun ve denetim kurulunun bütün işlemlerini kapsar.

Eski Türk Ticaret Kanunun 310. cu maddesi “*Kurucuların ve idare meclisi azalarının ve murakıpların kuruluştan dolayı tabi oldukları sorumluluk şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra suretiyle ortadan kaldırılamaz. Bu sürenin geçmesinden sonra sulh ve ibra ancak genel kurulun tasdiki ile olur. Bununla beraber esas sermayenin onda birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın tasdikine muhalif kalırlarsa sulh ve ibra genel kurul tarafından tasdik edilemez.*” Demektedir.

Bu hüküm 2012 yılında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Yasasında da aynen muhafaza edilmiş ve “ *halka açık şirketlerde esas sermayenin yirmide birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler sulh ve ibra genel kurulca onaylanmaz*” hükmü ilave edilmiştir.

Yeni Ticaret Yasasının İbra başlığını taşıyan 558. ci maddesi “*İbra kararı genel kurul kararıyla kaldırılamaz. 445. ci madde hükmü saklıdır....*” **“Yasal düzenlemesine yer verilmiştir.**

Bu madde, Genel kurul toplantısında hazır bulunup da karara olumsuz oy veren ve bu muhalefetini tutanağa geçirten ortakların, kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine, karar tarihinden itibaren üç ay

içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde iptal davası açabileceklerini düzenlemektedir.

Aynı hüküm eski Türk Ticaret Yasasının 381. ci maddesinde düzenlenmiştir.

Yeni Ticaret Yasasının 558. ci maddesinin 2. fıkrasına dönersek “*şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddi olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer.*” Hükümünü getirmektedir ki bu yeni bir maddedir.

Eski Türk Ticaret kanununda karşılığı yoktur.

Eski Türk Ticaret Yasasının 380. ci maddesine göre bilançonun tasdikine dair olan genel kurul kararı aksine bir açıklık olmadığı takdirde, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve denetçilerin ibrası sonucunu doğurur. Bu hüküm Yeni Türk Ticaret Yasasının 424. cü maddesinde aynen düzenlenmiştir. Ancak bilançoda şirketin gerçek durumu bilinçli bir şekilde gizlenmişse bilançonun onaylanması ibra etkisini doğurmaz.

GENEL KURULDA İBRA İÇİN OY VEREMEYECEK OLANLAR

Eski Türk Ticaret Kanunun 374. cü maddesine göre:

- *Yönetim kurulu üyeleri kendileri için
- *Karı veya kocası için,
- *Usul ve fîru için,
- *Şirket işlerinin görülmesine her hangi bir suretle katılmış olanlar,
- *Yönetim kurulunun ibrasında oy kullanamazlar.

Yeni Türk Ticaret Yasasının Oydan Yoksunluk başlıklı 436. cı maddesi “*Pay sahibi kendisi, eşi, alt ve üstsoyu veya bunların ortağı oldukları şahıs şirketleri yada hakimiyetleri altındaki sermaye şirketleri ile şirket arasındaki kişisel nitelikte bir işe veya işleme veya herhangi bir yargı kurumu yada hakemdeki davaya ilişkin olan müzakerelerde oy kullanamaz.*” Demek suretiyle oydan yoksun olanları saymıştır.

AZ ORTAKLI YA DA AİLE ŞİRKETLERİNDE İBRA NASIL OLACAKTIR?

Beş ortaklı bir anonim şirkette bütün ortakların yönetici olduğu durumda ibra kararı alınabilir mi? Geçerli ve iptali mümkün olmayan bir ibra kararı alınamaz.

Çünkü ortakların hepsi anonim şirkette yönetici oldukları için oy kullanamayacaklar ve ibra kararı veremeyeceklerdir. ,

Buna rağmen ibraya karar verilmiş ve üç aylık dava süresi geçmiş ise ibra kararı geçerlilik kazanacaktır.

Ancak beş ortaklı ve bütün ortakları şirkette yönetici olan bir anonim şirkette ibra kararı alınmasına gerek yoktur.

Yönetim kurulu üyelerinin kendilerinden başka hesap verecekleri bir organ kendilerinden başka pay sahibi yoktur.

Anonim şirkette bir tek pay sahibi olması durumunda onun vereceği ibra kararı geçerli olacaktır.

İBRANIN REDİNİN DOĞURDUĞU SONUÇLAR

Şirket genel kurulu yönetim kurulu ve denetim kurulu üyelerini ibra etmediği takdirde bunların görevlerinden azledilmeleri için bir neden ortaya çıkacaktır. İbra edilmemek kendiliğinden azil sonucunu doğurmaz. Azil için gündeme bir ilave yapılarak azil için oylama yapılır. İbra edilmeme mutlaka geçerli bir nedene dayanmalı, keyfilğe ve dürüstlük kuralına aykırı olmamalıdır. Yetkili organlar ibra edilmemelerine rağmen genel kurul tarafından görevlerine devam etmesine de karar verilebilir. Bu durumda yetkili organlar görevlerine devam ederler. Ancak şirketin işleyişi açısından sakıncalar doğurabilir. İbra edilmeyen yöneticiler, ibra edilmemenin keyfi ve dürüstlük kralına aykırı olduğundan bahisle dava açabilirler.

BORÇLAR HUKUKUNDA İBRA

Halen yürürlükte olan Borçlar Kanununda ibra ile ilgili bir düzenleme yoktur. Prof. Tekinay, ibrayı “Alacaklının alacak hakkından vazgeçmesini ve bu suretle borçlunun borçtan kurtulmasını kapsıyan akde ibra denir. Diye tarif etmiştir.

Bu tariftten de anlaşılacağı üzere, alacak hakkı alacaklının tek taraflı vazgeçme beyanı ile sona ermez. Bunun için bir akde “ibra akdine” ihtiyaç vardır. Alacaklı borçlunun muvafakatini almadan alacağından vazgeçemez. (Tekinay, Eşya Hukuku)

Alman ve İsviçre hukukunda ibranın soyut bir işlem olduğu, yani sebebe bağlı olmadığı kabul edilmektedir. (İsviçre B.K. mad.115) Bu madde bizim Borçlar Kanununa alınmamıştır. Schwarz’a göre: çeviri sırasında Türkiye’de şekle bağlanmış olan İspat Hukuku dikkate alındı ve bununla çatışmaya meydan verilmek istenilmedi. Şekle bağlı bir akitten doğan alacak, şekilsiz bir akitle sona erdirilebilecektir.

Yrd.Doç. Turanboy’a göre, “ibra kanun koyucunun ihmali sonucu Borçlar Kanununda düzenlenmemiş olmakla birlikte Türk pozitif hukukunda borcu sona erdiren sebepler arasında yer alır. Borçlar hukukunun temel ilkesini oluşturan sözleşme serbestisi ilkesine dayanarak ve pozitif bir yorumla ibra borcu sona erdiren bir sebep olarak kabul edilmektedir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan Yeni Borçlar Kanununun 132. ci maddesi İbra başlığı altında “Borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekle bağlı tutulmuş olsa bile, borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Borçlar Hukuku kişilere istedikleri konuda ve istedikleri içerikte istedikleri kadar sözleşme yapma imkânı sağlamaktadır. Kişiler ahlaka ve yasalara aykırı olmamak kayıt ve şartı ile ve hukuken gerçekleşmesi imkânsız olmayan her konuda ve ekonomik bir menfaat elde etmek amacı ile istedikleri gibi sözleşme yapabilirler.

Borçlar Kanunundaki hükümler çoğunlukla yedek hukuk kuralları niteliğinde olup, tarafların iradelerini tamamlama veya yorumlama görevini taşırlar. Kanundan doğan borç ilişkileri ise nitelikleri itibariyle kişinin temel hak ve hürriyetlerinin Borçlar Hukuku alanında korunmasını sağlar.

Sözleşme yapma özgürlüğünün karşıtı, yapılan sözleşmeyi ortadan kaldırma ve değiştirme özgürlüğüdür. Sözleşmeyi ortadan kaldırma özgürlüğünün en önemli hukuki aracı ise ibra sözleşmesidir. İbra birçok farklı hukuki işlem ve ilişki ile birlikte söz konusu olabilir.

Her borçlar hukuku sözleşmesi gibi ibra sözleşmesi de tarafların sözleşmenin esasları üzerinde anlaşmalarını gerektirir. İbra, sadece değeri para ile ölçülebilen alacak borç ilişkilerinde söz konusu olmaz.

Örneğin, tarafların karşılıklı olarak bir eser sözleşmesi yaptıklarını ve eser sözleşmesinin konusu para değil de karşılıklı eser meydana getirmek olduğunu farz edelim. Yazar yazacağı kitabı, besteci ise yapacağı besteyi sözleşmenin konusu yapabilir. Burada, değeri para ile ölçülemeyen bir eser sözleşmesinden bahsedebiliriz.

Borcun konusu, tarafların sözleşme ile konusunu belirledikleri eserlerini anlaşma koşullarına uygun olarak meydana getirmeleridir. Sözleşme konusu eser, bir müzik eseri olabileceği gibi, bir kitap, bir senaryo, bir reklam metni olabilir. İşte böyle durumlarda eser sözleşmesi kurulduğu anda sözleşmeye konu edilen eser sözleşmesi taraflar için bağlayıcı olacak ve sözleşmenin taraflarına karşılıklı edimler yükleyecektir.

Değeri para ile ölçülebilen eser sözleşmesinde taraflardan biri, sözleşme şartlarına uygun olarak yarattığı eserini tamamlayıp karşı tarafa teslim edecek, karşı tarafta sözleşmede kararlaştırılmış olan bedeli ödeyecektir. Bu gibi durumlarda dahi taraflar aralarında ibra sözleşmesi düzenleyerek yaptıkları sözleşmeyi sona erdirebileceklerdir.

İbra sözleşmesi taraflar arasındaki alacak borç ilişkisini doğrudan doğruya ortadan kaldırdığı için ibra sözleşmesi tasarruf işlemi niteliğindedir.

MÜTESELSİL BORÇLARDA İBRA

Müteselsil borçlarda borçlunun alacaklı ile yaptığı ibra sözleşmesi diğer borçluları etkiler mi? Bu konuda eski borçlar kanununda açıklık yoktu. Ancak yeni Borçlar Kanununun 166. cı maddesinin son fıkrası “alacaklının borçlulardan biriyle yaptığı ibra sözleşmesi, diğer borçluları da ibra edilen borçlunun iç ilişkideki borca katılma payı oranında borçtan kurtarır.” Şeklinde düzenlenmek suretiyle müteselsil borçluların durumuna açıklık getirmiştir. Asıl borçlu yaptığı ibra sözleşmesi ile borcu sona erdirirse kefilinde kefaleti sona erer.

İŞ HUKUKUNDA İBRA SÖZLEŞMESİ

İbra en çok iş hukukunda baş vurulan bir sözleşmedir. İşverenler işten ayrılan işçinin elinden bir ibra belgesi almak suretiyle yaptıkları ödemeleri belgelendirmek ve ilerde işçinin dava açmasını önlemek isterler.

Bir ibra belgesinde genel olarak işçinin alacaklarını aldığı ve başkaca hiçbir alacağının kalmadığı ve diğer alacaklarından vazgeçtiği yazılıdır. İşçilerin işverenden olan alacakları hizmet ilişkisinden doğan alacaklardır. Bunları başlıca iki grupta toplayabiliriz.

a-Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, genel tatil ücreti fazla çalışma ücreti yıllık ücretli izin alacağı gibi alacak kalemlerini ihtiva eder ki bunlar normal alacaklardır.

b-İşyerinde uğranılan iş kazaları ve benzeri olaylardan kaynaklanan maddi ve manevi tazminat talepleridir ki bunlara da olağanüstü alacaklar diyoruz.

İbra sözleşmeleri genel olarak karşılıklı veya tek taraflı hak ve alacaklardan vazgeçme anlamında düzenlenen ispat ve tescil vasıtası hükmünde olan yazılı belgelerdir. Bu belgelerin düzenlenmesinde aşağıda belirteceğimiz gibi yeni Borçlar kanununda ki şekil ve şartlara uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mahkemede belge değeri taşımaz.

İbra sözleşmesi, varlığı tartışmasız olan bir borcun sona erdirilmesi, ortadan kaldırılması amacına yönelik yazılı belgedir.

Varlığı şüpheli ya da tartışmalı borçların ibra sözleşmesiyle sona ermesi mümkün değildir.

İş davalarında miktar içermeyen veya bütün hak ve alacaklarımı aldım gibi ibareleri ihtiva eden ibra sözleşmeleri geçersiz sayılmaktadır.

Miktar içeren ibra sözleşmelerinde hak edilen tutar ile yapılan ödeme arasında açık bir fark olmaması gerekir. Aksi halde ibra sözleşmesi geçerli sayılmaz.

Yargıtay şöyle düşünmektedir. “İşçi emeği ile geçinen insandır. Bu nedenle bir işçinin durup dururken nedensiz yere işvereni ibra etmesi hayatın olağan akışına uygun değildir.”

İşçi işveren ilişkisi devam ederken düzenlenen ibra sözleşmeleri mahkemeler tarafından geçerli olarak kabul edilmemektedir.

Sebebi ise işçi bu dönemde tamamen işverene bağımlıdır. İş güvencesi hükümlerine rağmen iş ilişkisinin devamına sağlamak ya da bir kısım alacaklarına bir an önce kavuşmak için iradesi dışında ibra sözleşmesi yapmış olabilir.

Yargıtay, savunma ile çelişen ibra sözleşmelerini geçersiz saymaktadır.

Yine Yargıtay kararlarına göre, ibranamenin işçinin alacak haklarını tamamen sona erdirebilmesi için hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde açık ve anlaşılır olması şarttır. Bu bakımdan ibranamede açıkça ve ismen belirtilmeyen bir alacağın ibraname kapsamında kabul edilerek işçinin alacağını ortadan kaldırması düşünülemez.

İbraname düzenlenirken fazlaya ilişkin haklar saklı tutulabilir ve bu tür ibranameler geçerlidir. İşe başlarken alınan ibranamelerin geçerlilik şartı yoktur.

6736 SAYILI BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN KANUN SGK ALACAKLARI YÖNÜNDEN NELER GETİRİYOR?

Raşit ULUBEY

ÇSGB İş Başmüfettişi

Özet

Ülkemizde ortalama 2-2,5 yılda bir, toplumda af veya alacakların yapılandırılması ya da ödeme kolaylığı olarak adlandırılan vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarına yönelik kanun düzenlemeleri yapılmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de 03.08.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'dur.

1. Başlangıç

Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının affı veya yapılandırılması ya da ödeme kolaylığı olarak adlandırılan kanun düzenlemelerinin son 10 yıldaki seyrine baktığımızda; ilk olarak 22.02.2006 tarihli ve 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; daha sonra 15.05.2008 tarihli ve 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; bundan sonra 13.02. 2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun; daha sonra 10.09.2014 tarihli ve 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun; son olarak da 03.08.2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun görülmektedir.

Bu seyir, son 10 yılda bu konuda 5 kanun çıktığını ve ortalama 2-2,5 yılda bir, af veya yapılandırma ya da ödeme kolaylığı olarak adlandırılabilir düzenleme yapıldığını göstermektedir.

Bu makalemizde bahsi geçen konularda son olarak çıkarılan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları yönünden neler getirdiği ele alınıp, değerlendirilecektir.

2.Hangi SGK Alacakları Yapılandırma Kapsamında?

6736 sayılı Kanunun "Kapsam ve tanımlar" başlıklı 1'inci maddesine göre;

2016 yılı Haziran ayı/dönemi ve önceki aylara ilişkin olup 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19.08.2016 tarihinden önce tahakkuk ettiği halde aynı tarihe kadar ödenmemiş olan;

2.1. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri kapsamındaki (eski SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı) sigortalılık statülerinden kaynaklanan, sigorta primi, emeklilik keseneği ve kurum karşılığı, ek karşılık primi, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi,

2.2. 6736 sayılı Kanuna göre yapılan başvuru tarihi itibarıyla ilgili mevzuatına göre ödenmesi imkânı ortadan kalkmamış isteğe bağlı sigorta primi ve topluluk sigortası primi,

2.3. Yaşlılık aylığı, emekli aylığı veya malullük aylığı bağlandıktan sonra 5510 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen (eski Bağ-Kur) sigortalılık statüsü kapsamında sigortalı sayılmasını gerektirir nitelikte çalışması nedeniyle ilgili mevzuatına göre ödenmesi gereken 2016 yılı Şubat ayı ve önceki aylara ilişkin sosyal güvenlik destek primi,

2.4. 5510 sayılı Kanunun "Genel sağlık sigortalısı sayılanlar" başlıklı 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında genel sağlık sigortalısı olanlardan kaynaklanan genel sağlık sigortası prim alacakları,

2.5. 30.06.2016 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bitirilmiş olan özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin olup, 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19.08.2016 tarihinden önce Sosyal Güvenlik Kurumunca re'sen tahakkuk ettirilerek işverene tebliğ edildiği halde 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş olan; özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin yapılan ön değerlendirme, araştırma veya tespitler sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi,

2.6. 30.06.2016 tarihine kadar (bu tarih dâhil) bitirilmiş özel nitelikteki inşaatlar ile ihale konusu işlere ilişkin olup, bu Kanun hükümlerinden yararlanmak için 6736 sayılı Kanunun yayım tarihini izleyen ikinci ayın sonuna kadar başvurulduğu halde bu sürenin sonuna kadar Sosyal Güvenlik Kurumunca re'sen tahakkuk ettirilerek işverene tebliğ edilememiş olan ön değerlendirme, araştırma veya tespit sonucunda bulunan eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primi,

2.7. 30.06.2016 tarihine kadar (bu tarih dâhil) işlenen fiillere ilişkin olup, 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten önce kesinleştiği halde 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş olan idari para cezası,

2.8. Bu madde kapsamına giren ve kanunun yayımı tarihinden önce asılları ödenen alacakların; Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla henüz ödenmemiş olan fer'ileri,

2.9. Sosyal Güvenlik Kurumunca ilgili Kanunları gereğince takip edilen damga vergisi, özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı,

2.10. 5510 sayılı Kanunun ek 5 ve ek 6'ncı maddeleri kapsamında sigortalı olanlara ait sigorta primi,

2.11. 2925 sayılı Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamındaki tarım sigortalılarına ilişkin sigorta primi,

ile bunlara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı alacakları,

yeniden yapılandırılması mümkün olan Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarını oluşturmaktadır.

3.Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Yapılandırılması İçin Başvuru Süresi

Borçluların bu makalemizin bir önceki maddesinde (2'nci madde) belirtilen 30 Haziran 2016 tarihinden öncesine ait olup 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19 Ağustos 2016 tarihine kadar ödenmemiş bulunan Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarını yapılandırmak için genel sağlık sigortası prim borçları dışındakiler için 31 Ekim 2016 tarihine kadar (bu tarih dahil), genel sağlık sigortası prim borçları için de 31 Ocak 2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) Sosyal Güvenlik Kurumuna başvurmuş olması gerekir.

Bakanlar Kurulu Kararıyla bu sürelerin bir ay uzatılabilmesi (31 Ekim 2016'nın 30 Kasım 2016 olarak, 31 Ocak 2017'nin de 28 Şubat 2017 olarak) mümkündür.

4. Taksitlendirme

Başvuru konusu Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarından; genel sağlık sigortası prim borçları dışındakilerin ilk taksiti Kanunun yayımlandığı tarih olan 19.08.2016 tarihini izleyen 4'üncü ay olan 02 Ocak 2017 tarihinden başlamak üzere ikişer aylık dönemler halinde ve en fazla 18 eşit taksit halinde ödenecek bulunmaktadır.

Buna göre Ocak 2017 ayından başlayacak olan taksit ödemelerinin en fazla taksit sayısı olan 18 olduğu dikkate alındığında borcun tamamının $18 \times 2 = 36$ ayda ödenecek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Genel sağlık sigortası prim borçlarının tamamı veya ilk taksitinin Kanunun yayımlandığı tarih olan 19.08.2016 tarihini izleyen 6'ncı ay olan Şubat 2017 ayında ödenecek bulunmaktadır.

Yapılandırılan borcun ilk taksitini ödeme tarihi Bakanlar Kurulu Kararıyla bir ay uzatılabilmektedir. Buna göre; genel sağlık sigortası prim borçları dışındakilerin ilk taksiti Ocak 2017 ayı yerine Bakanlar Kurulu Kararıyla Şubat 2017 ayına; genel sağlık sigortası prim borçlarının ilk taksiti ise Şubat 2017 ayı yerine Bakanlar Kurulu Kararıyla Mart 2017 ayına uzatılabilecektir.

5. Yapılandırma Oranı

6736 sayılı Kanun hükümlerine göre hesaplanan tutarın;

5.1. İlk taksit ödeme süresi içerisinde tamamen ödenmesi hâlinde, bu tutara 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için herhangi bir faiz uygulanmamaktadır.

5.2. İlk taksitin ödeme süresi içerisinde tamamen ödenmesi hâlinde, fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar üzerinden ayrıca % 50 indirim yapılmaktadır.

5.3. Taksitle ödenmek istenmesi hâlinde, ilgili maddelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla borçluların başvuru sırasında 6, 9, 12 veya 18 eşit taksit ödeme seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir. 18 taksitten daha uzun bir taksit seçeni belirtilmiş ise bu 18 taksit olarak dikkate alınmaktadır.

5.4. Taksitle yapılacak ödemelerde ilgili maddelere göre belirlenen tutar;

5.4.1- 6 eşit taksit için (1,045),

5.4.2- 9 eşit taksit için (1,083),

5.4.3- 12 eşit taksit için (1,105),

5.4.4- 18 eşit taksit için (1,15)

katsayısı ile çarpılmakta ve bulunan tutar taksit sayısına bölünmek suretiyle ikişer aylık dönemler hâlinde ödenecek taksit tutarı bulunmaktadır.

Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan borçlulara tercih ettikleri taksit süresine uygun ödeme planı verilmektedir. Başvuru formunda borcun taksitler halinde ödenmesi tercih edilmiş olmakla birlikte ilk taksit ödeme süresi içerisinde borcun peşin ödenmesi mümkündür. Borç tutarı bu şekilde ilk ödeme süresi içerisinde tamamen ödenirse, borç miktarı peşin ödeme şekline göre güncellenmektedir.

Peşin ödemenin tercih edilmesi halinde, alacak aslı (idari para cezası alacakları için alacak aslının % 50'si) ile bu alacaklara ödeme süresinin bittiği tarihten 19.08.2016 tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınmak suretiyle hesaplanan tutarın tamamının 02.01.2017 tarihine kadar ödenmesi icap etmektedir.

6. Yapılandırmanın Bozulması

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanuna göre; ödenmesi gereken taksitlerin ilk ikisi süresinde ödenmek koşuluyla, kalan taksitlerden; bir takvim yılında iki veya daha az taksitin, süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde, ödenmeyen veya eksik ödenen taksit tutarlarının son taksiti izleyen ayın sonuna kadar, gecikilen her ay ve kesri için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Gecikme zammı, nispet ve hesabı" başlıklı 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi şartıyla 6736 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanılmaktadır.

İlk iki taksitin süresinde tam ödenmemesi ya da süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen diğer taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi hâlinde matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilmektedir.

7.Yapılandırılmayla Nelerin Tahsilatından Vazgeçilmektedir?

7.1. Yapılandırma kapsamında bulunan; prim borçları, çalışan emeklilerin aylıklarından kesilmesi gereken sosyal güvenlik destek primi borçları, genel sağlık sigortası primi borçları ve eksik işçilik neticesinde hesaplanan sigorta prim borçlarının yapılandırılması durumunda bu alacaklara uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacakların tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

Ayrıca borcun peşin ödenmesi durumunda fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar üzerinden ayrıca % 50 indirim yapılmaktadır. Yapılandırma kapsamındaki borç asıllarının 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19.08.2016 tarihinden önce ödenmiş olmasına rağmen, fer'ilerinin bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ödenmemiş olduğu durumlarda ise aslı ödenmiş fer'i alacağın % 40'ının bu Kanunda belirtilen sürede ve şekilde ödenmesi halinde, kalan % 60'ının tahsilinden vazgeçilmektedir.

7.2. İdari para cezası borçlarının % 50'si silinmekte, kalan % 50'si alınırken, idari para cezasına uygulanan gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'i alacaklarının tamamının tahsilinden vazgeçilmektedir.

7.3. Yapılandırma öncesi 60 günden fazla borcu olduğu için sağlıktan faydalanamayan genel sağlık sigortalılar ile ek-5 ve ek-6 sigortalıların, yapılandırılan dönem haricinde 60 günden fazla prim borçlarının olmaması veya borçları diğer kanunlara göre yapılandırılmış ise

yapılandırma borçlarını ödemeleri ile 6736 Kanun gereği yapılan yapılandırmanın ilk taksitini ödemeleri durumunda sağlıktan faydalanabilmektedir.

7.4. Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanuna göre ödenecek alacaklarla ilgili olarak, tatbik edilen hacizler yapılan ödemeler nispetinde kaldırılarak, buna isabet eden teminatlar iade edilmektedir.

7.5. 5510 sayılı Kanun kapsamından çıkarılan işyerlerine ilişkin olup, işyerine ait borcun tamamının ödeme süresi 31.12.2014 veya önceki bir tarihe ilişkin olduğu halde ödenmemiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi, sosyal güvenlik destek primi ve idari para cezası asılları toplamı 50,- Türk lirasını aşmayan alacaklar ile tutarına bakılmaksızın bu alacaklara bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı gibi fer'ilerinin ve aslı ödenmiş olan fer'i alacaklardan tutarı 100,- Türk lirasını aşmayanların tahsilinden vazgeçilmektedir.

8. Sonuç

Ülkemizde ortalama 2-2,5 yılda bir Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının affı veya yapılandırılması ya da ödeme kolaylığı olarak adlandırılan kanun düzenlemeleri çıkarılmaktadır. Bu bağlamda son 10 yılda; 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ile son olarak çıkarılan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un bu amaçla çıkarıldığı görülmektedir.

6736 sayılı Kanunun "Kapsam ve tanımlar" başlıklı 1'inci maddesinde yer alan Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları alacakların yeniden yapılandırılması kapsamındadır.

30 Haziran 2016 tarihinden öncesine ait olup 6736 sayılı Kanunun yayımlandığı 19 Ağustos 2016 tarihine kadar ödenmemiş bulunan genel sağlık sigortası prim borçları dışındakiler için 31 Ekim 2016 tarihine kadar; genel sağlık sigortası prim borçları için de 31 Ocak 2017 tarihine kadar Sosyal Güvenlik Kurumuna başvurmuş olması gerekmektedir.

Yapılandırılan borçlar peşin veya 6,9,12,18 eşit taksitte ödenmektedir.

Kaynakça

-6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

-5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

-5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

-6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

-6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun

-22.08.2016 tarihli ve 2016-18 sayılı SGK Genelgesi

İŞ GÜVENLİĞİ UZMANI VE İŞYERİ HEKİMİ GÖREVLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ ERTELENDİ

Recep GÜNER

ÇSGB İş Müfettişi – Elektrik ve Elektronik Müh.

Özet

Kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 6331 sayılı Kanunun iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri başlıklı 6'ncı maddesi ile iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin desteklenmesi başlıklı 7'inci maddesi ertelenmiştir. Söz konusu maddeler kapsamında kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinin 01.07.2017 tarihine kadar iş güvenliği uzmanından ve işyeri hekiminden hizmet alması zorunlu değildir.

Giriş

İlk müstakil iş güvenliği kanunumuz olan 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu tüm gecikmelere rağmen 2012 yılında çalışma hayatına girmiştir. 6331 sayılı Kanunun özellikle iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri yükümlülüğü konusunda sektörel bir ayırım yapmaksızın bütün özel ve kamu işyerlerini kapsamaya çok tartışılmıştır.

Bilindiği gibi 4857 sayılı İş Kanunu mülga 81'inci maddesine göre "İşverenler, devamlı olarak en az elli işçi çalıştırdıkları işyerlerinde alınması gereken iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin belirlenmesi ve uygulanmasının izlenmesi, iş kazası ve meslek hastalıklarının önlenmesi, işçilerin ilk yardım ve acil tedavi ile koruyucu sağlık ve güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, işyerindeki işçi sayısı, işyerinin niteliği ve işin tehlike sınıf ve derecesine göre;

a) İşyeri sağlık ve güvenlik birimi oluşturmakla,
b) Bir veya birden fazla işyeri hekimi ile gereğinde diğer sağlık personelinin görevlendirmekle,
c) Sanayiden sayılan işlerde iş güvenliği uzmanı olan bir veya birden fazla mühendis veya teknik elemanı görevlendirmekle" yükümlüydü. 6331 sayılı Kanun bir önceki düzenlemeden farklı olarak ikili yapıyı ortadan kaldırmış ve iş güvenliği hizmetlerinde kademeli bir geçiş öngörmüştür. 6331 sayılı Kanunun "YÜRÜRLÜK" başlıklı 38'inci maddesine göre Kanunun 6 ve 7'nci maddeleri 4857 sayılı İş Kanunu'nun mülga 81'inci maddesi kapsamında çalışanlar hariç kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 01.07.2016 tarihinde, 50'den az çalışanı olan tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 01.01.2014 tarihinde, diğer işyerleri için yayımı tarihinden itibaren altı ay sonra yürürlüğe girecekti. Zaman içinde kademeli olarak 6331 sayılı Kanunun 6'ncı ve 7'nci maddeleri yürürlüğe girdi. En son bu yılın içinde çalışma hayatının büyük kısmını teşkil eden kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan az tehlikeli işyerleri içinde girmesi bekleniyordu.

Ama yapılan son düzenlemeler ile 6331 sayılı Kanunun 6'ncı ve 7'nci maddeleri söz konusu işyerleri için ertelendi.

1.Konuyla İlgili Yetkililer Tarafından Yapılan Açıklamalar

Çalışma Bakanı Süleyman SOYLU'nun yapmış olduğu açıklamada 30 Haziran 2012 tarihinde yayınlanan İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun uygulanması için yeterli sayıda iş sağlığı

güvenliği uzmanı ve iş yeri hekimi olmadığı için; önce 31.12.2013 tarihine, daha sonra da aynı gerekçeyle 01.07.2016 tarihine erteleme yapıldığını hatırlatan Süleyman Soylu, ancak bundan sonraki süreçte herhangi bir ertelemenin söz konusu olmayacağını söylemişti. Ama çok fazla zaman geçmeden 4 Temmuz tarihinde Başbakan Binali YILDIRIM, İş Sağlığı ve Güvenliği Yasası'nın bazı hükümlerinin yürürlük tarihinin 1 Temmuz olduğunu anımsatarak, bazı hükümlerin yürürlük süresini 1 yıl öteleyeceklerini bildirdi. Yasanın uygulanan kısımlarında bir sorunun olmadığını, ama bazı maddelerinde küçük bir iki konuda henüz alt yapının hazır olmadığını belirterek, "O altyapıyı hazırlayana kadar bir zamana ihtiyacımız var. Onun için burada yaşanacak olumsuzlukların önüne geçmek için böyle bir karar aldık ama yasayla ilgili bir geri adım yok, yasa uygulanacak." diye konuştu. Yapılan açıklamalar kafaların karışmasına ve 6331 sayılı Kanun kapsamında bir erteleme beklentisine sebep oldu. Çok fazla süre geçmeden 7.9.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kamu kurumları ve 50'den az çalışanı olan az tehlikeli işyerleri için iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri alma zorunluluğu 1 yıl daha ertelenmiş oldu.

2.İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetlerinin Ertelenmesi

6745 sayılı Kanun'un iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini erteleyen 71. maddesi şu şekildedir; "20/6/2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 38'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer alan "1/7/2016" ibaresi "1/7/2017" şeklinde değiştirilmiştir". Değiştirilen hüküm 6331 sayılı Kanunda şu şekildeydi: "Bu Kanunun 6 ve 7'nci maddeleri 4857 sayılı İş Kanununun mülga 81'inci maddesi kapsamında çalışanlar hariç kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için 1/7/ 2016 tarihinde" yürürlüğe girecektir. Söz konusu maddeler işyerinde iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi görevlendirilmesi ile ilgili hükümlerdir. Kamu kurumları ve 50'den az çalışanı olan az tehlikeli işyerleri için iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi görevlendirme yükümlülüğünün zorunluluk tarihi böylece 01.07.2016'dan 1 yıl ertelenerek 01.07.2017 olarak belirlenmiş oldu.

3.Yapılan Değişiklikle Ertelenen Yükümlülükler

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 2012 yılında yürürlüğe girmesiyle en çok tartışılan ve yanlış anlaşılan konu iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin yürütülmesi olmuştur. İş sağlığı ve güvenliği hizmetleri işyerlerinde alınması gereken tedbirlerinin belirlenmesi ve uygulanmasının izlenmesi, iş kazası ve meslek hastalıklarının önlenmesi, çalışanların ilk yardım ve acil tedavi ile koruyucu sağlık ve güvenlik hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla yapılan faaliyetler anlamına gelmektedir. Söz konusu hizmetlerin merkezinde iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi bulunmaktadır. Kanun ilk yürürlüğe girdiğinde uzman ve hekim çalıştırmak çoğu işyeri tarafından yanlış anlaşıldı. Özellikle medyada 6331 sayılı Kanunu ile ilgili haberlerde en çok gündeme gelen ve yanlış anlaşılan konu bir çalışanı dahi olan yerin uzman ve hekim görevlendirmesi hususudur.

Çoğu KOBİ niteliğindeki küçük işyeri bu yükümlülüğü tam süreli uzman ve hekim istihdam etmek şeklide algılamıştır. Örnek olarak sadece 1 çalışanı olan bir satış mağazasının 6331 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinden dolayı bir uzmanı ve bir de hekimi işe alarak onları da tam süreli işyerinde çalıştırması gerektiği gibi yanlış anlaşılmalardan olmuştur. 6331 sayılı Kanunun bütün işyerlerine iş güvenliği uzmanını ve işyeri hekimini tam süreli çalıştırma zorunluluğundan ziyade tehlike sınıfı ve çalışan sayısına göre iş sağlığı ve güvenliği hizmeti alma zorunluluğu getirmektedir. Bu kapsamda bazı işyerlerinin aylık sadece birkaç dakika hizmet alması yeterli

olurken bazı işyerlerinin tam zamanlı birden fazla iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi görevlendirmesi gerekecektir. 6331 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre "Mesleki risklerin önlenmesi ve bu risklerden korunulmasına yönelik çalışmaları da kapsayacak, iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin sunulması için işveren, çalışanları arasından iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve on ve daha fazla çalışanı olan çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde diğer sağlık personeli görevlendirir. Çalışanları arasında belirlenen niteliklere sahip personel bulunmaması hâlinde, bu hizmetin tamamını veya bir kısmını ortak sağlık ve güvenlik birimlerinden hizmet alarak yerine getirebilir. Ancak belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olması hâlinde, tehlike sınıfı ve çalışan sayısı dikkate alınarak, bu hizmetin yerine getirilmesini kendisi üstlenebilir. Belirlenen niteliklere ve gerekli belgeye sahip olmayan ancak 10'dan az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyeri işverenleri veya işveren vekili tarafından Bakanlıkça ilan edilen eğitimleri tamamlamak şartıyla işe giriş ve periyodik muayeneler ve tetkikler hariç iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini yürütebilirler".

Söz konusu hükmü özetlemek gerekirse işveren iş güvenliği uzmanından ve işyeri hekiminden hizmet alması gerekmektedir. Bu hizmeti eğer çalışanları arasında uygun nitelikte kişiler varsa onlar yapabilir, kendisi eğer uygun niteliklere sahipse kendisi verebilir veya dışarıdan bu hizmetleri alabilir.

Ertelenen bir diğer madde 6331 sayılı Kanunun 7'nci maddesidir. Söz konusu madde iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerinin desteklenmesi ile ilgili olup, bu destek kapsamında kamu kurumları ve az tehlikeli işyerleri zaten bulunmamaktadır. Bu sebepten ötürü Kanunun 7'nci maddesinin ertelenmesinin kamu kurumları ve 50'den az çalışanı olan az tehlikeli işyerleri için bir anlamı yoktur.

6745 sayılı Kanun ile kamu kurumlarının ve 50'den az çalışanı olan az tehlikeli işyerlerinin sadece iş güvenliği uzmanından ve işyeri hekiminden hizmet alımları ertelenmiştir. Bunun haricindeki Kanunun diğer hükümlerinde belirtilen yükümlülükleri söz konusu işyerleri yerine getirmek zorundadır.

Kamu kurumları ve 50'den az çalışanı olan az tehlikeli sınıftaki işyerlerinin yapması gereken bazı yükümlülükler şu şekilde sıralanabilir;

'İş sağlığı ve güvenliği yönünden risk değerlendirmesi yapılmasıyla ilgili çalışmalara ve uygulanmasına katılmak, risk değerlendirmesi sonucunda alınması gereken sağlık ve güvenlik önlemleri konusunda önerilerde bulunmak ve takibini yapmak.

'İşyerinde kaza, yangın veya patlamaların önlenmesi için yapılan çalışmalara katılmak, bu konuda önerilerde bulunmak, uygulamaları takip etmek; doğal afet, kaza, yangın veya patlama gibi durumlar için acil durum planlarının hazırlanması çalışmalarına katılmak, bu konuyla ilgili periyodik eğitimlerin ve tatbikatların yapılmasını ve acil durum planı doğrultusunda hareket edilmesini izlemek ve kontrol etmek.

'Çalışma ortamıyla ilgili iş sağlığı ve güvenliği çalışmaları ve çalışma ortamı gözetim sonuçlarının kaydedildiği yıllık değerlendirme raporunu hazırlamak.

'İşyerinde ilkyardım ve acil müdahale hizmetlerinin organizasyonu ve personelin eğitiminin sağlanması çalışmalarını ilgili mevzuat doğrultusunda yürütmek.

'Gerekli yerlerde kullanılmak amacıyla iş sağlığı ve güvenliği talimatları ile çalışma izin prosedürlerini hazırlayarak uygulamasını kontrol etmek.

Sonuç

6745 sayılı Kanunun 71'inci maddesine göre 01.07.2016 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken 6331 sayılı Kanunun "İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri" başlıklı 6'ncı maddesi ve "İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetlerinin Desteklenmesi" başlıklı 7'nci maddesi 01. 07.2017 tarihine kadar ertelenmiştir. Bu kapsamda söz konusu işyerlerinin 01.07. 2017 tarihine kadar iş güvenliği uzmanında ve işyeri hekiminden hizmet alma zorunluluğu yoktur. Kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri Kanunun 6'ncı ve 7'nci maddeleri dışında kalan diğer maddelerinde belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

Söz konusu yükümlülüklerin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için işyerlerinin iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekiminden hizmet alması son derece isabetli olacaktır.

Kaynakça

-20.06.2012 tarih ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

-22.05.2003 tarih ve 4857 sayılı İş Kanunu

-29.12.2012 tarih ve 28512 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Yönetmeliği

-22.8.2016 tarih ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

ANONİM ŞİRKETTE YÖNETİM KURULU ÜYELERİ BİREYSEL VEYA TOPLU OLARAK İSTİFA EDERSE NE YAPILIR?

Soner ALTAŞ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Özet

Anonim şirketin yönetim ve temsil organı yönetim kuruludur. Yönetim kurulu üyeleri en fazla üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilirler. Şirket esas sözleşmesinde tekrar seçilmelerini engelleyen bir hüküm yok ise, anılan sürenin bitiminde yeniden seçilebilirler. Buna karşılık, yönetim kurulu üyelerinin, süreleri sona ermeden istifa ederek görevden ayrılmaları mümkündür. Bu gibi durumlarda, yönetim kurulu üyeliklerinde bir boşluk meydana gelir. Hatta, yönetim kurulu üyelerinin tamamının istifa etmeleri durumunda, organ yokluğu gündeme gelir. Bu çalışmada, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin istifa etmeleri halinde yönetim kurulunda ortaya çıkacak boşluğun ve organ yokluğunun nasıl giderileceği, ilgili yasal düzenlemeler ve yargı kararları ışığında ele alınmaktadır.

1. Giriş

Yönetim kurulu, anonim şirkette yasal olarak bulunması zorunlu organlarından birisidir.

Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Mülga 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu (ETK), anonim şirketlerde en az üç üyeden müteşekkil yönetim kurulunun bulunmasını ve üyelerin pay sahibi olmalarını zorunlu tutmakta iken; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) "bir üyeli yönetim kurulu"nun oluşumuna imkan tanımış, ayrıca eski Kanunun öngördüğü "yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmaları"na ilişkin gereksiz zorunluluğu da terk ederek şirkette pay sahibi olmayan kişilerin de yönetim kurulu üyesi olarak seçilmelerine ve görev yapmalarına imkan sağlamıştır.

TTK, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilmelerine izin vermiştir. Şirket esas sözleşmesinde tekrar seçilmelerini engelleyen bir hüküm yok ise, görev sürelerinin bitiminde yeniden seçilebilirler.

Bununla birlikte, görev süreleri içerisinde istifa, ölüm, iflas gibi nedenlerden dolayı yönetim kurulu üyeliklerinde boşluk meydana gelmesi her zaman için mümkündür. Sıklıkla yaşanmasa da uygulamada her an karşımıza çıkabilecek bu tür olasılıklarda, şirketin yönetim ve temsilinde aksaklıklar yaşanması kuvvetle muhtemeldir. Hatta, yönetim kurulu üyelerinin tamamının istifa etmeleri durumunda, üyeliklerde yaşanacak boşluktan ziyade yönetim kurulunun yokluğu gündeme gelebilecektir.

Bu gibi hususları göz önünde bulunduran Yasa Koyucu, hem eski hem de yeni Ticaret Kanunu'nda yönetim kurulunda yaşanacak boşlukların nasıl doldurulacağına dair birtakım düzenlemeler öngörmüştür. İşte bu çalışmada, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin istifa etmeleri halinde yönetim kurulunda ortaya çıkacak boşlukların ve organ yokluğunun nasıl giderileceği, ilgili yasal düzenlemeler ve yargı kararları ışığında ele alınacaktır.

2. Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin İstifası

İstifa, anonim şirket yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesini doğuran sebeplerden birisidir. Dolayısıyla, istifa eden yönetim kurulu üyesinin görevinin de sona erdiğinin kabulü gerekir. İstifa, tek taraflı irade beyanını içerir. Bu nedenle istifa kabule bağlı değildir. Yönetim kurulu üyesinin istifa iradesinin şirkete ulaşmasıyla birlikte üyelik görevi sona erer. İstifanın şirket tarafından kabulü zorunlu değilse de, üyenin dilekçesinin işleme konulmamış olması ve üyenin de görevine devam etmesi halinde gerçek bir istifadan söz edilemez.

Türk Ticaret Kanunu'nda yönetim kurulu üyelerinin seçimine dair hükümler bulunmakla birlikte, istifalarına dair hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle, öncelikle yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasındaki ilişkinin hukukî niteliğini ortaya koymak gerekir. Anonim şirket ile yönetim kurulu üyesi arasındaki ilişkinin hukuki niteliği karşılaştırmalı hukukta tartışmalı olmakla beraber, Alman hukukunda sözleşme şartlarına göre, vekâlet veya hizmet akdi olarak nitelendirilmekle birlikte, daha çok, hizmet akdi olduğu yönündedir.

Fransız hukukunda da, bu ilişkinin bir vekâlet akdi olduğu kabul edilmiştir. İsviçre hukukunda ise, vekâlet hakkındaki hükümlerin uygulanacağı kabul edilmektedir. Türk öğretisinde de, bu ilişkinin vekâlet akdi olduğu görüşü hâkimdir. Yargıtay, yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasında bir hizmet akdi bulunmadığını kabul etmiştir. Şirket yönetim kurulu üyeleri ile şirket arasında bir vekâlet akdi ilişkisi bulunduğundan, üyelerin şirkete karşı vekil gibi sorumlu olmaları doğaldır.

Vekâlet ilişkisi ise 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK)'nda düzenlenmiştir. TBK'nın "tek taraflı sona erdirmeye" kenar başlıklı 512'nci maddesinde, "Vekâlet veren ve vekil, her zaman sözleşmeyi tek taraflı olarak sona erdirebilir." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, nasıl ki şirketin genel kurulu tek taraflı iradesi ile yönetim kurulu üyelerini seçebiliyor ve görevden alabiliyorsa, aynı şekilde yönetim kurulu üyeleri de tek taraflı irade beyanları ile istifa edip şirket ile aralarındaki vekalet akdini sona erdirebilirler. Zira, yönetim kurulu üyelerinin iradelerinin aksine zorla görev yapmaya zorlanmaları mümkün değildir. Bir diğer deyişle, yönetim kurulundaki görevinden ayrılmak isteyen bir üye, zorla görevine devam ettirilemez. Bu bağlamda, ister diğer üyeler ile anlaşamama, sorumluluktan kurtulma gibi sebeplere dayansın, isterse herhangi haklı bir sebep bulunmasın, yönetim kurulu üyesi her zaman için istifa ederek görevinden ayrılabilir.

Bu noktada bir hususa değinmek faydalı olacaktır. Bilindiği üzere, eski kanundan farklı olarak, TTK, gerçek kişiler yanında, tüzel kişilerin de, tüzel kişilik olarak yönetim kurulu üyeliğine seçilmesine imkân sağlamıştır. Ancak, Kanun, böyle bir durumda, tüzel kişiyle birlikte, -bu tüzel kişi tarafından belirlenen ve tüzel kişi adına yönetim kurulunda bulunacak olan- bir gerçek kişinin tescil ve ilân olunmasını, bu tescil ve ilânın yapılmış olduğunun ayrıca -internet sitesi yükümlülüğü bulunan şirketlerde- şirketin internet sitesinde hemen açıklanmasını zorunlu tutmuştur. Böyle bir durumda, yani tüzel kişinin yönetim kurulu üyesi olması halinde, tüzel kişi temsilcinin istifasını, temsil ettiği tüzel kişiliğin yönetim kurulu üyeliğinden istifa etmesi şeklinde değerlendirmek olası değildir. Gerçek kişi temsilci istifa etse de, tüzel kişinin yönetim kurulu üyeliği devam eder. Ancak, temsilcinin istifası üzerine, tüzel kişi yönetim kurulu üyesi yeni bir gerçek kişiyi temsilcisi olarak belirler ve bu kişi yukarıda belirtilen usulle tescil ve ilan edilir.

Uygulamada zaman zaman tereddüt edilen hususlardan birisi de, aynı zamanda şirkette pay sahibi olan yönetim kurulu üyesinin şirketteki paylarının tamamını devredip ortaklıktan ayrılması

halinde yönetim kurulu üyeliği görevinin devam edip etmeyeceğidir. Eski Kanun uyarınca yönetim kurulu üyelerinin aynı zamanda şirkette pay sahibi olmaları şart koşulduğundan, pay sahibi sıfatının ortanda kalkması ile yönetim kurulu üyeliği de sona ermekte idi. Ancak, yeni TTK yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmalarını zorunlu tutmamıştır. Dolayısıyla, paysahibi şirketten ayrılrsa dahi, görev süresinin sonuna kadar yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaya devam edebilir. Hatta, süresinin sona ermesi halinde, genel kurulun tasvibiyle yeniden yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilir. Kısaca, paylarını devredip şirket ortaklığından ayrılan kişilerin yönetim kurulu üyeliğinden istifa etmeleri şart değildir.

Üyenin istifası hem iç ilişki de hem de dış ilişkide sonuçlar doğurur. İstifa tek taraflı bozucu yenilik doğuran hak niteliğinde olduğundan şirket iç ilişkisinde, bu yöndeki beyanın şirkete ulaşmasıyla hukuki sonuçlarını doğurur; kabul edilmesine gerek yoktur. Bir diğer deyişle, üyenin istifası, yönetim kurulunun ya da genel kurulun kabulüne bağlı değildir. Ancak dış ilişkide, iyi niyetli üçüncü kişiler bakımından sonuç doğurabilmesi için, istifa beyanının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi gerekir. Zira yönetim kurulu üyeliği sıfatının kazanılması gibi kaybedilmesi de tescil ve ilana tabidir.

Gelelim istifanın şekline ve şirkete ne şekilde iletileceğine: İstifa her ne kadar belirli bir şekle tabi olmasa da, örneğin, şifahi olarak istifa beyanında bulunulabilirse de, ispat hukuku açısından yönetim kurulu üyesinin istifasını yazılı şekilde beyan etmesi gerekir. Zira olası bir uyuşmazlıkta yahut amme alacaklarına dair bir takipte, şifahi beyanın ispatı oldukça zor olacağından, yazılı beyan her zaman için daha kuvvetli bir delil niteliği taşıyacaktır. Hatta, zaman zaman şirket içi anlaşmazlıkların yaşandığı, sorumluluklarına ortak etmek adına bazı yönetim kurulu üyelerinin diğerlerinin istifalarını işleme koymaktan kaçındığı, sürünceme bıraktığı hallerin de olabileceğini dikkate alarak, üyenin, yazılı istifasını noter kanalıyla ya da iadeli taahhütlü mektupla şirkete tebliğ etmesi, yararına olacaktır. İstifa, kural olarak, yönetim kurulu başkanlığına hitaben kaleme alınmalı ve yönetim kurulu başkanına tebliğ edilmelidir.

Peki, istifa için belirli bir süre sınırlaması var mıdır ya da yönetim kurulu üyeleri toplu bir şekilde istifa edebilirler mi? İstifa, önceki kısımlarda da belirtildiği üzere, tek taraflı bir irade beyanı olduğundan, her zaman için kullanılabilecek bir haktır, bu nedenle de belirli bir süre sınırlandırmasına tabi değildir. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyesi istediği zaman istifa edebilir. Hatta yönetim kurulu üyelerinin toplu bir şekilde istifa etmesi de mümkündür. Zira bunu yasaklayan herhangi bir kanunî sınırlama söz konusu değildir. Bununla birlikte, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 512'nci maddesinde "Vekâlet veren ve vekil, her zaman sözleşmeyi tek taraflı olarak sona erdirebilir." hükmünün akabindeki ikinci cümlede "Ancak, uygun olmayan zamanda sözleşmeyi sona erdiren taraf, diğerinin bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür." denilmiştir. Burada, uygun olmayan zamanın ne olduğu tanımlanmamıştır.

Ancak, bireysel yahut toplu istifalarda, şirket yönetiminin akamete uğraması ve şirketin bu nedenle zarara uğraması, kanımızca uygun olmayan zaman olarak değerlendirilebilir. Bu türden sonuç doğuracak istifalarda, her ne kadar yönetim kurulu üyesi istifa hakkını kullanmış olsa da, TBK'nın 506'ncı maddesinde yer alan "Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür. Vekilin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alanda iş ve hizmetleri üstlenen basiretli bir vekilin göstermesi gereken davranış esas alınır." hükmü de dikkate alınarak, uygun olmayan bir zamanda ayrılmış olması dolayısıyla şirketin uğradığı zararın tazmini talep edilebilir.

3.İstifa Eden Üyeler Nedeniyle Yönetim Kurulunda Yaşanan Boşlukların ve Organ Yokluğunun Giderilmesi

TTK'nın 363'üncü maddesinde; "334'üncü madde hükmü saklı kalmak üzere, herhangi bir sebeple bir üyelik boşalırsa, yönetim kurulu, kanunî şartları haiz birini, geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçip ilk genel kurulun onayına sunar. Bu yolla seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar ve onaylanması hâlinde selefinin süresini tamamlar.

Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflâsına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanunî şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer." denilmiştir. Anılan hüküm, ETK'nın 315'inci maddesinden alınmıştır.

Dolayısıyla, üyelerden birinin ya da birkaçının istifa etmesi üzerine yönetim kurulu üyeliklerinde boşluk meydana gelmesi durumunda, kalan üyeler yönetim kurulu olarak, kanunî şartları taşıyan birisini "geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine" seçer ve bu kişiyi toplanacak olan ilk genel kurulun onayına sunar. Bu şekilde seçilen üye, onaya sunulduğu genel kurul toplantısına kadar görev yapar. Genel kurul tarafından yönetim kurulu üyeliğinin onaylanması durumunda, yerine getirildiği üyenin (selefinin) kalan süresini tamamlar. Eğer, selefinin görev süresi genel kurul tarihi itibarıyla sona ermiş ise, boşalan üyeliğe getirilen kişinin görevinin de bittiği kabul edilir. Yine, bu kişinin üyeliğinin genel kurul tarafından onaylanmaması durumunda da, yönetim kurulu üyeliği genel kurul tarihi itibarıyla sona erer.

Ancak, kamu tüzel kişilerinin temsilcilerinin bu düzenlemenin istisnasını oluşturduğunu belirtmeliyiz. Çünkü, TTK'nın 363'üncü maddesinin birinci fıkrasının başında "334'üncü madde hükmünün saklı olduğu" açıkça belirtilmiştir. Bu çerçevede, 334'üncü madde gereği Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında bulundurdıkları temsilcilerin istifası halinde yönetim kurulu üyeliklerinde oluşacak boşluklarda, TTK'nın 363'üncü maddesi uygulanamayacak, yani yönetim kurulu kanunî şartları haiz birini geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçemeyecek; yaşanan boşluklar kamu tüzel kişisi tarafından yeni temsilci görevlendirilmesi suretiyle doldurulacaktır.

Peki, yönetim kurulunun boşalan üyeliğe yapacağı atamada toplantı ve karar yetersayısı ne olacaktır? Bu hususu detaylı olarak açıklamakta fayda vardır. Hatırlarsanız, ETK'nın 330'uncu maddesinin birinci fıkrasında "Esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça idare meclisinin bir karar verebilmesi için, azaların en az yarısından bir fazlasının hazır olması şarttır. Kararlar, mevcut azaların ekseriyetiyle verilir." hükmüne yer verilerek anonim şirket yönetim kurulunun toplantı nisabı üyelerden en az yarısından bir fazlası olarak belirlenmişti. ETK'nın bu düzenlemeleri çerçevesinde Yargıtay, üç kişilik bir yönetim kurulunun toplanma yetersayısının üç, karar yetersayısının da iki olduğunu kabul etmekteydi.

Yargıtay 11.HD' nin 28.11.1985 tarih ve E.5890, K.7155 sayılı; 13.05.1993 tarih ve E.6736, K.3457 sayılı; 15.10.1993 tarih ve E.4885, K.6526 sayılı kararlarında da "yönetim kurulunun toplantı ve karar yetersayısının yasaya aykırı olması durumunda, bu kararın hüküm ve sonuç doğurmayacağı, yani geçersiz kabul edileceği" hükmüne varılmıştı. Buna karşılık, Yargıtay, "TTK. 330/1'inci maddesindeki emredicilik vasfının 3 kişilik yönetim kurulu bakımından

öngörüldüğünü" kabul etmiş, ancak, "çoğunluk kararı ile yönetilme ilkesine ters düşmemek kaydı ile TTK.' nun 320/1 nci maddesindeki yetersayının altında bir toplantı yetersayısının anasözleşme ile düzenlenmesinin mümkün" olabileceğine de hükmetmiş, bu çerçevede anasözleşmede hüküm bulunmak kaydı ile "yedi kişilik yönetim kurulunun dört üye ile toplanarak karar almasında" yasaya aykırılık bulunmadığına karar vermişti.

ETK'nın 330'uncu maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan, bir çok güçlüğe ve istenmeyen sonuçlara yol açtığı için şiddetle eleştirilen, ağırlaştırılmış toplantı nisabına ilişkin bu hüküm TTK'da değiştirilmiştir. TTK'ya göre, esas sözleşmede aksine ağırlaştırıcı bir hüküm yok ise, yönetim kurulu üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve kararlarını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile alır. Bu kural yönetim kurulunun elektronik ortamda yapılması hâlinde de uygulanır. Örneğin; ETK uygulamasında üç kişilik bir yönetim kurulunun toplanma yetersayısı üç, karar yetersayısı da iki olarak kabul edilmekte iken, TTK'ya göre üç kişilik bir yönetim kurulunun toplanma yetersayısı iki, karar yetersayısı ise iki olarak dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda, üç üyeli bir yönetim kurulunda üyelerden birisinin istifa etmesi yahut genel kurulca görevden alınması durumunda, geriye kalan iki üye yönetim kurulu olarak toplanıp oybirliği ile boşalan üyeliğe atama yapabilecektir.

Üç üyeli yönetim kurulunda, üyelerden ikisinin istifa etmesi durumunda ise, yönetim kurulunun toplantı yetersayısının oluşmasına imkân bulunmayacağından, kalan üye pay sahibi ise bu üye, değilse pay sahiplerinden herhangi biri mahkemeye müracaat edip izin almak suretiyle boşalan üyeliklere seçim yapılması amacıyla genel kurulu toplantıya çağırabilecektir.

Yönetim kurulu üyelerinin toplu bir şekilde istifa etmesi halinde de, pay sahiplerinden herhangi biri mahkemeye müracaat edip izin almak suretiyle boşalan üyeliklere seçim yapılması amacıyla genel kurulu toplantıya çağırabilir. Zira, TTK'nın 410'uncu maddesinin ikinci fıkrası; yönetim kurulunun devamlı olarak toplanamaması veya toplantı nisabının oluşmasına imkân bulunmaması yahut mevcut olmaması hallerinde, pay sahiplerinden herhangi birisinin mahkemeye müracaat edip izin almak suretiyle genel kurulu toplantıya çağırmasına cevaz vermektedir.

Bu yöntemlerden hiçbirisine başvurulmayıp yönetim kurulu üyeliklerinde yaşanan boşlukların uzunca bir süre giderilmemesi halinde ise, TTK'nın 530'uncu maddesi uyarınca şirketin feshi talep edilebilecektir. Çünkü TTK'nın 530. maddesinde "Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir." denilmiştir. Anılan maddede gerekli organın mevcut olmaması ile kastedilen bu organın gerçekten bulunmamasıdır. Düzenlemenin gerekçesine göre, yönetim kurulunun süresi sona ermiş olmasına rağmen, yeni bir yönetim kurulunun seçilmemiş ya da seçilememiş olması veya yönetim kurulu üyelerinin istifaları ile kurulun boşaldığı ve yerlerini doldurma imkânının bulunmadığı hâllerde yönetim organının mevcut olmadığı kabul edilir. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliklerinde yaşanan boşlukların uzunca süre giderilemediği yahut giderilmesine imkân bulunmadığı anonim şirketler hakkında, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığı fesih talebinde bulunabilir.

Son olarak, yukarıda belirtilen olumsuz sonuçlarla karşılaşmamak isteyen yönetim kurulu üyelerine, bu konuda pratik bir öneri sunabiliriz. TTK'da "yönetim kurulunun üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanmasına ve kararlarını toplantıda hazır bulunan üyelerin çoğunluğu ile almasına" izin verildiğinden, eski Kanuna göre 3 kişilik bir yönetim kurulunda kalan iki üyenin üçüncü bir kişiyi yönetim kuruluna seçmesi dava konusu olabiliyor iken, TTK uygulamasında 3 kişilik yönetim kurulunda kalan 2 üyenin boşalan üyelğe üçüncü bir kişiyi seçmesinde herhangi bir sıkıntı yaşanmayacaktır. Ancak, eğer üç kişilik yönetim kurulunda iki üyelik boşalır ise, kalan tek üye geçici olarak iki üyeyi seçemeyecektir. Benzer durum, üyelerin toplu istifası halinde de gündeme gelecektir. Böyle bir durumda, örneğin yönetim kurulu üyeleri aynı zamanda şirkette pay sahibi ise ve paylarını devredecek olmaları nedeniyle yönetim kurulundan da ayrılmak istiyorlarsa, paylarını devrettikten sonra önce bir üyenin istifa etmesi ve kalan iki üyenin istifa eden üye yerine üçüncü bir kişiyi seçmesi, sonrasında da diğer üyenin istifa etmesi ve kalan iki kişinin bir diğer üçüncü kişiyi geçici yönetim kurulu üyesi olarak seçmesi bir çözüm yolu olarak önerilebilir.

4.Özet ve Sonuç

İstifa, anonim şirket yönetim kurulu üyeliğinin sona ermesini doğuran sebeplerden birisidir. İstifa, tek taraflı irade beyanını içerir, bu nedenle kabule bağlı değildir. Bu çerçevede, Bu bağlamda, ister diğer üyeler ile anlaşamama, sorumluluktan kurtulma gibi sebeplere dayansın, isterse herhangi haklı bir sebep bulunmasın, yönetim kurulu üyesi her zaman için istifa ederek görevinden ayrılabilir. İstifa tek taraflı bozucu yenilik doğuran hak niteliğinde olduğundan, bu yöndeki beyanın şirkete ulaşmasıyla hukuki sonuçlarını doğurur. Dış ilişkide ise, iyi niyetli üçüncü kişiler bakımından sonuç doğurabilmesi için, istifa beyanının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi gerekir.

Üyelerden birinin ya da birkaçının istifa etmesi üzerine yönetim kurulu üyeliklerinde boşluk meydana gelmesi durumunda, yönetim kurulu, kanunî şartları taşıyan birisini geçici olarak yönetim kurulu üyeliğine seçer ve bu kişiyi toplanacak olan ilk genel kurulun onayına sunar. Ancak, Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin, işletme konusu kamu hizmeti olan anonim şirketlerin yönetim kurullarında bulundurdıkları temsilcilerin istifası halinde yönetim kurulu üyeliklerinde oluşacak boşluklar, ancak kamu tüzel kişisi tarafından yeni temsilci görevlendirilmesi suretiyle doldurulur.

Yönetim kurulu üyelerinin toplu bir şekilde istifa etmesi halinde ise, pay sahiplerinden herhangi biri mahkemeye müracaat edip izin almak suretiyle boşalan üyeliklere seçim yapılması amacıyla genel kurulu toplantıya çağırması gerekir. Bireysel yahut toplu istifalar halinde bu yöntemlerden hiçbirisine başvurulmayıp yönetim kurulu üyeliklerinde yaşanan boşlukların uzunca bir süre giderilmemesi halinde ise, şirketin feshi gündeme gelebilir. Bu nedenle, anılan olumsuz sonuçla karşılaşmamaları ve hukukî sorumluluklarının doğmaması için istifalar nedeniyle yönetim kurulu üyeliklerinde yaşanan boşlukların kalan üyeler tarafından en kısa sürede giderilmesi, kalan üyelerin atama kararı alma yetersayısının bulunmaması halinde ise genel kurulun derhal toplantıya çağırılması gerekli görülmektedir.

Kaynakça

-UYSAL, Levent, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu-I, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:80, 2009, s.315-366

- ERİŞ, Gönen, Anonim Şirketler Hukuku, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995
- POROY, Reha; TEKİNALP, Ünal; ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, 10. Tıpkı Basım, İstanbul, Arıkan Yayınevi, 2005
- Yargıtay 22.HD'nin 21/05/2013 tarihli ve E.2012/16979, K.2013/11856 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 28/11/1985 tarihli ve E.5890/K.7155 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 13/05/1993 tarihli ve E.6736/K.3457 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 15/10/1993 tarihli ve E.4885/K.6526 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 06/06/1986 tarihli ve E.2687/K.3509 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 30/01/1989 tarihli ve E.4388/K.423 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 19/01/2004 tarihli ve E.2003/5611, K.2004/313 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 19/04/2001 tarihli ve E.2001/2780, K.2001/3343 sayılı kararı
- Yargıtay 11.HD'nin 28/11/2001 tarihli ve E.2001/6069, K.2001/9102 sayılı kararı
- T.C. Yasalar (09.07.1956) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (04.02.2011) 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27386 sayılı)
- Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/ 324, TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:23, Yasama Yılı:2, S.Sayı:96, Nr.112