



K Ü T A H Y A TİCARET VE SANAYİ ODASI

HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

2016/KASIM

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	YENİ ÇEK KANUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE CEZALAR	03-08
2	ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE HUKUKİ SORUMLULUĞUN ZAMANAŞIMI KAPSAMINDA SONA ERMESİ	09-13
3	BA BS FORMLARINI VERİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR VE FORMLARIN MÜKELLEFLER AÇISINDAN ÖNEMİ	14-18
4	BELİRLİ SÜRELİ İŞ SÖZLEŞMELERİNİN YENİLENMEMESİ DURUMUNDA KIDEM TAZMİNATI ÖDENMESİ	19-23
5	ORTAKLARIN ŞAHSİ BORÇLARI NEDENİYLE LİMİTED ŞİRKETTEKİ PAYLARI HACZEDİLEBİLİR Mİ? *	24-28
6	LİMİTED ŞİRKET PAY SENETLERİNİN DEVRİ VE VERGİSEL SONUÇLARI	29-32
7	TİCARİ DEFTERLERİN HİÇBİR KAYIT İÇERMEMESİNİN YAPTIRIMI	33-36
8	VERGİ ZİYAI OLMADAN VERGİ ZİYAI CEZASI OLUR MU?	37-47

YENİ ÇEK KANUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE CEZALAR

1-) “YATIRIM ORTAMININ İYİLEŞTİRİLMESİ AMACIYLA BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN” un 09.08.2016 tarihinde 29796 Sayılı Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile 2012 yılında 5941 sayılı Çek Kanunu’na 6273 sayılı kanun ile getirilen düzenlemenin ortadan kaldırılması söz konusudur.

Bu kanunla beraber 2012 yılındaki düzenlemeden vazgeçilerek, kanun çerçevesinde karşılıksız çek keşide edenlere hapis cezasının yolu tekrar açılmış bulunmaktadır.

Bu kanun ile getirilen düzenlemenin tipik bir ceza normu haline geldiğini, bu maddenin üçüncü fıkrasında yer alan “sorumluluk ile idarî yaptırım sorumluluğu” ibaresinin “ve cezai sorumluluk” şeklinde değiştirilmiş olmasından anlıyoruz.

2-) Çek kanundaki değişiklikte karşılıksız çek keşide edene hapis cezası yolunu açan

*“...**MADDE 62** – 5941 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin altıncı fıkrasında yer alan “Cumhuriyet Başsavcılığına talepte” ibaresi “icra mahkemesine şikâyetle” şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir. “(10) Lehine karekodlu çek düzenlenen lehdar, teslim aldığı çeki Türk Ticaret Kanununun 780 inci maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen sisteme kaydeder. Karekodlu çekin sisteme kaydedildiği tarihten sonra çek düzenleyen tüzel kişinin temsilcilerinde meydana gelen değişiklikler, çek hesabı sahibi tüzel kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”*

Şeklindeki

Bu Hükmünün Yürürlük maddesi “...f)2 nci maddesi 31.12.2017 tarihinde yürürlüğe girer. ...” şeklinde düzenleme ile ceza ve şikâyetle işlem başlangıç tarihinin 1.8.2017 tarihinde yürürlüğe gireceği esası kabul edilmiştir.

Bir önceki Kanun olan 6273 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik “Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı” şeklinde öngörülmüş olan idari yaptırım cezası, bu sefer 6278 sayılı Kanunla sil baştan cezai sorumluluğa yol açmaktadır. Değişiklikle beraber Kanundaki “hukukî ve cezai sorumluluk” ibaresi kaldırılarak **“Ceza sorumluluğu, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı”** şeklinde yeni bir ifade yerini almıştır.

Bu değişiklikte beraber halihazırda ödeme güçlüğü içerisinde bulunan çek keşidecisinin durumu ne olacaktır? Bunu iki kısımda incelemek gerekir;

a) Kanun’un yayım tarihinden ÖNCE keşide edildiği (piyasaya verildiği) ispat edilen çekler bakımından söz konusu kanunun yaptırımlarının uygulanması mümkün olmayacaktır.

Dolayısıyla ileri tarihli olarak keşide edilmiş olan çeklerin, lehtarına tevdi belgeleri veya kanun yürürlüğü öncesinde keşide edildiğinin yazılı delille ispatı durumunda, yukarıda belirtilen cezai yaptırım uygulanamayacaktır.

b) Kanunun yayım tarihinden SONRAKİ keşide tarihini taşıyan ancak (piyasaya kanunun yayımından önce verildiği) ispat EDİLEMEYEN ÇEKLER bakımından ise böyle bir durum söz konusu olmayacak ve sanki çekler ilgili değişiklik kanunu yürürlüğünde keşide edilmişçesine ceza tesisi söz konusu olacaktır.

Örneğin; 01.08.2016 tarihinde **(kanunun yayım ve yürürlüğünden önce)** lehtarına teslim edilmiş olmasına rağmen çeke keşide tarihi olarak **01.12.2016** tarihi (kanunun yayım ve yürürlüğünden sonraki bir başka tarih) atılmış olsun. Bu durumda, ilgili çekin, lehtarına verilme tarihinin kanunun yayımlanmasından önceki herhangi bir tarih olduğunun ispat edilmesi halinde, herhangi bir ceza tesisi olmayacaktır. Ancak böyle bir ispat söz konusu değilse, çek üzerindeki keşide tarihine itibar edilecek ve ceza tesisi mümkün olacaktır.

Sonuç olarak, yapılan değişikliklerle beraber ne Ceza Hukuku Genel İlkeleri, ne Avrupa Birliği düzenlemeleri ne de İnsan Hakları Hukuku bakımından kabul görmesi mümkün olmayan para borcuna karşılık hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi şeklindeki uygulamanın **4 sene sonra TEKRAR mevzuatımıza döndüğünü ve çek kanunun sil baştan uygulamasının değiştiğini görüyoruz.**

Ülkemizde çekin kullanım alışkanlığı göz önünde bulundurulduğunda, bir önceki yasal düzenlemenin beraberinde birtakım yeni sorunlar getireceğine ilişkin 2012 tarihli yazımızdan 4 yıl sonra gelinen noktada uygulamanın sil baştan yapılması her ne kadar çeklerin tekrar itibar kazanması bakımından olumlu bir gelişmeysen de,

Yeni düzenlemenin hangi tarihte keşide edilmiş ve/veya hangi unsurları ihtiva eden çekler bakımından uygulanacağını belirtmemiş olması aynı şekilde yeni ve vahim sonuçlar doğurmaya açıktır.

Zira getirilen hapis cezasının uygulamasına dahil edilecek çeklerin belirlenmemiş olması, şüphesiz ki bir dizi hapis cezası almış çek keşidecisi yeni mağdur yaratacaktır.

5-) Çek kanundaki bu Yeni düzenlemeler ile özet olarak izah edersek

- a) Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak “karşılıksızdır” işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişi hakkında, hamilin şikâyeti üzerine, her bir çekle ilgili olarak, binbeşyüzgüne kadar adli para cezası ödenmesine karar verilmesi durumu söz konusu olacaktır.
- b) Hükmolunacak para cezasında alt sınır esken olup buna göre mahkeme tarafından hükmedilecek adli para cezası; çek bedelinin karşılıksız kalan miktarı, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanuna göre ticari işlerde temerrüt faizi oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile takip ve yargılama gideri toplamından az olamayacaktır.
- c) Çek şikâyeti ile ilgili olarak yargılama yapacak olan mahkeme ayrıca, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağına; karşılıksız çek keşide eden ile ilgili olarak bu yasağın öncesinde bulunması hâlinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının devamına hükmedecektir.
- d) Çek şikâyeti ile ilgili olarak yargılama yapacak olan mahkeme ayrıca yargılama sırasında da resen mahkeme tarafından koruma tedbiri olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağına karar verecektir.

- e) Çek şikâyeti ile ilgili olarak yargılama yapacak olan mahkeme ayrıca Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı, çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişi, bu tüzel kişi adına çek keşide edenler ve karşılıksız çekin bir sermaye şirketi adına düzenlenmesi durumunda ayrıca yönetim organı ile ticaret siciline tescil edilen şirket yetkilileri hakkında uygulanmasına karar verecektir.
- f) Çek şikâyeti ile ilgili olarak yargılama yapacak olan mahkeme olarak bu davalar çekin tahsil için bankaya ibraz edildiği veya çek hesabının açıldığı banka şubesinin bulunduğu yer ya da hesap sahibinin yahut şikâyetçinin yerleşim yeri mahkemesinde görülecektir.
- g) Çek kanundaki yeni düzenlemeye göre çek karşılığını ilgili banka hesabında bulundurmakla yükümlü olan kişi, çek hesabı sahibidir. Çek hesabı sahibinin tüzel kişi olması hâlinde, bu tüzel kişinin mali işlerini yürütmekle görevlendirilen yönetim organının üyesi, böyle bir belirleme yapılmamışsa yönetim organını oluşturan gerçek kişi veya kişiler, çek karşılığını ilgili banka hesabında bulundurmakla yükümlü olacaklardır.
- h) aklarında çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilenler, yasaklılıkları süresince sermaye şirketlerinin yönetim organlarında görev alamayacaklardır. Ancak, hakkında yasaklama kararı verilenlerin mevcut organ üyelikleri görev sürelerinin sonuna kadar devam edecektir.
- i) Bundan böyle Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararına ilişkin bilgiler, güvenli elektronik imza ile imzalandıktan sonra, Adalet Bakanlığı Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) aracılığıyla MERSİS ile Risk Merkezine elektronik ortamda bildirilecektir.
- j) Hakkında çek hesabı açma yasağı kararı verilen kişiler, Risk Merkezi tarafından bankalara bildirilecektir. Bu bildirimler ile bankalara yapılacak duyurulara ilişkin esas ve usuller, Adalet Bakanlığının uygun görüşü alınarak Risk Merkezi tarafından belirlenecektir.
- k) Karşılıksız kalan bir çekle ilgili olarak yapılan yargılama neticesinde mahkeme tarafından beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, davanın düşmesi veya davanın reddine karar verilmesi hâlinde, aynı kararda, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının kaldırılmasına karar verilebilecektir.
- l) Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının kaldırılmasına ilişkin kararların kesinleşmesi üzerine, bu kararlar, MERSİS ile Risk Merkezine sekizinci fıkradaki usullere göre bildirilecek ve ilan olunacaktır.
- m) Karşılıksız çek keşide edilmesi suçlarında mahkeme ön ödeme, uzlaşma ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümleri bu yargılama sonucunda uygulamayacaktır.
- n) mahkeme tarafından verilen adli para cezalarının ödenmemesi durumunda, bu ceza, 13/12/2004 tarihli ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında

Kanunun 106 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kamuya yararlı bir işte çalıştırma kararı verilmeksizin doğrudan hapis cezasına çevrilecektir.

6-) Yeni Çek Kanunu; Bankalara, Hamiline çek hesabı sahiplerinin açık kimlikleri, adresleri, vergi kimlik numaraları, bu hesaplardan ödeme yapılan kişilere ait bu bilgiler ile bu kişilere yapılan ödemelerin tutarları ve üzerinde vergi kimlik numarası bulunmayan çeklere ilişkin bilgileri dönemler itibariyle, Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda bildirme zorunluluğu getirmiştir. Daha önce tacir olsun olmasın, çek hesabı olan herkes tek tip çek karnesi kullanırken yeni yasa kapsamında çek karneleri, dört kategoriye ayrılmıştır. Bunları; Tacir Çeki, Tacir Olamayan Kişi Çeki, Tacir Hamiline Çeki, Tacir Olmayan Hamiline Çeklerdir. Yeni çek kanunu göre çek sahipleri, tacir ve tacir olmayan çekleri, isim veya unvan yazarak düzenlemeleri gerekmektedir. Çek sahiplerinin bu kurala uymamaları halinde düzenledikleri her bir çek için bir yıla kadar hapis cezası ile muhatap olacaklardır.

7-) Ayrıca Tacir olan çek sahibi bankadan tacir olmayan çek talep edip kullanması halinde 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Çeklerin karşılıksız çıkan kişilere her bir çekle ilgili olarak, sonrasında tefe tüfeye göre güncellenecek şekilde ve şimdi başlangıçta ise karşılıksız çıkan her bir çek yaprağı için 1.500 güne kadar adli para cezası getirilmiş olup **adli para cezasının ödenmemesi halinde ise hapis cezası uygulanacaktır.**

Karşılıksız çek verenler , eğer gününde **çeki yasal faizi ile ödemesi halinde** ya da , eski düzenlemede olduğu şekilde **çek alacaklısının şikâyetten vazgeçmesi halinde** mahkûm olması için açılan davalar düşmektedir.

8-) Çek düzenleme ve çek açma yasağı getirilen kişilerin ellerindeki çekleri bankalara iade etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca çek yasağı getirilen kişiler tebliğ aldıktan sonraki on gün içinde, önceden düzenleyip verdiği çekler varsa ise bunların düzenleme tarihlerini, miktarlarını ve varsa lehtarlarını da göstermek suretiyle, bankaya liste halinde vermek zorundadırlar. **Eğer bu kişiler karara uymayıp ellerindeki çekleri düzenlemeleri halinde Bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.**

9-) Çek sahiplerinin hesap açtırırken bankaya verdikleri adres tebligat adresidir. Çek sahipleri Adresini bankaya yanlış bildirmesi veya adres değişikliğini bankaya bildirmemesi bu adrese çıkarılan tebligatı geçersiz kılmamayacaktır. Çek yaprakların kaybedilmesi durumunda çek sahibi, bankaya yazılı olarak bilgi vermeli, savcılığa başvurarak mahkemeden çek iptal/tedbir kararı aldırılmalıdır.

Bankanın çeki ödememesi için mahkeme kararı veya savcılığın bankaya ödememe talimatı vermesi gerekmektedir.

Çekin banka aracılığı ile değil keşideci tarafından hamile elden ödenmesi durumunda, ödenen çekin mutlaka bankaya iade edilmesi gerekmektedir.

Gerçek kişi kendisi adına çek düzenlemesi için bir başkasını temsilci veya vekil tayin edemeyecektir. Eğer tayin ederse, bu çekten dolayı hukuki ve cezai sorumluluk çek sahibine ait olacaktır.

10-) Kanunun 5 inci maddesinin madde başlığı “Ceza sorumluluğu, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca cezai yaptırım olarak her bir çek yaprağı bakımından ayrı ayrı uygulanmak üzere üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak “karşılıksızdır” işlemi yapılmasına sebebiyet veren kişi hakkında, hamilin şikâyeti üzerine, her bir çekle ilgili olarak, binbeşyüz güne kadar adli para cezasına hükmolunması söz konusu olacaktır.

11-) Bu adli para cezası; çek bedelinin karşılıksız kalan miktarı, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanuni ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanuna göre ticari işlerde temerrüt faizi oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile takip ve yargılama gideri toplamından az olamayacaktır.

Uygulamada çek suçlarının araştırılması ve takibi bakımından Cumhuriyet Savcılarının görevi ortadan kaldırılarak, doğrudan “icra mahkemesine şikâyetle” getirilmiş bulunmaktadır.

Yapılacak yargılama safhasında mahkeme ayrıca, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağına; bu yasağın bulunması hâlinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının devamına hükmedecektir. Yargılama sırasında da resen mahkeme tarafından koruma tedbiri olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağına karar verilmesi de mümkün hale gelmiştir.

Çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı, çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişi, bu tüzel kişi adına çek keşide edenler ve karşılıksız çekin bir sermaye şirketi adına düzenlenmesi durumunda ayrıca yönetim organı ile ticaret siciline tescil edilen şirket yetkilileri hakkında uygulanacaktır.

Burada cezalandırılması söz konusu olan şahıs, çek karşılığını ilgili banka hesabında bulundurmakla yükümlü olan kişi, yani çek hesabı sahibidir. Çek hesabı sahibinin tüzel kişi olması halinde, bu tüzel kişinin mali işlerini yürütmekle görevlendirilen yönetim organının üyesi, böyle bir belirleme yapılmamışsa yönetim organını oluşturan gerçek kişi veya kişiler, çek karşılığını ilgili banka hesabında bulundurmakla yükümlü sayılmaktadır.

Birinci fıkra uyarınca hakkında çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilenler, yasaklılıkları süresince sermaye şirketlerinin yönetim organlarında görev alamayacaktır. Bu şekilde birden fazla şirket kurarak, çek keşide etme yasağının delinmesinin önüne geçilmiştir.

Yukarıda anlatılan suç nedeniyle, ön ödeme, uzlaşma ve hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin hükümler uygulanması hiçbir şekilde söz konusu olmayacaktır. Belirtilen fıkra uyarınca verilen adli para cezalarının ödenmemesi durumunda, bu ceza, 13/12/2004 tarihli ve 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunun 106 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kamuya yararlı bir işte çalıştırma kararı verilmeksizin doğrudan hapis cezasına çevrilecektir.

Ancak karşılıksız kalan çek bedelinin, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanuna göre ticarî işlerde temerrüt faiz oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile birlikte tamamen ödeyen kişi hakkında,

a) Yargılama aşamasında mahkeme tarafından davanın düşmesine,

b) Mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesinden sonra mahkeme tarafından hükmün bütün sonuçlarıyla ortadan kaldırılmasına,

karar verilebilmesi mümkün hale getirilmiştir.

Ayrıca sanık hakkında şikâyetten vazgeçme hâlinde de davanın düşmesi söz konusu olacaktır.

Çek yaprakları Kullanırken Aşağıda Maddeler Halinde Sıraladığım Hususlara Dikkat Edilmelidir;

a-) Çek sahipleri, Hamiline çek düzenlemek istediklerinde “tacir hamiline” veya “tacir olmayan hamiline” çek defterlerini kullanmalıdır.

b-)Çek düzenlenirken, keşide yeri, keşide tarihi, çek tutarı, keşidecinin adı ve soyadı ile emrine düzenlenen kişinin adı – soyadı veya unvanı okunaklı şekilde yazılarak imzalanmalıdır. Çekin geçerliliğini etkileyen bu kısımlar boş bırakılmamalıdır.

c-)Çek düzenlendikten sonra çek üzerinde herhangi bir düzeltme yapılması gerekiyorsa yapılan düzeltme mutlaka çeki düzenleyen kişinin imzası/parafı ile yapılmalıdır.

d-)Tüzel kişi tarafından düzenlenecek çeklerde çeke imzasını atan yetkilinin ad ve soyadının belirtilmesi kanunen gereklidir.

e-)Çek yapraklarının çek sahibi tarafından doldurulması gereken kısımları doldurulmadan, boş olarak imzalanıp hamile verilmemelidir.

f-)Bankalardan alınan çek karnelerinin özenle saklanması gerekmektedir.

Çek kanundaki yeni düzenlemeler neler getiriyor kısaca ve özet olarak bu noktadaki bilgilendirmemi değerlendirmenize sunarım Saygılarımla.

Mustafa Dönmez

Avukat

Yeminli Mali Müşavir

Bağımsız Denetçi

Arabulucu

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE HUKUKİ SORUMLULUĞUN ZAMANAŞIMI KAPSAMINDA SONA ERMESİ

Mustafa YAVUZ

Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi

Özet

Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin, limited şirketlerde de müdürlerin, ayrıca bu şirketlerin yöneticilerinin ve tasfiye memurlarının hukuki sorumluluğu belli hallerde sona ermektedir. Şirket yöneticilerinin hukuki sorumluluğunu ortadan kaldıran nedenlerden biri ise zamanaşımıdır. Kural olarak, sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. İşte bu çalışmada, hukuki sorumluluğun zamanaşımı kapsamında sona ermesi hususu tüm yönleriyle ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

1. Giriş

Anonim ve limited şirketlerde kurucular, yönetim organı üyeleri (anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdür/müdürler kurulu üyeleri), yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem ortaklara hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK), hukuki sorumluluk davası açma hakkının ilânihiye (süresiz) devam etmesi sakıncalı bulunmuş ve bu dava hakkı belli bir süre ile sınırlandırılmıştır. Dava açmaya yetkili olanlar, Kanunun belirlediği süre içinde söz konusu davayı açmadığı takdirde artık bu hakkı kaybetmiş olurlar. Bu kapsamda, anonim ve limited şirketlerde hukuki sorumluluğu sona erdiren sebeplerden biri de zamanaşımıdır. TTK, hukuki sorumluluğa ilişkin zamanaşımı sürelerini, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunundan (TBK) ayrı olarak ve özel bir şekilde düzenlemiştir.

Borçlar Hukuku çerçevesinde zamanaşımının alacaklı yönünden hükmü, onun alacağını borçludan isteyememesi, talep hakkını dava yoluyla ileri sürememesidir. Borç bundan böyle yaptırımsız kalmış olur ve eksik borca dönüşür. Zamanaşımı defi niteliğinde olması nedeniyle borcu düşürmez ve ileri sürülmedikçe hâkim bunu kendiliğinden göz önüne alamaz. Ayrıca zamanaşımından önceden feragat edilemez. Müteselsil borçlulardan birinin feragat etmiş olması, diğerlerine karşı ileri sürülemez. Bu temel esaslar, TTK hükümleri kapsamında yönetim organı üyeleri hakkında açılan hukuki sorumluluk (tazminat) davalarında da geçerlidir.

Bu çalışmada, anonim ve limited şirketlerde hukuki sorumluluğu ortadan kaldıran nedenlerden biri olan zamanaşımı hakkında detaylı ve açıklayıcı bilgi verilmiştir. Belirtelim ki, hukuki sorumlulukta zamanaşımını düzenleyen TTK'nın 560. maddesi, Kanunun anonim şirketlere ilişkin kısmında yer almaktadır. Ancak bu hüküm, aynı Kanunun 644. maddesinde yapılan atıf dolayısıyla limited şirketler ve hatta 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 98. maddesi yollamasıyla kooperatifler hakkında da geçerlidir.

2.Hukuki Sorumlulukta Zamanaşımı Süreleri

TTK'nın "Zamanaşımı" başlıklı 560. maddesinde; "Sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran

fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Şu kadar ki, bu fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü üzere kanun koyucu, üç tür zamanaşımı süresi öngörmüştür. Bunlar; 'zararın ve sorumlunun öğrenildiği tarihten itibaren iki yıl', 'zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl' ve 'dava zamanaşımı' süreleridir.

2.1. Genel Olarak

TTK'nın 560. maddesinde geçen "sorumlu olanlar" ibaresi ile kastedilenler; anılan Kanunun 553. maddesinde sayılan kurucular, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdür/müdürler kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları ile mezkûr Kanunun 549, 550, 551 ve 552. maddelerinde düzenlenen özel sorumluluk hallerinin sorumlularıdır. Aynı hükümde geçen "zarar" ibaresi ise hem doğrudan hem de "dolayısıyla/dolaylı" zararları kapsamaktadır. Özellikle ortakların uğramış olduğu doğrudan zararlar hakkında da iki ve beş yıllık zamanaşımı süreleri geçerlidir. Kanunda düzenlenen zamanaşımı süreleri aşağıda sistematik olarak incelenmiştir.

2.2. İki Yıllık Süre

Sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl geçmekle zamanaşımına uğrar (TTK md. 560). Zamanaşımı süresini başlatan olgu, davacının zararı ve sorumluları fiilen öğrendiği tarihtir. Zamanaşımının başlama tarihini kanıtlama yükümlülüğü ise davacıya aittir.

Hükümde geçen "ve" ibaresi nedeniyle, iki yıllık sürenin başlaması için sadece zararı veya sorumluyu öğrenmek yeterli olmayıp, her ikisinin de birden öğrenilmesi gerekir. Bu halde, yalnız zararın veya yalnız sorumluların öğrenilmesi halinde zamanaşımı süresi başlamaz. Zararın öğrenilmesinden kasıt, zarar görenin zarar verici olayı bilmesi değil, zararın varlık ve mahiyetini, unsurlarını ve kapsamını öğrenmesidir. Bunun yanında, birden fazla sorumlunun olduğu hallerde sorumluların tamamının öğrenilmesi de şart değildir. Her sorumlu için süre, kendisinin öğrenilmesi tarihinden itibaren başlar; öğrenilmeyen sorumlular için ise bir sonraki bölümde açıklanacak olan beş yıllık süre içinde dava açılması mümkündür. Öte yandan, zararın devam etmesi halinde (zarar verici eylem devam ettiği sürece) zamanaşımı süresi işlemeye başlamaz; bu süre en son meydana gelen zararın öğrenildiği tarihten itibaren işlemeye başlar. Ancak zararın bütün olarak değil de kısmen öğrenilmesi durumunda ise zamanaşımı süresi, zararın öğrenilen kısımları için o tarihten itibaren, öğrenilmeyen kısımları için ise öğrenildiği tarihten itibaren başlar.

Kanunda, zamanaşımı süresinin başlaması için şirketin değil "davacının" zararı ve sorumluyu öğrenmesi kuralı kabul edilmiştir. Dolayısıyla şirketin yetkili organı tarafından zarar verici eylem ve bu eylemin sorumlusu öğrenilse dahi ortaklar yönünden zamanaşımı süresi başlamaz. Ortaklar açısından zamanaşımı, zararın ve sorumlunun öğrenilmesinden itibaren başlar. Zira dava hakkı bulunan şirket ve ortaklar bakımından zamanaşımı süreleri birbirinden bağımsızdır. Alacaklılar ise şirketin iflas etmesi ve iflas idaresinin dava açmaması durumunda dava açabildiklerinden, alacaklılar için zamanaşımı süresi iflas idaresinin dava açamayacağını alacaklılara bildirdiği tarihinden itibaren başlar.

2.3. Beş Yıllık Süre

Zararın ve sorumluların öğrenilememesi ve iki yıllık zamanaşımı süresinin uygulanamamasına bağlı olarak TTK'da beş yıllık ikinci bir zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Bu düzenlemenin amacı, yönetim organı üyelerinin daha uzun ve belirsiz bir süre sorumluluk tehdidi altında kalmamaları ve görevlerini daha rahat bir şekilde gerçekleştirebilmeleridir. Beş yıllık zamanaşımı süresi, aynı zamanda iki yıllık zamanaşımı süresinin de işleyeceği azami süreyi gösterir. Beş yıllık süre, zarar ve sorumlular öğrenilmiş olsun veya olmasın, zararı doğuran fiilin meydana geldiği tarihten itibaren başlar. Önemli olan zararın gerçekleştiği tarihtir. Sorumluluk (tazminat isteme) davasının, her halde beş yıllık zamanaşımı süresi içinde açılması gerekir. Fiilin vukuundan dört yıl geçtikten sonra durum öğrenilmiş olsa dahi bu tarihten itibaren iki yıllık süre söz konusu olmaz; beşinci yılın sonuna kadar dava açılmış olmalıdır. Beş yıllık zamanaşımı süresi kanun koyucunun yönetim organı üyeleri aleyhine sorumluluk davası açılması için öngördüğü tavan süredir; bu sürenin yorum yolu ile uzatılması mümkün değildir. Artık beş yıllık süre dolduktan sonra zarar ve sorumlular öğrenilmiş olsa da kurucular, yönetim organı üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları hakkında sorumluluk davası açılarak tazminat talebinde bulunulamaz. Dava açılmış olsa da zamanaşımı def'i ileri sürülerek hukuki sorumluluktan kurtulmak mümkündür.

2.4. Türk Ceza Kanununda Öngörülen Dava Zamanaşımı Süresi

Hukuki sorumluluğu gerektiren fiil, aynı zamanda bir suç oluşturuyorsa ve bu suçun dava zamanaşımı süresi daha uzun ise zamanaşımı bakımından bu süre uygulanır. Nitekim TTK'nın mezkûr maddesinde, "Şu kadar ki, bu fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına, tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır." hükmüne yer verilerek, hukuki sorumluluk gerektiren belli hallerde 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 66. maddesinde düzenlenen dava zamanaşımı sürelerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmıştır. TCK'da öngörülen asgari dava zamanaşımı süresi ise sekiz yıldır. Dolayısıyla, sorumluluk oluşturan bir fiilin aynı zamanda suç teşkil etmesi durumunda yönetim organı üyeleri hakkında TTK'da yer alan beş yıllık zamanaşımı süresi değil, daha uzun olan ve asgari sekiz yıl olarak düzenlenen dava zamanaşımı süreleri tatbik olunur. Bu halde, haklarında sorumluluk davası açılanların iki ve beş yıllık zamanaşımı sürelerinin dolduğuna ilişkin defileri geçerli olmayıp, davanın görülmesine devam edilir. Ancak, yönetim organı üyelerinin eylemlerinin, kanunların cezayı yaptırım ihtiva eden hükmüne temas ettiğinin ve ilgili hükmün öngördüğü ceza miktarına göre tabi olduğu dava zamanaşımı süresinin ne olduğunun ayrı ayrı belirtilmesi gerekir.

Özellikle şirket parasının yöneticiler tarafından mal edinilmesi, özel belgede sahtecilik yapılması veya aynı sermayeye değer biçilmesinde hile yapılması gibi durumlar aynı zamanda cezai sorumluluğu da gerektirdiğinden, bu gibi fiiller nedeniyle açılacak hukuki sorumluluk davalarında söz konusu fiillerin karşılığı olan suçlar için öngörülmüş dava zamanaşımı süresi uygulanır. Örneğin, şirketin parasını kendi hesabına aktaran yönetim kurulu üyeleri/müdürler hakkında TCK'nın 155/II. maddesi kapsamında "güveni kötüye kullanma" suçundan dolayı ceza davası açılmışsa, bu fiil nedeniyle açılacak hukuki sorumluluk davasında zamanaşımı süresi 5 yıl değil, TCK'nın 66/I-d maddesi gereğince 15 yıl olarak uygulanır.

3. Özel Zamanaşımı Süreleri

3.1. Bankacılık Kanunundaki Düzenleme

5411 sayılı Bankacılık Kanununun 141. maddesinde, "Bu Kanundan kaynaklanan Fon alacaklarına ilişkin dava ve takiplerde zamanaşımı süresi yirmi yıldır." hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla anılan Kanun kapsamında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun alacaklarına ilişkin dava ve takiplerde, TTK'da öngörülen zamanaşımı süresi değil, özel olarak düzenlenen 20 yıllık zamanaşımı süresi uygulanır. Öte yandan, 5411 sayılı Kanunun geçici 16. maddesinde, zamanaşımı ile ilgili olarak, "Bu Kanun ile Fon alacağının tahsili bakımından yarar görülerek zamanaşımı ve diğer konularda Fon lehine getirilen hükümler makalede şamildir." kuralı getirilmiştir. Bu hüküm, 20 yıllık zamanaşımı süresinin Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki Fon alacaklarına da uygulanabilmesine, bir başka deyişle hükmün geriye dönük olarak işletilmesine imkân sağlamaktadır. Ancak öğretide anılan hükmün Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmektedir.

3.2. Rekabet Yasağının İhlali Halinde Zamanaşımı Süresi

TTK'nın 396. maddesinde, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinden birinin, genel kurulun iznini almaksızın, şirketin işletme konusuna giren ticari iş türünden bir işlemi kendi veya başkası hesabına yapması ve aynı tür ticari işlerle uğraşan bir şirkete sorumluluğu sınırsız ortak sıfatıyla da girmesi yasaklanmıştır. Bu kurala aykırı harekette bulunan yönetim kurulu üyelerinden şirket tazminat istemekte veya tazminat yerine yapılan işlemi şirket adına yapılmış saymakta ve üçüncü kişiler hesabına yapılan sözleşmelerden doğan menfaatlerin şirkete ait olduğunu dava etmekte serbesttir.

Söz konusu hakların kullanımına ilişkin olarak, TTK md. 560'ta yer alan zamanaşımı sürelerinden ayrı olarak, özel ve daha kısa süreli zamanaşımı süreleri öngörülmüştür. Bu kapsamda anılan haklar, söz konusu ticari işlemlerin yapıldığını veya yönetim kurulu üyesinin diğer bir şirkete girdiğini, diğer üyelerin öğrendikleri tarihten itibaren üç ay ve her hâlde bunların gerçekleşmesinden itibaren bir yıl geçince zamanaşımına uğrar (TTK md. 396/III). Üç aylık sürenin başlangıcının, yönetim kurulu üyelerinden birinin mi, yoksa hepsinin mi öğrendiği tarih olduğu hususu öğretide tartışmalıdır. Ancak her durumda, rekabet yasağının ihlalinin gerçekleştiği tarihten itibaren bir yıl geçmekle, ilgili haklardan birini tercih etme imkânı zamanaşımına uğramaktadır.

3.3. TTK'nın 560. Maddesi Kapsamı Dışında Bulunan Hallerde Uygulanacak Zamanaşımı

TTK md. 560'ta yer alan zamanaşımı süreleri, özel nitelikte düzenleme olup, bu maddenin kapsamı dışında kalan hallerde TBK'nın 147/I-4 maddesinde öngörülen beş yıllık zamanaşımı süresi uygulanır. Söz konusu hükümde beş yıllık zamanaşımı süresinin uygulanacağı haller sayılmış ve bunlardan biri de, "bir ortaklıkta, ortaklık sözleşmesinden doğan ve ortakların birbirleri veya kendileri ile ortaklık arasındaki; bir ortaklığın müdürleri, temsilcileri, denetçileri ile ortaklık veya ortaklar arasındaki alacaklar" olarak ifade edilmiştir.

4. Sonuç

Anonim ve limited şirketlerde kurucular, yönetim organı üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları hakkında açılabilir olan hukuki sorumluluk davalarının belli bir süre içerisinde açılması gerekmektedir.

Hukuki sorumluluk davalarına ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda üç türlü zamanaşımı süresi öngörülmüştür.

Birincisi, iki yıllık zamanaşımı süresidir. Buna göre sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl geçmekle zamanaşımına uğrar. Söz konusu sürenin başlaması için hem zararın hem de sorumlunun birlikte öğrenilmesi şarttır, aksi takdirde süre başlamaz.

Sorumlunun birden fazla olduğu durumlarda iki yıllık süre, her sorumlu için ayrı ayrı başlar. Zararın devamlılık gösterdiği hallerde ise süre, en son meydana gelen zararın öğrenildiği tarihten itibaren işlemeye başlar.

İkincisi ise beş yıllık zamanaşımı süresidir. Zarar ve sorumluların öğrenilmesine bağlı olmaksızın, sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

Sorumluluk (tazminat isteme) davasının, her durumda beş yıllık zamanaşımı süresi içinde açılması gerekir. Sonuncusu ise dava zamanaşımı süresidir.

İki ve beş yıllık zamanaşımı sürelerinden ayrı olarak hukuki sorumluluk gerektiren fiil, aynı zamanda bir cezaya karşılık gelmekte ve bu ceza Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına bu zamanaşımı uygulanır.

Zamanaşımı süresi dolduktan sonra şirket, ortaklar ve şirketin iflası halinde alacaklılar; şirketin kurucuları, yönetim organı üyeleri, yöneticileri ve tasfiye memurları aleyhine sorumluluk davası açamaz ve tazminat talebinde bulunamaz.

Ancak mahkeme, zamanaşımı konusunu resen dikkate almaz.

Dolayısıyla zamanaşımına uğramasına karşın dava açılır ise hukuki sorumluluktan kurtulmak ve davayı düşürmek için usul hükümleri doğrultusunda zamanaşımı definde bulunulması gerekir.

Kaynakça

- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu (10.05.1969 tarihli ve 13195 sayılı R.G.)
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı R.G.)
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu (01.11.2005 tarihli ve 25983 mük. sayılı R.G.)
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı R.G.)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı R.G.)
- Çamoğlu, Ersin, Yeni Türk Ticaret Kanununda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davalarında Zamanaşımı, Yaklaşım, Mayıs 2012, S.233
- Kırkan, Merve, Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Kadir Has Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2013
- Tekinalp, Ünal, Banka Hukukunun Esasları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2009

BA BS FORMLARINI VERİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR VE FORMLARIN MÜKELLEFLER AÇISINDAN ÖNEMİ

I- Giriş :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve 149 ve Mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim”(Form Ba) ile “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim” (Form Bs) verme yükümlülüğü getirilmiş ve en son 350, 362 ve 06.02.2008 tarihinde yayınlanan 381 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılarak uygulamaya devam edilmiştir.

II- Ba Bs Formlarının Verilmesi:

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim” ile “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim”i vermek zorundadırlar. Mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim, “Form Ba” ile, mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim ise “Form Bs” ile yapılmaktadır.

362 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine göre bir takvim yılı içinde bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 30.000-YTL ve üzerindeki mal ve hizmet alan ve/veya katma değer vergisi hariç 30.000-YTL ve üzerindeki mal ve hizmet satışında bulunan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler gerekli formları doldurarak bildirim yapmak zorundadır. ,

30.000-YTL ve üzerindeki mal ve hizmet alanlar Form Ba, 30.000-YTL ve üzerindeki mal ve hizmet satanlar ise Form Bs ile bildirimde bulunacaklardır. Bir takvim yılında belirtilen tutarı aşan alış ve satış tutarlarının bildirilmesi uygulaması 2007 takvim yılına kadar geçerli olup bilanço esasına göre defter tutan mükellefler 2007 takvim yılına ilişkin Ba ve Bs bildirim formlarını 2008 yılı Şubat ayı içinde vereceklerdir.

381 sıra no'lu VUK Genel Tebliği 2008 ve müteakip yıllarda uyulacak usul ve esasları belirtmiş olup önceki uygulamaya göre farklı bir uygulama getirmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, 2008 yılı ve müteakip yıllarda düzenleyecekleri Ba ve Bs bildirim formlarını aylık dönemler halinde vermeleri hususunda zorunluluk getirilmiştir. Mükellefler bildirim formlarını aylık dönemler halinde düzenleyerek, takip eden ayın 5. gününden itibaren bir sonraki ayın 5. günü akşamına kadar vereceklerdir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin de, Ba ve Bs bildirim formlarını tabi oldukları özel hesap dönemi itibariyle değil, aylık dönemler halinde düzenlemeleri gerekmektedir.

Örneğin bir mükellef 2008 yılı Mayıs ayına ait Ba-Bs bildirimini 5 Hazirandan 5 Temmuz'a kadar (5 Temmuzda dahil) verebilecektir. Ancak sadece 2008 yılına mahsus olmak üzere Ocak, Şubat ve Mart dönemlerine ilişkin olarak ayrı ayrı düzenlenen Ba ve Bs bildirim formları, 2008 yılı Nisan ayının 5. gününden itibaren Haziran ayının 5. günü akşamına kadar verilecektir.

Bu dönemlere ilişkin Ba ve Bs bildirim formları mükelleflerin istemeleri halinde Nisan ayının 5. günü beklenilmeden aylık dönemler itibariyle verilebileceklerdir.

Nisan ayı ve sonraki dönemlerde ise bildirim formları aylık dönemler halinde düzenlenerek, takip eden ayın 5. gününden itibaren bir sonraki ayın 5. günü akşamına kadar verilecektir.

III- Ba- Bs Bildiriminde Hadler:

362 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine göre bir takvim yılı içinde bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 30.000-YTL'yi aşan mal ve hizmet alımları Ba-Bs formları ile beyan edilmekte idi. Yeni uygulamaya göre ise 2008 yılı ve takip eden yıllara ilişkin mükelleflerin mal ve/veya hizmet alış satışlarına uygulanacak had aylık 8.000-YTL olarak belirlenmiştir.

Buna göre, bir kişi veya kurumdan katma değer vergisi hariç 8.000 YTL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alımları, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile; bir kişi veya kuruma katma değer vergisi hariç 8.000 YTL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet satışları ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirilecektir.

Limitin altında kalan alış ve satış bedelleri toplamı ise “Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı” (Tablo III) bölümüne yazılacaktır. (Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışların toplamı KDV hariç tutarlar olarak Tablo III'e dahil edilecektir).

381 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile getirilen en önemli yenilik alım satım bildirimlerinin artık yıllık olarak değil aylık dönemler halinde yapılacak olmasıdır. Ayrıca bildirim haddi eski uygulamada yıllık bazda 30.000-YTL iken, aylık 8.000-YTL olarak belirlenmiştir.

Eskiden de bildirim verme yükümlülüğünde olan mükellefler, belirtilen hadlerin altında kalması sebebiyle bildirilecek alım-satımları bulunmasa bile bildirim formlarını vermek zorundaydılar.

Yeni uygulamaya göre ise bildirim haddinin altında kalan ve ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan satışların toplamı da ‘Diğer Mal ve Hizmet Bedeli Toplamı’ adı altında yer alan tabloda beyan edilecektir.

IV- Bildirimlerin Verilme Şekli:

Bilanço esasına göre defter tutan ve 376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, Ba ve Bs bildirim formlarını da (2007 yılına ait olup 2008 yılı Şubat ayı bildirimini verecek olan mükellefler dahil olmak üzere) elektronik ortamda vermek zorundadırlar. Bildirim formlarını elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, kağıt ortamında bir daha bildirim formu vermeyeceklerdir. Vergi daireleri kağıt ortamında verilen (elden veya posta ile) bildirim formlarını kabul etmeyecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta, bildirim formlarını elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin bildirimlerini kağıt ortamında elden veya posta ile vergi dairesine vermeleri halinde bu bildirimin hüküm ifade etmeyeceği ve bildirim hiç yapılmamış gibi işlem görecektir.

Bilanço esasına göre defter tutmakla birlikte, otomasyona geçmemiş mal müdürlüklerine bağlı olan mükellefler, bildirim formlarını, bağlı bulundukları mal müdürlüklerine kağıt ortamında vermek zorundadırlar.

Bildirimlerin doldurulma şekline ilişkin açıklamalar ilgili genel tebliğlerde ayrıntılı olarak yer almaktadır.

V-Cezai Yaptırım :

Form Ba ve Form Bs'nin zamanında eksiksiz ve doğru olarak verilmesi mükellefler açısından büyük önem arz etmektedir.

Bildirim formlarını elektronik ortamda veya kağıt ortamında belirlenen süre içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bu tutar birinci sınıf tüccarlar için 01.01.2007 tarihinden itibaren 1.390-YTL, 01.01.2008 tarihinden itibaren ise 1.490-YTL'dir.

VI-Formların Verilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar ve Öneriler :

Ba Bs formlarının verilmesindeki asıl amaç formlarda alış ve satış bildiren mükelleflerin bildirimlerinin çapraz karşılaştırmasının yapılarak uyumsuzlukların tespit edilmesi ve buna göre işlem yapılmasının sağlanmasıdır. Formların karşılaştırılması sayesinde beyan dışı bırakılan hasılatın tespiti mümkün olduğu gibi sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflerin belirlenmesi de amaçlanmaktadır.

Ba Bs formlarının düzenlenmesinde, formların zamanında verilmesi ve formdaki bilgilerin doğru bir şekilde girilmesi büyük önem arz etmektedir.

Formlarda mal/hizmet alınan veya satılan mükelleflerin adlarının, unvanlarının, vergi kimlik numaralarının ve alım-satım tutarlarının yanlış yazılması veya bu formların hiç verilmemiş olması mükelleflerin incelemeye sevk edilmesine neden olmaktadır.

Bu formların hiç verilmemesi durumunda mükelleflerin ilgili hesap dönemi bu mükelleften Ba veya Bs formu ile alış/satış bildiriminde bulunan mükelleflerin beyanlarına dayanılarak incelenmekte, hesapları kontrol edilerek bildirilen tutarların defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve beyannamelere dahil edilip edilmediğine bakılmakta, defter kayıtları ve beyanlar uyumlu olsa bile formların verilmemesinden dolayı mükellef adına özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Formlardaki bilgilerin eksik veya yanlış girilmiş olması da problemlere neden olmaktadır.

Örneğin Ba formunda ilgili takvim yılı içinde mal aldığı firmanın vergi kimlik numarasını veya unvanını yanlış yazan mükellef, hem kendinin, hem gerçekten mal aldığı firmanın, kimi zamanda yanlışlıkla vergi numarasını girdiği mükellefin konuyla ilgili olarak incelenmesine neden olabilecek ve basit bir hata nedeniyle hem mükelleflerin hem de idarenin gereksiz yere meşgul edilmesine, zaman kaybına neden olacak ve özel usulsüzlük cezası uygulamasına maruz kalabilecektir.

Yine mal alış veya satış tutarının doğru olarak bildirilmesi de önemlidir. Tutarlarda maddi hata yapılması veya formlardaki tutarların katma değer vergisi hariç bildirilmesi gerekirken taraflardan birince katma değer vergisi dahil olarak bildirilmiş olması çapraz kontroller sırasında

fark olarak ortaya çıkmakta ve uyumsuzluk nedeniyle yine mükellefler incelemeye sevk edilmektedir.

Diğer yandan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükelleflerin tespiti açısından Ba Bs formları Gelir İdaresi Başkanlığı açısından önemli bir veridir. Ba formlarından, ilgili takvim yılında hangi mükelleften ne kadar alım yapılmış olduğu görülerek, satışı yapan mükellefin bu tutarı beyanlarına dahil edip etmediği tespit edilebilmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilmiş olan mükelleflerden Ba formu ile alış bildiriminde bulunan mükelleflerde muhtemel sahte fatura kullanıcısı durumuna düşmekte ve kolayca tespit edilebilmektedir.

Bir mükellefin verdiği Ba Bs formlarından ve bu mükelleflerden alım/satım yaptığını bildiren diğer mükelleflerin bildirimlerinden yola çıkarak çapraz kontroller yapılmakta ve hem varsa beyan dışı bırakılan hasılatın tespiti mümkün olmakta hem de yapılan vergi incelemesi neticesinde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükellefler hakkında da işlem yapılmaktadır.

362 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinin 4.16.maddesine göre bildirim formlarını belirlenen süre içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında özel usulsüzlük cezası kesileceği gibi bu mükellefler, öncelikli olarak incelemeye sevk edilecektir.

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünce yayınlanan 2008/8 sayılı Tamim'de 'Vedop kayıtlarının kontrol edilerek 2004, 2005, 2006 yılları bildirimlerinin elektronik veya kağıt ortamında belirlenen sürede verilir verilmemesinin, vermeyen veya eksik ve yanıltıcı veren mükellefler adına ceza kesilip kesilmediğinin, incelemeye sevk edilip edilmediğinin tespit edilerek 2004, 2005, 2006 yılları bildirimlerini vermeyenler, eksik ya da yanıltıcı bildirimde bulunanlar adına Vergi Usul Kanununun Mük.355. maddesine istinaden ceza kesilmesi ve incelemeye sevk edilmesi' gerektiği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere bildirimde bulunmayan, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükelleflerin vergi incelemesi geçireceği ve cezai müeyyideye maruz kalacağı açıktır.

381 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile aylık dönemler halinde mükelleflerin alış satış bildiriminde bulunarak daha iyi takip edilmesi amaçlanmış olmakla birlikte eski uygulamaya göre açık kalan bazı yönleri bulunmaktadır. Eskiden yıllık bazda bir mükelleften 30.000-YTL'yi aşan alış satış tutarları bildirilmekte iken bu tutar aylık bazda 8.000-YTL olarak belirlenmiştir.

Bildirim kümülatif olarak değilde bir aylık tutar olarak yapılacağından yıllık bazda bir mükelleften yapılan alım veya satım 30.000-YTL'yi geçse bile aylık tutarlar 8.000-YTL'nin altında kalıyorsa yeni uygulamada verilecek bildirim formunda bu mükellefe yer verilmeyecektir.

Örneğin bir mükelleften yapılan alımlar yıl boyunca her ay 7.900-YTL ise, yıllık bazda alım tutarı (7.900*12=) 94.800-YTL olacak ancak yine de bildirim formunda bu mükellefe yer verilmeyecektir.

Bu nedenle bildirimlerin kümülatif olarak yapılması uygulamasının getirilmesi daha doğru olacaktır.

Ba Bs formlarının hem idare hem de mükellefler açısından önemi ortadadır.

Mükelleflerin, hem vergi incelemesi geçirerek cezai işleme maruz kalmamaları açısından, hem de alım satımında bulunduğu mükelleflerin kontrolü, kayıt dışı hasılatın kayıt altına alınması, sahte fatura düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesinin sağlanması açısından bu formları verirken gerekli hassasiyeti göstermeleri gerekmektedir.

BELİRLİ SÜRELİ İŞ SÖZLEŞMELERİNİN YENİLENMEMESİ DURUMUNDA KIDEM TAZMİNATI ÖDENMESİ

Hamit TİRYAKİ
Em. İş Başmüfettişi

Özet

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2015 yılında verdiği bir kararla, belirli süreli iş sözleşmelerinin süre sonunda haklı bir neden olmaksızın yenilenmemesi durumunda kıdem tazminatı ödenmesi gerektiğine hükmetti. Oysa 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde hangi hallerde kıdem tazminatının ödeneceği sayma yoluyla belirtilmiş, belirli süreli iş sözleşmesinin süre sonunda kendiliğinden sona ermesi durumu bu sınırlı sayıya dâhil edilmemişti. Bu kararla birlikte artık haklı bir neden söz konusu değilse süresi sonunda kendiliğinden sona eren belirli süreli iş sözleşmeleri için de işverenler kıdem tazminatı ödeyeceklerdir.

1. Giriş

Belirli süreli iş sözleşmeleri, 4857 sayılı İş Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "iş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işverenle işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir." Anılan fıkranın 1'inci cümlesine göre, iş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılması halinde belirsiz süreli sözleşmeden söz etmek mümkün değildir. Çünkü maddede geçen "İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde" ibaresinin mefhumu muhalifinden çıkan anlam bunu ifade etmektedir. Dolayısıyla iş ilişkisinin süreye bağlı olarak yapılması halinde iş sözleşmesinin belirli süreli olarak kabulü zorunludur.

Belirli süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçinin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18 vd. maddelerinde öngörülen iş güvencesi hükümlerinden yararlanma hakkı ve sözleşmenin süresinden önce işverenin haksız feshi halinde ihbar tazminatı talep hakkı bulunmamaktadır. Keza belirli süreli iş sözleşmesi, süre bitimiyle kendiliğinden sona erdiği için işçinin kıdem tazminatı hakkı da yoktur. Buna karşılık, belirli süreli iş sözleşmesinin süresinden önce işveren tarafından haksız olarak feshedilmesi halinde işçi bakiye süre ücreti tutarında tazminata hak kazanmaktadır. Hal böyle olmakla birlikte, belirli süreli iş sözleşmesi genellikle işçi aleyhine olduğundan işverenin belirli süreli iş sözleşmesi yapma hakkı kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. İşçi lehine olduğu için iş hukukunda belirsiz süreli iş sözleşmesi asıl, belirli süreli iş sözleşmesi ise istisna olarak kabul edilmektedir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 01.04.2015 tarihinde verdiği E.2013/22-1943, K.2015/ 1131 sayılı kararında, belirli süreli iş sözleşmesinin sürenin sonunda işveren tarafından haklı bir neden gösterilmeksizin yenilenmemesi durumunda işçinin kıdem tazminatına hak kazandığına karar vermiştir. Bu karar oldukça önemlidir. Zira bugüne kadar belirli süreli iş sözleşmelerinin kendiliğinden sona ermesi durumunda kıdem tazminatı ödenmeyeceğine ilişkin genel bir kabul vardı. Aşağıda bu karar ve muhalif görüşler uygun başlıklar altında ifade edilmeye çalışılacaktır.

2. Belirli Süreli İş Sözleşmeleri

2.1. Olayın Özeti

Olay kısaca şöyledir: Özel bir okulda 01.09. 2006 tarihinde çalışmaya başlayan bilgisayar öğretmeni olan davacının belirli süreli iş sözleşmesi 5.9.2011 tarihinde ihbar önellere uyulmaksızın haklı ya da geçerli bir neden gösterilmeksizin kıdem tazminatı da ödenmeksizin feshedilmiştir.

2.2. Kıdem Tazminatına İlişkin Düzenleme

4857 sayılı İş Kanununun 120'nci maddesi gereği halen yürürlükte olan 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde işçiye hangi hallerde kıdem tazminatı ödeneceği sayılmıştır. Bu hüküm, mutlak emredici olup, yorum yoluyla genişletilemez.

1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde kıdem tazminatına hak kazandıran nedenlerin tahdidi olarak sayıldığı ve bu nedenler arasında "belirli süreli sözleşmenin süresinin bitimi" nedenine yer verilmemiştir.

2.3. Öğretmenlerin Belirli Süreli İş Sözleşmesi ile Çalışmaları

Bilindiği üzere, özel öğretim kurumları 08.06.1965 tarih ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununu yürürlükten kaldıran 08.02.2007 tarih ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunuyla düzenlenmektedir.

5580 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi uyarınca özel öğretim kurumlarında çalışan yönetici, öğretmen, uzman öğretici ve usta öğreticilerle kurucu veya kurucu temsilcisi arasında yapılacak iş sözleşmelerinin en az bir takvim yılı süreli ve yazılı olması gerekmektedir.

Yapılan iş sözleşmesinde görevin türü, süresi, ders sayısı, aylık ücret veya ders saati başına verilecek ücret miktarı, terfi süreleri, zam oranları, sözleşmenin uzatılması, feshi şartlarının belirtilmesi gerektiği gibi mevzuata aykırı olmamak kaydıyla sözleşmeye isteğe bağlı özel şart ve hükümler konulması da mümkündür.

Bu yasal zorunluluk nedeniyle yani iş sözleşmesinin süresi, kanunla belirlenmiş olduğu için, kanunda belirtilen süreye uygun olarak yapılan sözleşmeler belirli süreli iş sözleşmesidir. Bu yasal zorunluluk sebebiyle sözleşmelerde objektif nedenin varlığı aranmaz. Öğretmenle yapılan belirli süreli iş sözleşmesinin zincirleme olarak birden fazla yapılması halinde de belirsiz süreli sözleşmeye dönüşmesi söz konusu değildir.

2.4. Kıdem Tazminatı Ödenmelidir Görüşünün Hukuksal Açıklaması

2.4.1. Yasada Belirli, Belirsiz Süreli İş Sözleşmesi Ayırımının Olmadığı:

Halen yürürlükte olan ve kıdem tazminatını düzenleyen 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde "bu Yasaya tabi işçilerin hizmet akitlerinin..." cümlesi ile iş sözleşmesinin belirli ya da belirsiz süreli olmasının kıdem tazminatına hak kazanma açısından önemli olmadığı belirtilmiştir. Burada önemli olan fesih iradesinin kim tarafından ortaya konulduğu ve kıdem tazminatına hak kazanma koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğidir.

2.4.2. Sözleşmeyi Yenilememe İradesinin Haklı Nedene Dayanıp Dayanılmadığı:

Belirli süreli iş sözleşmesini 4857 sayılı İş Kanununun 24'üncü maddesi uyarınca haklı sebeple fesheden işçi bir yıllık kıdem koşulu gerçekleştiği takdirde kıdem tazminatına hak kazanacaktır. Elbette kural olarak belirli süreli iş sözleşmesi kararlaştırılmış ve süre sonunda taraflardan herhangi biri fesih iradesini ortaya koymamış ise iş sözleşmesinin kendiliğinden sona ereceği açıktır. Ancak belirli süreli iş sözleşmesinin sona ermesinden önce taraflardan biri yenilememe iradesini ortaya koymuş ise burada yenilemeyen tarafın iradesine göre kıdem tazminatına hak kazanılıp kazanılamayacağı araştırılmalıdır. İşveren yenilememe iradesini göstermiş ve haklı nedene dayanmıyor ise bir yıllık kıdem koşulu gerçekleştiği takdirde kıdem tazminatı ödenmelidir.

2.4.3. İşçi Lehine Yorum İlkesinin Gözetilmesi:

İş hukukuna egemen olan "işçi lehine yorum" ilkesi gözetildiğinde, kanun gereği belirli süreli kabul edilen sözleşmeyi, haklı bir neden olmaksızın yenilememe iradesini gösteren işverenin koşulların var olması halinde sona eren sözleşme sebebiyle kıdem tazminatından sorumlu olduğunun kabulü gerekir.

2.4.4. Yeni Yaklaşımın Olayla Bütünleştirilmesi:

Tüm bu açıklamalar ışığında davacının davalıya çekmiş olduğu ihtarname ve Kütahya Bölge Çalışma Müdürlüğüne yapmış olduğu başvuru birlikte değerlendirildiğinde davacının birer yıllık belirli süreli sözleşmelerle 2006 yılından bu yana bilgisayar öğretmeni olarak çalışmaya devam ettiği ve her yıl sözleşmesinin yenilendiği, 2011 yılında ise davacı sözleşmesinin yenilenmesini beklerken, davalı işveren tarafından herhangi bir gerekçe gösterilmeksizin sözleşmenin yenilenmemiş olması sebebiyle işveren tarafından yenilenmeyerek sona eren sözleşme sebebiyle davacının kıdem tazminatına hak kazandığı diğer bir ifadeyle davacının iş sözleşmesinin sürenin sonunda işveren tarafından haklı bir neden gösterilmeksizin yenilenmemesi sebebiyle kıdem tazminatı taleplerinin kabulü gerekmektedir.

H.G.K.ndaki görüşmeler sırasında, taraflar arasındaki sözleşmenin belirli süreli hizmet sözleşmesi olduğu, sürenin sona ermesiyle birlikte sözleşmenin kendiliğinden sona ereceği, 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinde kıdem tazminatına hak kazandıran nedenlerin tahdidi olarak sayıldığı ve bu nedenler arasında "belirli süreli sözleşmenin süresinin bitimi" nedenine yer verilmediği için davacının kıdem tazminatına hak kazanamayacağı görüşü ileri sürülmüş ise de bu görüş yukarıda belirtilen sebeplerle çoğunluk tarafından kabul edilmemiştir.

2.5. Karara Muhalef Olan Üyelerin Karşı Oy Gerekçeleri

2.5.1. Yenilememe Beyanının Fesih Olarak Kabulü:

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, sözleşmenin yenilenmeyeceğinin önceden bir ihbar şartına bağlanması durumunda işverenin yenilememe ihbarında bulunmasını fesih bildirimi olarak değerlendirerek kıdem tazminatına hükmedilmesi gerektiğine dair başlattığı uygulama istikrar kazanmış, böylece bu hususta ortaya çıkan sorun kısmen çözüme kavuşturulmuştur. Öğretide yenilememe beyanının süre bitiminin hatırlatılması olduğu, fesih bildirimi olarak nitelendirilmesinin doğru olmadığı haklı olarak ifade edilmekle birlikte, Yargıtay'ın bu güne kadar işverenin yenilememe beyanını bir fesih olarak değerlendirmesi dahi 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesinin emredici hükmüne mümkün mertebe hassasiyet gösterdiğini ortaya koymaktadır.

2.5.2. Kanunda Boşluk Bulunmadığı:

Kanun koyucu tarafından belirli süreli sözleşmelerin sözleşme süresince işçiye nispi bir iş güvencesi sağladığı düşüncesiyle kıdem tazminatına hak kazandıran sona erme sebepleri arasında "süre bitimi"ne bilinçli olarak yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple burada bir boşluktan söz edilemez.

2.5.3. Hakimin Hüküm İhdas Edemeyeceği:

14'üncü maddede belirtilmeyen bir sona erme sebebine dayanılarak kıdem tazminatı talep edilmesi mümkün değildir. Onama kararıyla 1475 sayılı Kanununun 14'üncü maddesinde tahdidi olarak belirtilen sona erme halleri arasına "belirli süreli iş sözleşmesinin süresinin bitimi" de eklenmiş olmaktadır ki, bu sonucun kanun koyucunun iradesine aykırı olduğu açıktır. Böyle bir uygulama "hüküm ihdası" anlamına gelecektir. Ayrıca belirtilmelidir ki, hukukta yorum yoluyla istisnalar üretilemez, istisnalar da geniş yorumlanamaz.

2.5.4. Klasik Yorum Teorisine Aykırılık İçerdiği:

Kanun tarafından verilmeyen bir hakkın işçinin korunması ve işçi lehine yorum gibi ilkelerle verilmesi hukuka ve hakkaniyete uygun bir değerlendirme değildir. Çünkü kanunun vermediği bir hakkı yorum yoluyla vermek ve tahdidi olarak sayılmış olan hususları işçi lehine de olsa genişletmek mümkün değildir. Klasik yorum teorisine göre, her hukuki durum için uygulanabilir bir hukuk kuralı mevcuttur. Bu kural açık olmadığı zaman hakim, kanun koyucunun iradesini araştırıp bulmalıdır. Hakim gizli de olsa orada daha önceden var olan kuralın anlamını gün ışığına çıkarmalıdır. Dolayısıyla klasik teoriye göre, hakimin görevi sadece kanunu uygulamaktır; çünkü hakim yaratıcı değil, yorumcu ve uygulayıcıdır. Hakim, kanun koyucunun kastını, amacını ve kanunun açık olan lafzını bir kenara bırakıp, kanunun özü ile ruhundan bağımsız ve bilimsel temellerden yoksun bir anlam ortaya koyamaz.

Hukukta yorum yoluyla istisnaların çoğaltılması ve genişletilmesi söz konusu olamaz. Hakimin görevi kanun maddesini, lafzı, özü ve ruhuyla bilimsel yöntemlerle yorumlamak olup, kanun koyucunun yerine geçmek olamaz.

2.5.5. Sözleşmenin Asgari Belirsiz Süreli İş Sözleşmesi Olmadığı:

Özel öğretim kurumlarında çalışan öğretmenlerin işverenle yaptığı iş sözleşmesini asgari belirsiz süreli iş sözleşmesi kabul etmek de mümkün değildir. Taraflar, kanundaki sınırlamalara tabi olarak iş sözleşmesinin alt (asgari) ve üst (azami) sınırını belirlemekte özgürdür. Asgari süreli iş sözleşmesinde taraflar sözleşmenin en az ne kadar süreceği konusunda mutabık kalmaktadır. Bu tür sözleşmelerde işverenin amacı, nitelikli personelini belirlenen süre için muhafaza etmek, iş planlamasını yapmak ve planlanan işin riske girmesine engel olmak; işçi açısından ise belirlenen süre iş garantisiyle rahat bir şekilde çalışmaktır. Asgari süreli iş sözleşmesinde sürenin ne olması gerektiği tarafların özgür iradesine dayanmaktadır. Özel öğretim kurumlarında çalışan öğretmenlerin iş sözleşmesinin asgari süresi ise tarafların özgür iradesine değil 5580 sayılı Kanunun 9'uncu maddesine yani yasaya dayanmaktadır. Asgari süreli iş sözleşmesinin süresinden önce feshi söz konusu olmasa da bu sürenin bitiminde sözleşmenin yenilenmesi iradesine gerek yoktur. Asgari sürenin geçmesiyle taraflardan herhangi biri fesih hakkını kullanabilir. Bu durumda sözleşmeyi feshedenin haklı bir nedeni yoksa kıdem tazminatı ödeme yükümlülüğü doğar.

Sözleşmede, asgari sürenin yanında azami sürenin de belirlenmiş olması durumunda belirli süreli sözleşme olarak kabulü gerekir. Tüm bunlara rağmen söz konusu koşullarda belirli süreli olarak

yapılan sözleşmenin asgari belirli veya asgari belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak nitelenmek tarafların ve kanun koyucunun iradesiyle özel öğretim kurumlarının amacına aykırıdır.

2.5.6. Kararın Eski Kararlara Aykırı Olduğu:

H.G.K.nun 30.5.2014 tarih ve 2014/22-391-710 sayılı kararında da belirtildiği üzere "belirli süreli iş sözleşmesinin sürenin bitimiyle sona ermesi durumunda; sözleşmenin sürenin bitimiyle kendiliğinden sona ermesi hali 14. maddede sayılan sona erme biçimlerinden olmadığından, diğer bir ifadeyle belirli süreli iş sözleşmesi sürenin sonunda herhangi bir fesih bildirimine gerek olmaksızın kendiliğinden sona ereceğinden; işveren tarafından yapılmış bir fesih sözkonusu olmadığı için, işçinin kıdem tazminatına hak kazanması mümkün değildir". H.G.K.nun 18. 9.1996 gün ve 1996/9-489-594 sayılı kararı da aynı doğrultudadır.

3. Sonuç

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2015 Yılında, belirli süreli iş sözleşmelerinin süre sonunda kendiliğinden sona ermesi durumunda bile, sözleşmenin yenilenmemesini haklı kılan bir neden yoksa kıdem tazminatı ödenmesi gerektiğine karar vermiştir. Oysa kıdem tazminatını düzenleyen 1475 sayılı Yasanın 14' üncü maddesinde kıdem tazminatına hak kazandıran haller arasında belirli süreli sözleşmenin süresinin bitimi yer almamaktadır.

Bundan sonraki çalışmalarında işverenler, belirli süreli iş sözleşmesiyle çalıştırdıkları işçilerin iş sözleşmelerini sürenin sonunda haklı bir neden olmaksızın yenilemezlerse kıdem tazminatı ödeyeceklerini bilerek hareket etmelidirler.

Kaynakça

- 4857 sayılı İş Kanunu
- 1475 sayılı İş Kanunu
- Gülsevil ALPAGUT, Belirli Süreli Hizmet Sözleşmesi, İstanbul 1998
- Mustafa ÇENBERCİ, İş Kanunu Şerhi, Ankara 1976
- Nuri ÇELİK, İş Hukuku Dersleri, İstanbul 2012
- Öner EYRENCİ, Savaş TAŞKENT, Devrim ULUCAN, Bireysel İş Hukuku, İstanbul 2006
- Sarper SÜZEK, İş Hukuku, İstanbul 2006
- Ünal NARMANLIOĞLU, İş Hukuku Ferdi İş İlişkileri I, İzmir 1998
- Yargıtay'ın Hukuk Genel Kurulu ve 9. Hukuk Dairesinin çeşitli tarihlerde verdiği kararlar

ORTAKLARIN ŞAHSİ BORÇLARI NEDENİYLE LİMİTED ŞİRKETTEKİ PAYLARI HACZEDİLEBİLİR Mİ? *

Soner ALTAŞ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

Özet

Ülkemizde faaliyet gösteren ticaret şirketlerinin yaklaşık % 80'ini limited şirketler oluşturmaktadır. Limited şirket, ortaklarından ayrı müstakil bir tüzel kişiliğe sahiptir. Bu nedenle, limited şirketin borçlarından, bazı özel haller dışında, ortaklar değil şirket sorumlu olur. Fakat, limited şirket ortaklarının üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı ise, şirket değil bizzat ortaklar sorumlu olurlar. Bu çalışmada, şahsi borçları nedeniyle limited şirket ortaklarının şirketteki paylarının ve çıkarılmışsa pay senetlerinin haczedilmesinin mümkün olup olmadığı hususu üzerinde durulmaktadır.

1. Giriş

Ülkemizde en fazla tercih edilen ticaret şirketi türü limited şirkettir. 2016 yılı Ağustos ayı itibariyle ülkemizde 772.450 adet limited şirket bulunmaktadır .

Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı ve de esas sermayesi belirli olan şirkettir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'na göre, ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Ticari yaşamın gereği olarak, limited şirketlerin ve ortaklarının alacak ile borçları olabilir. Şirketin borçlarından, bazı özel haller dışında, ortaklar değil şirket sorumlu olur. Ancak, ortakların üçüncü kişilere karşı olan kişisel (şahsi) borçlarından ötürü de, şirket değil ortaklar sorumlu olurlar. Limited şirket, ortaklardan ayrı müstakil ve tüzel kişiliği olan bir varlıktır. Malları, alacakları, hakları ortaklara değil şirket tüzel kişiliğine aittir.

Bu değerlerle şirket borçlarından birinci derecede sorumludur. Şirketin işlerini yürütmesi ve devamlılığı esastır. Bu sebeple, ortaklardan herhangi biri şirketin mal varlığı, gelirleri üzerinde mülkiyet iddiası ile bir hak ileri süremeyeceğinden şirket ortaklarının şahsi alacaklıları da böyle bir iddia ileri sürerek işlem yapılmasını isteyemezler .

Limited şirkette ortağın kişisel alacaklısının ilk başvurabileceği mallar ortağın kişisel mallarıdır. Peki, ortağın kişisel malları yoksa veya alacağının tamamı kişisel mallarından tahsil edilememişse, limited şirket ortağının kişisel alacaklısı, bu ortağın şirketteki payları ve çıkarılmışsa pay senetlerini haczettirebilir mi? İşte bu çalışmada, şahsi borçları nedeniyle limited şirket ortaklarının şirketteki paylarının ve çıkarılmışsa pay senetlerinin haczedilmesinin mümkün olup olmadığı, yargı kararları ışığında ele alınacaktır.

2.Limited Şirket Ortağının Paylarının ve Pay Senetlerinin Şahsi Borçları Nedeniyle Haczi

TTK'nın 124'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılmaktadır.

Kanunun "Ortakların Kişisel Alacaklıları" kenar başlıklı 133'üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca ise, sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir.

Dolayısıyla, limited şirket ortaklarının kişisel borçlarından ötürü, alacaklılar, ortağın şirketten olan kâr ile tasfiye payı yanında esas sermaye paylarını da haczettirebilirler.

TTK'nın bahsi geçen m.133/f.2 hükmünün gerekçesinde; hükmün 6762 sayılı eski Ticaret Kanunu (ETK)'nin 145'inci maddesini karşıladığı, uygulamanın gereksinimlerine cevap verecek şekilde ve Yargıtay kararlarına göre yeniden düzenlendiği; 6762 sayılı Kanundaki sermayesi paylara bölünmüş şirketlerle anonim şirketlere ve hisse senetlerine özgülenmiş bulunan fıkranın "sermaye şirketleri" ibaresi kullanılarak limited şirketleri ve senede bağlanmamış payları da kapsayacak tarzda genişletildiği, haczedilecek ve paraya çevrilecek payın anonim, limited ve paylı komandit şirkete ait bulunması veya senede bağlanmış olup olmamasının herhangi bir hüküm farkı oluşturmadığı; hükmün bir diğer yeniliğinin de, haczin ve paraya çevrilmenin hangi hükümlere göre yapılabileceğinin açıklığa kavuşturulması olduğu, ayrıca, haczin talep halinde pay defterine işlenebileceği belirtilerek aleniyete kavuşmasına, bu yolla şeffaflığın sağlanmasına imkan tanıdığı belirtilmiştir.

ETK'nın konuya ilişkin 145'inci maddesinde ise;

"Bir şirket devam ettiği müddetçe ortaklardan birinin şahsi alacaklıları, haklarını ancak şirketin bilançosu gereğince o ortağa düşen kar payından ve şirket fesholunmuşsa tasfiye payından alabilirler. Henüz bilanço tanzim edilmemişse alacaklı bilançonun tanzimi neticesinde borçluya düşecek kar ve tasfiye payı üzerine ihtiyati haciz koydurabilir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerle anonim şirketlerde alacaklılar, borçlularına ait bulunan hisse senetlerini haczettirebilirler.

Yukardaki hükümler borçlu ortakların şirket dışındaki mallarına alacaklıların müracaat hakkını ihlal etmez." hükmü yer almakta idi.

Dikkat edileceği üzere, ETK ile TTK hükümleri birbiri ile bazı noktalarda örtüşmekte ise de, TTK ile getirilen hüküm ETK'dan bazı noktalarda ayrılmaktadır. ETK'nın 145'inci maddesine göre, limited şirketlerde ortaklardan birinin kişisel alacaklısı, şirket devam ettiği sürece haklarını borçlu şirket ortağının şahsi mallarından, şirket bilançosu gereği o ortağa düşen kâr payından ve şirket fesih olunmuş ise tasfiye payından alabiliyordu.

ETK'nın 522 ile 523'üncü maddelerinde ise limited şirketlerde cebri icraya ilişkin koşullar düzenlenmişti. ETK'nın bahsi geçen düzenlemeleri karşısında, limited şirketlerde ortağın şahsi borcundan dolayı, ortaklık payının doğrudan haczi mümkün olmayıp, sadece ortağın kâr payı, masraf ve avans alacağı veya tasfiye halinde tasfiye bakiyesine katılma hakkı haczedilebiliyordu.

ETK'nın 522'nci maddesinde alacaklıya tanınan borçlu ortağın limited şirketteki hissesini haciz hakkı, satış isteme hakkından yoksundu. Çünkü, limited şirketlerde pay kural olarak bölünemiyordu Ancak, bunun istisnası devir veya miras yolu ile intikalde mümkün olup, pay önce bölünür, sonra devir veya intikal edilirdi.

Oysa, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren TTK'nın 133'üncü maddesi ETK'nın 145'inci maddesinden oldukça farklı bir düzenlemeye yer vermiştir. TTK'ya göre, sermaye şirketlerinde alacaklılar, alacaklarını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, borçlularına ait olan, senede bağlanmış veya bağlanmamış payların, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun taşınırlara ilişkin hükümleri uyarınca haczedilmesini ve paraya çevrilmesini isteyebilirler. Haciz, istek üzerine, pay defterine işlenir. Bunun dışında, alacaklılar, tüm ticaret şirketlerinde alacaklarını, ortağın şirketten olan diğer alacaklarından da alabilme ve bunun için haciz yaptırabilme yetkisini de haizdir.

Yapılan bu değişiklik sonucu, sermaye şirketi olan limited şirketlerde ortaklardan birinin kişisel alacaklısına, ETK'nın 145'inci maddesinin aksine, ortağın ortaklık payının haczini ve paraya çevrilmesini isteme hakkı tanınmıştır.

Fıkra gerekçesinde de belirtildiği üzere, hükmün diğer bir yeniliği, haczin ve paraya çevrilmenin hangi hükümlere göre yapılabileceğinin açıklığa kavuşturulmasıdır. TTK' nın m.133/f.2 hükmü uyarınca, limited şirketlerde borçlu ortağın payı İcra ve İflas Kanunu'nun taşınırlara ilişkin hükümlerine göre haczedilecektir. Bu durumda, icra müdürlüğü, alacaklı tarafından borçlunun üçüncü kişi limited şirketteki payının haczi istendiğinde, borçlunun pay hakları şirkete haciz yazısı tebliğ olunarak haczedilebileceği gibi icra memuru mahalline (şirket merkezine) bizzat giderek, haczi şirkete tebliğ etmek ve pay defterine işlenmesini sağlamak suretiyle bu hususu tutanakla tespit ederek çıplak pay haczini yapabilir.

Bu noktada bir hususa değinmek gerekir: TTK'nın 593'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile getirilen bir diğer yenilikle limited şirketlerde, esas sermaye payının, ispat aracı olan bir senede veya nama yazılı senede bağlanabilmesine imkan tanınmıştır. Madde gerekçesinde, esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkarılmasının, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamayacağı, 595 ve devamı hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiş ve bu olanağın, limited şirket esas sermaye payını, anonim şirket payına dönüştürmeyeceği ve yaklaştırmayacağı, sadece ispatı ile gereğinde payın devrinde bazı kolaylıklar sağlayabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, limited şirketlerde pay senetleri birer ispat vasıtası niteliğinde olup, pay senedinin teslimi ile ortaklık hakkı devir ve temlik edilemez ve yine aynı nedenle bu haklar üzerine rehin ve haciz konulamaz. Pay senetlerinin kazanılması ile sermaye payı devralınmış olmaz. Esas sermaye payının devredilebilmesi TTK'nın 595 ile 596'ncı maddeleri hükümleri şartlarında mümkündür.

Buna göre pay senedinin teslimi ortaklık hakkının devrini sağlamadığından, pay senedinin haczedilmesi borçlunun, limited şirketteki ortaklık payının haczedildiği sonucunu doğurmaz. Yukarıda da belirtildiği üzere, ortaklık payı, limited şirkete haciz yazısının tebliği ile haczedilebileceği gibi icra memurunun mahalline (şirket merkezine) bizzat giderek, haczi şirkete tebliğ etmek ve pay defterine işlenmesini sağlamak suretiyle bu hususu tutanakla tespit ederek pay haczini yapması da mümkündür.

Peki, ortağın paylarını haczettiren alacaklı, şirketin fesih ve tasfiyesini isteyebilir mi? ETK'nın 522'nci maddesinin birinci fıkrasında;

"Ortaklardan birinin iflası halinde iflas idaresi en az altı ay önce ihbar etmek şartıyla şirketin feshini isteyebilir. Ortaklardan birinin payını haczettirmiş olan alacaklı da aynı hakka sahiptir." hükmü yer almakta idi.

Bu hükme istinaden de, ortağın şirket paylarını haczettiren kişisel alacaklı aynı zamanda şirketin feshini de talep edebiliyordu .

Buna karşılık, TTK'nın 133'üncü maddesinde, limited şirket ortağının şahsi borçları nedeniyle alacaklının şirketin fesih ve tasfiyesini isteme hakkı düzenlenmemiştir. Bir diğer deyişle, ortaklardan birinin payını haczettirmiş olan alacaklının şirketin fesih ve tasfiyesini isteyebilme imkanını tanıyan mülga ETK'nın 522'nci maddesi yürürlükte değildir. Bu çerçevede, ortağın paylarını haczettiren alacaklı şirketin fesih ve tasfiyesini isteyemez. Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir.

Son olarak, İcra ve İflas Kanunu'nun ilgili hükümlerine de değinelim. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'na göre; alacaklı, ödeme emrindeki müddet geçtikten ve borçlu ortak itiraz etmiş ise itirazı kaldırıldıktan sonra mal beyanını beklemeksizin ortağın esas sermaye paylarına haciz konulmasını isteyebilir. Haciz istemek hakkı, ödeme emrinin tebliği tarihinden itibaren bir sene geçmekle düşer. İcra dairesi talepten sonra üç gün içinde haczi yapar. Borçlu ortak, alacaklının muvafakati ve icra memurunun müsaadesi alınmaksızın haczedilen esas sermaye paylarında tasarruf edemez. Alacaklı, haczolunan esas sermaye paylarının, hacizden itibaren altı ay içinde satılmasını isteyebilir.

3.Özet ve Sonuç

Limited şirket ortağının üçüncü kişilere karşı olan kişisel borçlarından dolayı, şirket değil ortak sorumlu olur. Bu çerçevede, alacaklı, alacağını, o ortağa düşen kâr veya tasfiye payından almak yanında, ortağa ait olan esas sermaye paylarının haczedilmesini ve paraya çevrilmesini de isteyebilir.

Oysa, eski Ticaret Kanunu'na göre, limited şirketlerde ortağın şahsi borcundan dolayı, ortaklık payının doğrudan haczi mümkün olmayıp, sadece ortağın kâr payı, masraf ve avans alacağı veya tasfiye halinde tasfiye bakiyesine katılma hakkı haczedilebiliyordu.

Limited şirket esas sermaye payının, ispat aracı şeklinde senede veya nama yazılı senede bağlanması, paya devir ve dolaşım kolaylığı sağlamayacağından, şirket tarafından çıkarılmış pay senedinin haczedilmesi, borçlunun, limited şirketteki ortaklık payının haczedildiği sonucunu doğurmamaktadır.

Ortağın paylarını haczettiren alacaklının şirketin fesih ve tasfiyesini istemesi ise mümkün değildir.

Dolayısıyla, limited şirket ortaklarının sahip oldukları esas sermaye paylarının, kişisel borçları nedeniyle haczedilebileceğini, paylarının haczedilmesi halinde bunlar üzerinde izin almaksızın tasarrufta bulunamayacaklarını hatırd tutmaları, kişisel borçları nedeniyle şirket ortaklıklarının tehlikeye girmeyeceği yönünde bir düşünceden uzak durmaları menfaatlerine olacaktır.

Kaynakça

-Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2016 Yılı Ağustos Veri Bülteni, [http://risk.gtb.gov.tr/data/573c4f941a79f5824c4b1136/2016 Yılı Ağustos Ayı Veri Bülteni.pdf](http://risk.gtb.gov.tr/data/573c4f941a79f5824c4b1136/2016_Yılı_Ağustos_Ayı_Veri_Bülteni.pdf), Erişim:25/09/2016

-Yargıtay 12.HD'nin 20/06/2005 tarihli ve E.2005/8973, K.2005/13205 sayılı kararı.

-Yargıtay 12.HD'nin 07/05/2013 tarihli ve E.2013/7955, K.2013/17423 sayılı kararı

-Yargıtay 11.HD'nin 10/03/2003 tarihli ve E.2002/9805, K.2003/2170 sayılı kararı

-Yargıtay 11.HD'nin 08/07/2014 tarihli ve E.2014/6624, K.2014/12965 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)

-Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No:1/ 324, TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı:96, Nr.112

LIMITED ŞİRKET PAY SENETLERİNİN DEVRİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Volkan GÜZEL – Vergi Müfettişi
Kübra DOĞAN – Vergi Müfettiş Yrd.

Özet

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketleri açısından yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bir sermaye şirketi olan limited şirketler için de oluşumu, idaresi, hak ve sorumlulukları açısından birçok yeni düzenleme yapılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 593/2 maddesi ile limited şirketlere pay senedi çıkarma imkânı tanınmıştır. Bu durum limited şirketlerin ortaklık ve pay senetleri açısından anonim şirketlere yaklaştığı şeklinde yorumları akıllara getirirse de limited şirket pay senetleri anonim şirketler tarafından çıkarılan pay senetlerinden oldukça farklıdır. Nitekim limited şirketlerce çıkarılan pay senetlerinin devrinde hisse senetlerine özgülenmiş birtakım istisnaların limited şirket pay senetlerine de uygulanıp uygulanmayacağı noktasında tereddüt hasıl etse de yapısı, çıkarılış ve kullanım amacı oldukça farklı olan bu senetlerin anonim şirketler tarafından çıkarılan pay senetlerinden farklı olduğu hususu unutulmamalıdır.

1. Giriş

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticaret şirketleri açısından birçok yeni düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle sermaye şirketlerinde yönetim, denetim ve ortakların yükümlülükleri açısından bir takım yeni düzenlemeler getirilmiş olup bu düzenlemeler ile çağın gerektirdiği şartların sağlanması amaçlanmıştır.

Yeni TTK'nın getirdiği yeniliklerden biri de limited şirketlerin pay senedi çıkarmalarında getirilen hükümlere ilişkindir. 6102 sayılı Kanunun limited şirketlerde ortakların pay ve hakları başlıklı 3. bölümü altında yer alan 593. maddesinin ikinci fıkrasında "esas sermaye pay senetleri ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenir." hükmü yer almaktadır. TTK'da yapılan bu yasal düzenleme ile limited şirketlerin hisse senedi yani yeni tabiri ile pay senedi çıkarmasına imkân tanınmıştır.

Nitekim yapılan düzenlemeler ile limited şirketlerin ispat aracı olmaktan ziyade nama yazılı olarak pay senedi çıkarabilmesi, bu pay senetlerinin devrinde, hisse senetlerine özgülenmiş vergi istisnalarının uygulanıp uygulanamayacağı sorusunu akla getirmektedir.

2.Limited Şirketlerde Pay Senetleri

6102 sayılı TTK'nın 593. maddesinin ikinci fıkrasında "esas sermaye pay senetleri ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenir." hükmü ile limited şirketlerin esas sermaye pay senetlerini ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak çıkarılabilecekleri yönünde limited şirketlere seçimlik bir hak tanınmıştır. Bu durum limited şirketlerde pay senetlerinin hisse senedine bağlanması gibi bir yorumu ortaya çıkarmaktadır. Nitekim bir ispat aracı olarak çıkarılan pay senedinden ziyade nama yazılı olarak çıkarılan ve ortağın hissesini gösteren bir pay senedi çıkarılmasına cevaz veren bir hüküm tesis edilmiştir.

Yapılan düzenlemeler ile limited şirketlerin pay çıkarılması ve pay devri gibi konularda anonim şirketlere yaklaştığı şeklinde düşünülse de limited şirketlerin pay senedi çıkarabilmesini düzenleyen TTK 593. maddesinin gerekçesinde "Esas sermaye payını içeren nama yazılı senet çıkartılması, paya devir ve dolayısıyla dolaşım kolaylığı sağlamaz. Bu olanak, limited şirket esas sermaye payını ne anonim şirkete dönüştürür ne de yaklaştırır." şeklinde belirtilerek limited şirket pay senedi ile anonim şirket pay senetlerinin farklılığı ortaya koyulmuştur.

Diğer yandan pay senetlerine ilişkin düzenlemeler kanunun tedvin tekniği açısından ele alındığında limited şirketlerin çıkarabilecekleri pay senetlerinin anonim şirket pay senetleri ile birebir aynı özellikleri taşıyan menkul kıymetler olmadığı görülecektir. Anonim şirketlerde pay senetleri TTK'da "Menkul Kıymetler" başlığı altında düzenlenmesine rağmen limited şirketlerde pay senetlerine ilişkin hükümler "Ortakların Hak ve Borçları" kısmında düzenlenmiştir. Anonim şirketlerin pay senetleri kanunda menkul kıymet olarak kabul edilirken limited şirket pay senetleri bu kapsamda mütalaa edilmemiştir.

A- Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/1 maddesinde "ivasız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar" değer artış kazancı olarak vergilendirileceği, hüküm altına alınmıştır.

6102 sayılı Kanunun limited şirketlerde esas sermaye payları ile ilgili 593. maddesinin ikinci fıkrasında "esas sermaye pay senetleri ispat aracı şeklinde veya nama yazılı olarak düzenlenir." ibaresi bulunmaktadır. Bu hükümle artık limited şirketlerde de pay (hisse) senedi çıkarılması mümkün hale gelmektedir. Buradan hareketle, gerçek kişilerin pay senedine bağlanmış limited şirket ortaklık paylarını iki yıl geçtikten sonra satmaları halinde doğan kazanç için yukarıda belirtilen vergi avantajından (Mükerrer Madde: 80/1 parantez içi hüküm) faydalanma imkanının olup olmayacağı sorusu akla gelmektedir.

Konuyla ilgili kişisel görüşümüz olumsuzdur. Şöyle ki; GVK Mükerrer 80. maddesinin 1. bendi kapsamına menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları girmektedir. Menkul kıymet ya da diğer sermaye piyasası aracı olmayan bir kıymetin bu bende girmesi sözkonusu değildir. Dolayısıyla, bu bentteki (ivazsız olarak iktisap edilenler ve iki yıldan fazla tutulan hisse senetleri için konulmuş) parantez içi hüküm de bu kapsama girenler için bir anlam ifade etmelidir.

Limited şirket pay senetlerinin menkul kıymet veya sermaye piyasası aracı olarak değerlendirilmemesi nedeniyle bunların elden çıkarılmasının GVK Mükerrer Madde 80/4 "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

B- Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar Açısından Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasında "Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır." şeklinde düzenlenmiştir.

İlgili maddenin "a" bendinde yapılan düzenleme ile kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Limited şirketler bir sermaye şirketi olup kazançları kurumlar vergisine tabidir. Madde

metninde yer alan kurumların ibaresi limited şirketlere de teşmil ettiğinden kurumların tam mükellef limited şirketlerin sermayelerine katılmaları sonucunda yani pay senedi almaları durumunda elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Mezkur maddenin "e" bendinde yer alan düzenleme ile "Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna şarta bağlı istisna şeklinde düzenlenmiş olup şartların sağlanması halinde kurumların istisna hükümlerinden faydalanması hüküm altına alınmıştır.

1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde iştirak hisselerinin tanımı yapılmış olup iştirak hisseleri menkul değerler portföyüne dâhil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir şeklinde tanımlanmıştır. Limited şirket pay senetleri iştirak hisseleri tanımı içinde yer aldığından kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan limited şirket pay senetlerinin satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

C- Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca Türkiye'de ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Mezkur kanunda "Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir" hükmü yer almaktadır.

Limited şirket pay senetlerinin bir gerçek kişi tarafından devredilmesi halinde işlemin KDV'nin konusuna girip girmediği gerçek kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olup olmadığına göre farklılık oluşturmaktadır. Limited şirket pay senedinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmayan bir gerçek kişi tarafından devredilmesi halinde devir işleminden elde edilen kazancın değer artış kazancı olacağı şüphesiz aşîkârdır. Bu durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında yapılan teslimden söz edilemeyeceğinden pay senedinin devri KDV'nin konusuna girmeyecektir.

Nitekim söz konusu iştirak payının, sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda söz konusu devir işlemi KDVK 1/1. madde kapsamında ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler olarak değerlendirilmelidir. Limited şirket pay senetlerini devreden kurumlar vergisi mükellefi olması halinde de devir işlemi KDVK 1/1. madde kapsamında ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler olarak değerlendirilmelidir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-g maddesinde "hisse senetleri"nin tesliminin KDV'den istisna edildiği hükmü yer almaktadır. 6102 sayılı Kanun ile limited şirketlere anonim şirketler olduğu gibi pay senedi çıkarma imkânı getirildiği önceki bölümlerde detaylıca açıklanmıştır. Limited şirket pay senetlerinin menkul kıymet olmadığı ve vergilendirilmesi konusunda da menkul kıymet gibi işlem görmeyeceğinden bahsetmiştik. Limited şirket pay senetlerinin anonim şirket hisse senetleri ile aynı nitelikte olmadığından ilgili bentte yer alan istisna hükmü limited şirket pay senetleri için geçerli olmayacaktır.

Buna karşılık KDVK'nın 17/4-r maddesi "kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devir ve teslimlerinin(müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV' den istisna tutulması şeklinde düzenlenmiştir. Bu durumda limited şirket pay senetlerinin devrinin istisna şartlarını sağlaması durumunda KDVK'nın 17/4-r maddesi uyarınca istisna tutulacağını söylemek mümkündür.

3. Sonuç

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile limited şirketlere "pay senedi" çıkarma imkânı getirilmiştir. Çalışmamızda vergi türleri itibariyle limited şirket pay senetlerinin devrinin vergisel boyutunu irdledik.

Limited şirket pay senetleri anonim şirketler tarafından çıkarılan pay senetleri gibi menkul kıymet sayılmadığından hisse senetlerine özgülenmiş istisnaların bu senetlerin devrinde uygulanması mümkün değildir.

Nitekim hisse senedi için vergi mevzuatımızda öngörülen bu istisnaların, Ticaret Kanunu kapsamında limited şirket paylarının pay senedine bağlanmasının mümkün olmadığı bir dönemde düzenlendiğini de dikkate almak gerekmektedir.

Kaynakça

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı KDV Kanunu

TİCARİ DEFTERLERİN HİÇBİR KAYIT İÇERMEMESİNİN YAPTIRIMI

Özkan ARSLAN

Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi

Özet

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre, tacir olmanın sonuçlarından birisi de ticari defterleri tutmaktır. Tutulması zorunlu olan ticari defterler, tacirin niteliğine göre farklılık göstermektedir. 31.05.2016 tarihi itibarıyla ülkemizde faaliyet gösteren tacir sayısı 1.678.113 adet olup bunların tutmak zorunda oldukları ticari defterlerden birinin hiçbir kayıt içermemesi durumu suç oluşturmaktadır. Cezai sorumluluk, gerçek kişi tacirlerde gerçek kişiye tüzel kişi tacirlerde ise yönetim organı üyelerine aittir. Ülkemizdeki yaygın uygulama, kayıtların muhasebe programları aracılığıyla bilgisayarda tutulması ve bu kayıtların açılış onayları notere yaptırılan ticari defterlere yazdırılmasıdır. Ancak bazı tacirler tarafından bilgisayarda tutulan kayıtlar ticari defterlere aktarılmamakta ve bu durumun denetim elemanlarınca tespit edilmesi halinde de ilgililer hakkında soruşturma yapılmasını teminen düzenlenen raporlar yetkili ve görevli Cumhuriyet Başsavcılıklarına gönderilmektedir.

1. Giriş

Ticari işletmeyi kısmen dahi kendi adına işleten kişi tacirdir. Bir ticari işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları olmayıp bunların yanı sıra ticari işletmeyle ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda en önemli bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış finansal tablolarıdır. Bu nedenle, kanun koyucu her tacirin, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren bilançoyu ve gelir tablosunu hazırlamasını, ticari defterleri tutmasını ve bu defterlerin ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, açıkça ortaya koyacak şekilde tutulmasını zorunlu tutmuştur.

Dolayısıyla ticari defterlere kayıtların yapılması önem taşımakta olup bu çalışmamızda ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesinin yaptırımını ele alınmıştır.

2. Tutulması Zorunlu Olan Ticari Defterler

Tacirler tarafından tutulması zorunlu olan ticari defterleri, işletmenin muhasebesiyle ilgili olan ve olmayan şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. İşletmenin muhasebesiyle ilgili olan ticari defterler; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir (TTK, md.64/ f.3). İşletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan ticari defterler de yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ve pay defteridir (TTK, md.64/f.3). Tacirlerin niteliğine göre tutulması zorunlu olan ticari defterler farklılık göstermekte olup hangi tacirlerin hangi ticari defterleri tutmak zorunda oldukları aşağıda gösterilmiştir.

(a) Gerçek kişi tacirler: Yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir.

(b) Kollektif ve komandit şirketler: Yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri.

(c) Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile kooperatifler: Yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri.

(ç) Limited şirketler: Yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri. Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimiyle ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Dolayısıyla müdürler kurulu karar defterinin tutulup tutulmayacağı şirket müdür veya müdürler kurulunun tercihinine bırakılmıştır.

(d) Diğer tacirler: Yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebir.

3.Ticari Defterlere Kayıt Zamanı

6102 sayılı TTK'nın 65'inci maddesinin ikinci fıkrasında; defterlere yazımların ve diğer kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Görüleceği üzere, kayıtların defterlere yazılmasıyla ilgili olarak belli bir süre yerine "zamanında" ifadesi tercih edilmiştir. Maddenin gerekçesinde özetle; ilkenin muhasebe kaydının 5-10 gün gibi belirli süre içinde yapılmasını öngördüğü, "zamanında" ibaresinin, hemen veya derhal anlamına gelmediği gibi haftalara da izin vermediği ifade edilmiştir.

Yine, 6102 sayılı TTK'nın 66'ncı maddesinin birinci fıkrasında, her tacirin, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkaracağı ikinci fıkrasında tacirin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenleyeceği, faaliyet döneminin oniki ayı geçemeyeceği ve envanterin, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılacağı belirtilmiştir.

Ticari defterlere kayıtların zamanında yapılmamasının yaptırımını idari para cezasını gerektirdiğinden (TTK, md.562/f.1-d), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken hazırlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ ile söz konusu belirsizlik giderilmiştir.

Anılan Tebliğ'in 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesinin şart olduğu, kayıtların on günden fazla geciktirilemeyeceği, dördüncü fıkrasında; kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesinin, deftere işlenmesi hükmünde olduğu ancak bu kayıtların dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemeyeceği, 8'inci maddesinde de envanter defterinin, ticari işletmenin açılışında ve açılıştan sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların değerlerinin teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defter olduğu, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla envanterin, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde ve her halükarda hesap döneminin sonundan itibaren üç ay içinde çıkarılacağı ve deftere kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 21'inci maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkrası aslında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kayıt zamanı" başlığını taşıyan 219'uncu maddesinin tekrarı niteliğindedir. Söz konusu kanunda işletmenin muhasebesiyle ilgili ticari defterler düzenlendiğinden 45 günlük sürenin işletmenin muhasebesiyle ilgili olan yevmiye defteri ve defteri kebir için geçerli olduğu, envanter defteri için bu sürenin hesap döneminin bitiminden itibaren üç ay olduğu söylenebilecektir. İşletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan ticari defterler için ise bu süre 10 gündür.

4.Ticari Defterlerin Hiçbir Kayıt İçermemesinin Yaptırımı

6102 sayılı TTK'nın 65'inci maddesinin ikinci fıkrasında; defterlere yazımların ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılacağı, 562'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de bu Kanun'un 65'inci maddesine uygun olarak defterlerini tutmayanların 4.000 Türk Lirası idari para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesinde; "Kabahat" deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlığın anlaşılacağı, 16'ncı maddesinde; kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımların, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibaret olduğu, 17'nci maddesinin yedinci fıkrasında da idarî para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Ticari defterlere süresinde kayıt yapılmaması fiilinin karşılığı, 4.000 TL idari para cezası olduğundan bu fiil bir kabahattir. Dolayısıyla da 01/07/2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK'nın 562'nci maddesinin birinci fıkrasında belirlenen 4.000 TL'nin izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme oranları dikkate alınarak 2012-2016 döneminde uygulanacak idari para cezası tutarları aşağıda gösterilmiştir.

2012	4.000 TL
2013	4.312 TL
2014	4.481 TL
2015	4.934 TL
2016	5.209 TL

Bu durumda, örneğin 2016 yılına ait yevmiye defterine kayıtların 45 günlük sürede yapılmamış olması halinde tacir hakkında uygulanacak olan idari para cezası tutarı 5.209 TL olacaktır.

Ticari defterlere süresinde kayıt yapılmamasının yaptırımı idari para cezası iken ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesinin yaptırımı ise 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıdır. Nitekim 6102 sayılı TTK'nın 562'nci maddesinin altıncı fıkrasında, ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesi halinde sorumluların üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 52'nci maddesine göre; "adlî para cezası" beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen

tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesidir.

Adli para cezasının miktarı, en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olmak üzere kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilmektedir.

Yine, 5237 sayılı Kanun'un 75'inci maddesinde, adli para cezası maktu ise bu miktarın, değilse aşağı sınırının, soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödenmesi halinde ilgililer hakkında kamu davası açılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesi durumunda gerçek kişi tacirlerde tacirin kendisi, anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulu üyeleri, kollektif, komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetici veya yöneticiler, soruşturma giderleri ile 300 gün üzerinden hesaplanacak tutarı (20 TL üzerinden takdir edilmesi halinde 6.000 TL, 100 TL üzerinden takdir edilmesi halinde 30.000 TL) Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebligat üzerine on gün içinde öderlerse bunlar hakkında kamu davası açılmayacaktır. Bu kişilerin ödeme yapmaması halinde haklarında kamu davası açılacak olup mahkemece failler hakkında en az 6.000 TL (300 gün x 20 TL) en fazla da 73.000 TL (730 gün x 100 TL) tutarında adli para cezasına karar verilebilecektir.

5.Sonuç

6102 sayılı TTK'ya göre her tacir ticari defter tutmak zorundadır.

Kayıtların ticari defterlere süresinde kaydedilmemesi idari para cezasını gerektiren kabahat iken ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesi durumu adli para cezasını gerektiren bir suçtur.

Tacirlerin gerek idari para cezası gerekse de adli para cezası yaptırımıyla karşılaşmamaları için ticari işletmeleriyle ilgili kayıtlarını zamanında ticari defterlere kayıt etmeleri önem taşımaktadır.

Ticari defterlerin hiçbir kayıt içermemesi durumunda gerçek kişi tacirlerde tacirin kendisi, anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulu üyeleri, kollektif, komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetici veya yöneticiler üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacaklardır.

Kaynakça

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 5326 sayılı Kabahatler Kanunu
- Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ

VERGİ ZİYAI OLMADAN VERGİ ZİYAI CEZASI OLUR MU?

Özet:

Vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmış olmakla birlikte, bazı durumlarda ödenecek vergi ile teknik anlamda tarh ve tahakkuk ettirilen vergi birinden farklı olmaktadır. Bu durumlar, işlemin tabi olduğu vergi türündeki farklılıklar, beyanname verilmesi gereken zaman açısından farklılıklar, verilecek beyannamenin türündeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda vergi ziyai cezasının, ödenmesi gereken vergi üzerinden mi, yoksa tahakkuk eden vergi üzerinden mi kesilmesi gerektiği konusunda tereddüt hâsıl olduğu görülmektedir. Vergi ziyai cezası kesilirken Devletin uğradığı zararın dikkate alınması gerektiği, bu nedenle de, vergi ziyai cezasının teknik olarak tarh ve tahakkuk eden vergi üzerinden değil, net olarak ödenmesi gereken vergi üzerinden kesilmesi gerektiği düşünülmektedir.

1- GİRİŞ

Vergi ziyai, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 341’inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddeye göre vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Vergi ziyai ifadesi yukarıda belirtilen çerçevede her ne kadar herkes tarafından bilinen bir kavram olsa da bazı durumlarda uygulayıcılar açısından tereddüt hâsıl olabilmektedir. Örneğin, mükellef adına teknik olarak tarh ve tahakkuk işlemi gerçekleşse bile net olarak Devletin mükelleften bir alacağı olmayabilir veya Devletin alacağı, tarh ve tahakkuk eden vergi kadar olmayabilir. Bu durum, vergi türündeki farklılıklar, zaman açısından farklılıklar, verilecek beyannamenin türündeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda “vergi ziyai nedir?” sorusu karşısında farklı cevapların verildiği gözlenmiştir. Yapılan vergi incelemeleri neticesinde de, bu sorulara verilen cevapla bağlantılı olarak, farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir.

Bizim görüşümüze göre, vergi ziyainın, dolayısıyla vergi ziyai cezasının tespitinde, teknik anlamda tarh ve tahakkuk ettirilen verginin değil, Devletin uğradığı zararın, yani ödenmesi gereken verginin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu konu ile ilgili özellikli durumlardan birine Vergi Dünyası Dergisi’nin Eylül-2013 sayısında yer alan bir makalede[1] Eski Hesap Uzmanı Sayın Okan NETEK de değinmiştir. Sayın Okan NETEK’in söz konusu makalede ortaya koyduğu görüşlerine katılmamakla birlikte, vergi ziyainın mahiyetinin daha açık bir şekilde kanun düzeyinde belirlenmesinin gerektiği düşüncesine iştirak etmekteyiz.

Bu makalede, “vergi ziyai kavramı nedir?”, “vergi ziyai ile ilgili maddelerde geçen ‘vergi’ ifadesinden ne anlamak lazım?”, “zamanında tahakkuk ettirmemek” ifadesinde “zamanında” ve “tahakkuk ettirmemek” ifadelerinden ne anlamak gerekir? sorularına cevap verilmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda, 213 sayılı VUK’un ilgili hükümleri, 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesi ile Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun daha önce benzer konulara ilişkin olarak vermiş olduğu kararlar dikkate alınarak, vergi ziyai olup

olmadığını veya vergi ziyayı varsa miktarının ne kadar olduğunu değerlendirirken kullanılacak temel ilkeler belirlenecektir.

2- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Bir soruya doğru ve tatminkâr bir cevap verebilmek için öncelikle sorunun iyi anlaşılması ve kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yukarıda yer alan soruların daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıda 6 adet özellikli durum belirtilmiştir.

Her ne kadar aşağıdaki özellikli durumlar her zaman karşılaşılabilecek durumlar olmasa ve uç örnekler olsa da, yukarıdaki sorulara verilecek cevapların bu durumlara da çözüm olabilmesi gerekmektedir.

- Kırtasiyecilik ile iştigal eden KDV mükellefi A gerçek kişisi 5 Ağustos 2015 tarihinde sattığı kalemlere ilişkin faturayı yanlışlıkla Temmuz ayına ilişkin fatura dosyasının içine koymuş, bu nedenle de bu satışı Temmuz ayı KDV beyannamesine dâhil edip ortaya çıkan ödenecek KDV'yi ödemiştir. Bu durumda, KDV'de vergilendirme döneminin aylık olduğu, bu nedenle de Ağustos ayında tarh ve tahakkuk etmesi gereken verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği veya eksik tahakkuk ettirildiğinden bahsedilebilir mi? Ağustos ayına tarhiyat yapılacaksa, bu tarhiyata ilişkin vergi ziyayı cezası kesilecek midir?
- Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında menkul kıymet alım satımına aracılık faaliyeti ile iştigal eden Yılmazlar Menkul Değerler A.Ş. sunmuş olduğu aracılık hizmeti karşılığında aldığı bedeller üzerinden, işlemin KDV'ye tabi olduğunu düşünerek %18 oranında KDV hesaplayıp beyan etmiştir. Daha sonra yapılan inceleme sonucunda bu işlemlerin KDV'ye değil BSMV'ye tabi olması gerektiği tespit edilerek söz konusu işlemler sonucunda lehe alınan para üzerinden %5 oranında BSMV beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda bir taraftan beyan edilip ödenen KDV'nin iade edilmesi, diğer taraftan da BSMV tarh edilmesi gerekmektedir. Yapılan BSMV tarhiyatı için vergi ziyayı cezası istenecek midir? Vergi Usul Kanunu'nda geçen "*vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" hükmünde "vergi" kavramını nasıl anlamak gerekmektedir? Eksik veya geç tahakkuk ettirilme ifadesini her bir vergi türü için mi değerlendirmek gerekir, yoksa her türlü vergi sonucunda ödenmesi gereken toplam tutarı mı dikkate almak gerekir?
- BSMV kanunda geçen bankacılık faaliyeti işlemini yanlış değerlendirerek her türlü faiz ile borç para vermenin BSMV kapsamında olduğunu düşünen bir holding şirket, elde ettiği faiz gelirleri üzerinden %5 oranında BSMV beyan edip ödemiştir. Yapılan inceleme sırasında söz konusu işlemin BSMV'ye değil KDV'ye tabi olması gerektiği belirtilerek, faiz geliri üzerinden %18 KDV tarhiyatı yapılarak ödenen BSMV'nin mükellefe iade edilmesi istenmiştir. Bu durumda vergi ziyayı ne kadardır? Vergi ziyayı, tarhedilen KDV tutarı kadar mıdır; yoksa ödenen BSMV ile tarh edilen KDV arasındaki fark kadar mıdır?
- Tarımsal amaçlı sulama boruları satışı ve montajı işi ile iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi, 2014 yılı Aralık ayında aldığı sipariş avanslarını, daha ürünleri teslim etmemesine rağmen, gelir hesaplarına kaydetmiş ve siparişe konu malları 2015 yılı Ocak ayında teslim etmiştir. 2014 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, alınmış olan sipariş avansına ilişkin kurumlar vergisi ödenmiştir. Bu durumda mükellefin aslında 2015 yılında beyan etmesi gereken geliri 2014 yılında beyan etmesinden dolayı, kurumlar vergisinin yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettiğinden bahisle, 2015 yılı kurumlar vergisinin ziyayı uğratıldığı iddia edilebilir mi?

- 2011 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen Alp Ltd. Şti. incelemeye sevk edilmiş ve inceleme elemanı tarafından yürütülen incelemede Alp Ltd. Şti.’nin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesindeki bir muafiyet hükmünden dolayı beyanname vermediği anlaşılmıştır. İnceleme elemanı, yapmış olduğu araştırma sonucunda Alp Ltd. Şti.’nin söz konusu muafiyet hükmünden yararlanmasına imkân olmadığı kanaatine varmış ve söz konusu hususa ilişkin bir vergi inceleme raporu kaleme almıştır. İnceleme elemanı, Alp Ltd. Şti.’nin olması gereken kurumlar vergisi matrahını 1.000 TL olarak hesaplamıştır. Öte yandan Alp Ltd. Şti.’nin 2011 hesap dönemi boyunca bankalarda değerlendirdiği vadeli mevduata ilişkin elde ettiği faiz gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67’nci maddesi kapsamında toplam 50 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı yapıldığı tespit edilmiştir[2]. Bu durumda vergi ziyayı cezası, tarh edilecek 200 TL kurumlar vergisi üzerinden mi kesilmelidir, yoksa mahsup sonrası ödenmesi gereken 150 TL üzerinden mi kesilmelidir?
- Konfeksiyon işi ile iştigal eden Öztürk Konfeksiyon A.Ş. ürettiği tişörtlerin üzerine baskı olarak kullandığı çizgi film karakterleri ile ilgili olarak ödediği bedeller için 2 Nolu KDV beyannamesi vermemiş ve ödenmesi gereken KDV’yi ödememiştir. İlgili dönemde mükellefin 1 nolu KDV beyannamesi ile ödediği KDV, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödemesi gereken KDV’den daha fazladır. Diğer bir deyişle, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödeme yapması durumunda ödeyeceği toplam KDV ile mevcut durumda ödediği toplam KDV tutarı birbirine eşittir. Bu durumda KDV ziyayından söz edilebilir mi? Buna ilişkin vergi ziyayı cezası kesilebilir mi? Eğer tam tersi bir durum söz konusu olsaydı, yani 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilmeyecek bir ödeme 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenseydi, bu durumda, 2 nolu KDV beyannamesi ile ödenen tutar iade edilip daha sonra 1 nolu KDV beyannamesine ilişkin KDV tarhiyatı yapıp vergi ziyayı cezası istenebilir miydi?

3- VERGİ ZİYAYI KAVRAMI

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi ziyayı kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341’inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

Bu maddede geçen, “vergi ziyayı”, “vergi”, “zamanında” ve “tahakkuk ettirilmeme” kavramlarından ne kastedildiğinin ortaya konulması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesinin A fıkrasına göre, “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” Bu nedenle, söz konusu maddenin

gerekçesine bakılması gerekmektedir. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde vergi ziyayının tanımıyla ilgili herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önce 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlükteydi. Vergi ziyayı kavramı 213 sayılı Kanundan daha önce 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 321'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Vergi ziyayı, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Bu gibi hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi vergi cezasını kaldırmaz.”

Dolayısıyla vergi ziyayının tanımı 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk yürürlüğe girdiği 1949 yılından itibaren neredeyse hiç değişmemiştir. Bu nedenle söz konusu maddeden ne anlaşılması gerektiğinin tespiti açısından 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesine bakmanın gerekli olduğu düşünülmektedir.

Aşağıda 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesi ile Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararları çerçevesinde “vergi ziyayı”, “vergi”, “zamanında” ve “tahakkuk ettirilmeme” kavramları açıklanmaya çalışılacaktır.

4- 07.06.1949 TARİH VE 5432 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN GEREKÇESİ

Ülkemizde vergi kanunlarında reform niteliğinde değişiklikler 1949 yılında yapılmıştır. Söz konusu yılda hem Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiş, hem de gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi modern vergiler uygulanmaya başlanmıştır. 1960 yılında söz konusu vergi kanunlarında kısmi değişiklikler yapılmış olsa da, 1949 yılında yapılan değişikliklerin ana hatları korunmuştur. Vergilendirme sisteminin tamamen değişmesi nedeniyle, söz konusu kanunların gerekçeleri ayrıntılı bir şekilde yazılmış ve yapılan düzenlemeyle ne amaçlandığı açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Söz konusu kanun ile başka kanunlarda dağınık bir şekilde bulunan ve usul açısından aynı duruma ilişkin birbirinden farklı hükümler tek bir kanun altına toplanmış ve uygulama birliği sağlanmaya çalışılmıştır[3]. Kanunun gerekçesinde vergi cezası kavramının mahiyetinin anlaşılması açısından da oldukça önemli açıklamalara yer verilmiştir. Gerekçenin oldukça kapsamlı ve açık bir şekilde açıklamalara yer vermesi nedeniyle ve yeni yapılan kanunlarda bu nevi güzel ifade edilmiş, berrak gerekçelere sıklıkla rastlayamadığımız için, her ne kadar uzun bir alıntı olsa da, gerekçenin vergi cezası ile ilgili bölümünden makalenin konusunu açısından önemli olan kısımlara aşağıda yer verilmiştir.

“Bugünün vergileri ve bunların tatbikatı nasıl ki yeni bir hukuk kolu olarak «Vergi hukukunu» doğurmuş ise, yine aynı sebeplerle, bu hukuk kolu içinde, kendi nazariyeleri ve kendine has prensipleri olan «Vergi ceza hukuku» da meydana gelmektedir. Bunu iyice anlıyabilmek için evvelâ «Vergi cezasının» mahiyeti üzerinde durmak lâzımdır.

Bilindiği gibi «Vergi cezasının» hukuki mahiyetinin tâyininde iki tez karşılanmaktadır. Birinci tez «Malî müeyyide» esasına dayanır. Bu esasa göre vergi kanunlarına aykırı hareketlerde malî müeyyide tatbik olunur. Malî müeyyide bir «ceza» olmayıp, bir «Vergi zammı», misil zammıdır ve bu itibarla doğrudan doğruya «Vergi» karakterini taşır. Daha ziyade Fransız

görüştünü ifade eden malî müeyyideler tezi, vergi nispet ve miktarının düşük olduğu patant[4] gibi askı vergilere dayanan malî sistemlerin kuruluşuna uygun görülebilir. Fakat aşağıda açıklayacağımız üzere, bu tez bugünün vergi ağırlığı ve vergi telâkkisi karşısında mânasını kaybetmiştir.

İkinci tez malî müeyyideyi kaldıran ve bunun yerine vergi hukukunda yeni bir mefhum olarak «Vergi cezasını» koyan tezdur. Bu teze göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi cezayı müstelzim bir fiildir. Bu ceza vergi hâdisesine bağlı ve esas itibariyle vergi miktarıyla irtibatlı malî bir ceza mahiyetinde olduğu için, buna hususi bir terim kullanılarak «Vergi cezası» denilmektedir. Cezanın doğrudan doğruya vergi miktarı üzerinden bir kat, iki kat veyahut yüzde ölçüleri ile hesaplanması, bunun vergi cezası karakterini değıştirmez.

Vergi cezaları malî ceza olmakla beraber ceza kanunlarının kasdettiğı mânada para cezalarından mâdüt değildir. Umumiyetle para cezaları âzami hadlerle tahdit edildiğı halde vergi cezalarının mühim bir kısmında böyle bir tahdide gidilmez. Vergi cezaları ekseriyetle ziyaa uğrıyan vergi miktarı ile mütenasip olur ki, bunun kanunda muayyen miktarlar üzerinden gösterilmesine imkân yoktur.

Memleketimizde bahis mevzuu olan vergi reformu ile yeni ve ileri bir vergi sistemine gidilirken vergi cezası bahsinde, zamanını geçirmiş bir görüşe bağlı kalarak, malî müeyyideler usulünün ipka edilmesi bittabi düşünülemezdi. Bu sebeptendir ki, tasarıda, bu usul tamamen terkedilmiş ve vergi cezası tezinden gidilmek şartıyla memleketimizde müstakil «Vergi ceza hukukunun» esasları vazedilmiştir.

Vergi cezasından maksat, bilindiğı gibi, Devlete bu yoldan ayrı bir varidat temini olmayıp, sadece, vergi kanunlarının doğru olarak tatbikini sağlamaktır. Vergi cezasının bu « önleyici » karakteri asıl olarak alınınca, vergi cezasının «Vergi suçu» ile mütenasip olmasının, yani hakkaniyete uygun bulunmasının cezanın ruhunda ve mânasında mündemiç olduğunu kabul etmek lâzımdır.

Bilfarz memleketimizde vâki olduğu üzere büyük bir ticarethane iskemle ve masa, gibi birkaç yüz liralık demirbaş eşyasına ait amortisman cetvelini vergi beyannamesine bağlamağı unutmuş olduğu için, yüz binlerce liralık kazancı üzerinden vergisinin % 50 si nispetinde, yani amortismanı yapılan mallardan yüzlerce misli fazla vergi zammı ödemek mecburiyetinde kalabilir. Yahut büyük bir sınai müessese ortada hiçbir ziyai olmaksızın, mücerret bir faturanın 5 gün içinde muamele defterine işlemedi diye, kendisinden on binlerce lira fazla vergi istenebilir.

Vergi cezasının bu telâkki ve tatbik tarzı, bu cezanın yukarda belirttiğimiz karakteri ile elbette telif olunamaz.

Yersiz, haksız ve nispetsiz olan vergi zamları mükellefler üzerinde önleyici bir tesir yapacak yerde, bunun tam tersine bir netice vermekte ve mükellefin vergi karşısındaki mukavemetini artırmakta hattâ bu mukavemeti «Vergi husumetine» kadar götürmektedir. Muayyen ve umumi prensiplere dayanmayan haksız ve nispetsiz vergi zamları mükelleflerde, Fransızların «Vergi isterisi» dedikleri bir nevi ruh haletini de yaratmaktadır ki, bunun tezahürlerine memleketimizde de sıklıkla tesadüf olunmaktadır.

Vergi hukukunda sert hükümlerin tatbiki mükellefleri vergi mukavemetine sevkettiği gibi vergi cezalarının sertliği de evvelce bahsedildiği üzere, mükelleflerde vergi isterisi denilen ruh haletini yaratmaktadır.

Mükellef Devletle daimî temas halinde bulunduğu cihetle, vergi sahasında bu gibi psikolojik bünye sarsıntısının her iki taraf için ne kadar zararlı neticeler doğurduğunu izaha lüzum görmüyoruz.

Para ile ölçülen vergi cezalarının kesilmesinde mükellef lehine bazı durumlar nazara alınmadığı takdirde, sırf bu ceza yüzünden mükellefin vergi mukavemeti artar ve vergicilikte pek büyük ehemmiyeti olan Devlet ile mükellefin ahenkli işbirliği bozulur. Yeni gireceğimiz modern vergicilik devresinde, vergi sistemimizin aksamadan işlemesi ve mükelleflerin vergiye ve vergiciliğe karşı haklı haksız bir mukavemet göstermemeleri matluptur.

*Bilindiği gibi, vergi cezası umumi ceza hukukunun anladığı mânada bir ceza değildir. Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerin müeyyidelerinde **ceza ile tazmin yanyana ve bir arada bulunur**. Yani vergi cezasının bir vasfı **ceza ise, diğer bir vasfı da bir bakıma tazminat olmaktadır**. Çünkü vergi suçları **çok defa** Devletin **maddi bir zararını** mucip olur; bilhassa kaçakçılık ve kusurda **bu zarar** vergi ziyayı şeklinde açıkça görünür.”*

Gerekçede, vergi cezasının mahiyeti ve getiriliş amacı ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Gerekçeden tarafımızca çıkarılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- Vergi cezası, vergi mahiyetinde olmayıp vergi kanunlarına uymamanın bir müeyyidesi olarak, ceza mahiyetindedir.
- Vergi cezasında ceza ve tazmin özellikleri bir arada bulunmaktadır. Tek amaç mükellefi vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi dolayısıyla cezalandırmak değildir. Bunun yanında, verginin ödenmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini de öngörülmektedir.
- Getirilmek istenen ceza müessesinin hakkaniyete uygun olması istenmektedir. Mükelleflerin ceza uygulamasına karşı gösterecekleri psikolojik tepkiler dikkate alınmıştır. Bu yolla, mükelleflerin vergi kanunlarına olan mukavemeti en aza indirilmeye çalışılmaktadır.
- Vergi ziyayı, uğranılan zarar ile sıkı bir ilişki içindedir. Uğranılan zarardan kasıt devletin maddi anlamda uğradığı zarardır. “*Maddi anlamda uğranılan zarar = vergi ziyayı*” ilkesi benimsenmiştir. Dolayısıyla vergi ziyayından bahsederken Devletin maddi anlamda bir zarara uğrayıp uğramadığına bakılması gerekir. Gerekçede “*vergi suçları çok defa Devletin maddi bir zararını mucip olur; bilhassa kaçakçılık ve kusurda bu zarar vergi ziyayı şeklinde açıkça görünür*” ifadesinde ‘çok defa’ tabirini kullanmasının sebebi usulsüzlük suçunun da kaçakçılık ve kusur suçlarının yanında vergi suçu kavramı içinde tanımlanmasıdır. Zaten cümlelerin devamında ‘*kaçakçılık ve kusurda bu zarar vergi ziyayı şeklinde açıkça görülür*’ denmektedir.

5- HESAP UZMANLARI KURULU DANIŞMA KOMİSYONU KARARLARI

Vergi ziyayı cezası ile ilgili olarak 2 adet Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı bulunmaktadır. Bunlardan ilki Bakan onayına bağlanarak yayımlanan, 07.06.1954 tarih ve 60 Genel Sıra Numaralı kararıdır[5]. İkinci karar ise kararın alındığı dönemde Bakan onayına bağlanmamış olan 19.03.1987 tarih ve 273/2 Genel Sıra Numaralı karardır[6].

5.1- 07.06.1954 tarih ve 60 Genel Sıra Numaralı Danışma Komisyonu Kararı:

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 07.06.1954 tarih ve 60 Genel Sıra numaralı kararında üzerinde durulan konu, vergi ziyayının tanımında geçen “*verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” ifadesidir.

Karara konu olayda, 723 TL gelir vergisi beyan eden bir kişinin, stopaj suretiyle vergilendirilmiş ve gelir vergisinden mahsup edebileceği 750 TL vergisi bulunmaktadır. Mahsup işlemi sonucunda mükellefin 27 TL iade alacağı vardır. Yapılan inceleme sonucunda mükellefin beyan etmesi gereken gelir vergisinin 743 TL olması gerektiği tespit edilirse, ilave olarak tarh ve tahakkuk ettirilen 20 TL gelir vergisi için vergi ziyayı hesaplanıp hesaplanmayacağı üzerinde durulmuştur. Bu durumda, mükellefin iade alacağı azalmakta, ödenecek vergi çıkmamaktadır.

Kararın 1954 yılında, yani kanunun yürürlüğe girmesinden 5 yıl sonra alınması, kanun hükmünün nasıl yorumlanması gerektiği açısından ayrıca önemlidir. Bunun yanında, söz konusu kararın Bakan onayı ile yayımlanması idarenin bu konudaki görüşünün ne olduğunu belirlemek açısından da önemlidir. Danışma Komisyonu kararında, konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Bilindiği gibi gerek kusur ve gerekse kaçakçılık cezaları ziyaa uğratılan vergi nazarı itibara alınıp hesaplanarak tarh olunur. Bu sebeple vergi ziyayı yoksa ne kusur ve ne de kaçakçılık cezaları kesilemez. O halde vergi ziyayı ne zaman vardır? Bunun cevabını da Vergi Usul Kanunu’nun 321’inci maddesinde görürüz (Yukarıda belirtildiği üzere vergi ziyayı, 07.06.1949 tarih 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda 321’inci maddede düzenlenmiştir.). Mükellefin vergilendirme ile ilgili görevlerini yerine getirmemesi sebebiyle bir vergi noksan veya geç tahakkuk etmişse vergi ziyayı vardır.

Mesele bu zaviyeden mütalaa ve tetkik edilirse halli kolaylaşır. Yapılan stopaj ve bina vergilerinin mahsup edildiği beyannamelerde verginin bir kısmını mükellef veya başka bir mükellef daha evvelce ödemiş veyahutta mükellef Kanunun kendisine tanıdığını hakkını istimal ederek borcundan o nispette beri olmuştur. Matrah farkı bulunduğu hallerde bu tevkifat ve mahsuplar miktarınca vergi ziyayı olmamak icabeder. Zira o miktar nispetince mükellefin borcu azalmış ve yine o miktar nispetince Hazinesin talep hakkı kalmamıştır. Hazinesin talep hakkı kalmayan hallerde de tahakkuktan ve hele noksan tahakkuktan bahsetmek mantığa aykırı olduğu kadar vergi hukuku prensiplerine de uymaz. Vergi Usul Kanunu’nun 22’nci maddesinde ‘tahakkuk = ödenmesi icabeden vergi’ prensibi kabul edilmiştir.

..... Burada hala mükellefe iade edilecek vergi varken ona ceza tatbik edemeyiz.

Görülüyor ki mesele tali bir mesele olmaktan çıkarak ‘vergisiz, vergi cezası olur mu?’ sualine dayanıyor ki bunun cevabı ‘olamaz’ dır.

Fakat bu hal tarzı ortaya bir mesele atmaktadır. Evvela mahsup neticesinde iadesi icabeden vergi iade edilmişse vergi ziyasına veya ceza tarhiyatına hangi prensip hakim olacaktır. İade yapılırken stopajla alınan vergi Devletin patrimonundan çıkmaktadır. Elbette matrah farkı bulununca Devletin bu iadeler nispetinde de bir alacak hakkı, ödenmesi icabedecek vergi doğacaktır. Bu sebeple de tahakkuka ve vergi ziyasına iade edilen bu meblağlar da dahil olacak ve cezaların bu miktarlar üzerinden hesaplanması icabedecektir.”

Bu karardan çıkarılacak sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

1. Vergi ziyayı olup olmadığına bakılırken Devletin zararının olup olmadığına bakılması icap etmektedir. Devletin zararı yoksa vergi ziyayından bahsedilemez.
2. Vergi ziyayı ile ilgili maddede geçen zamanında tahakkuk etmeme ifadesinde, tahakkuk etmemeden, zamanında ödenmesi gerekip ödenmeyen vergiyi anlamak gerekmektedir.
3. “Vergisiz, vergi cezası olmaz” ilkesinin benimsenmesi gerekmektedir.

5.2- 19.03.1987 tarih ve 273/2 Genel Sıra numaralı Danışma Komisyonu Kararı:

Danışma Komisyonu kararının alındığı dönemde kurumlar vergisi oranı %46 olup kurumlar vergisinden istisna edilen bir kazanç, kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, %10 oranında Gelir Vergisi Stopajına tabidir. Diğer bir deyişler istisna kazançlar için %46 oranında kurumlar vergisi değil, %10 oranında gelir vergisi stopajı ödenmektedir. Danışma komisyonunda, istisna kazanç olarak beyan edilen bir kazanç unsurunun inceleme sonucunda istisna kapsamında olmadığı tespit edilirse, daha önce stopaj yoluyla ödenen verginin tarh edilecek vergi ve vergi ziyasının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususu tartışılmıştır. Burada önemli olan hususun “öncelikle bir vergi ziyayı olup olmadığı ve bu açıdan gelir vergisi ile kurumlar vergisinin birlikte düşünülüp düşünülmeyeceği” olduğu belirtilmiştir. Bu konuda iki farklı görüş ortaya çıkmış ve aşağıda yer alan görüş oyçokluğuyla kabul edilmiştir.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili mevcut düzenlemeye göre, kurumlar vergisine tabi kazançlardan %46 kurumlar vergisi, kurumlar vergisinden müstesna kazançlardan ise GVK Md. 94/8 gereğince %10 gelir vergisi alınmakta ve bu nihai vergilendirme olmaktadır. Yeni düzenlenmiş biçimi ile GVK’nın 94’üncü maddesinin 8’inci bendi gereğince alınan gelir vergisi, ortaklarının gelir vergisine mahsuben alınan bir vergi olmaktan çıkmıştır. Sonuç olarak, her iki vergi de kurumların mükellefiyeti haline gelmiştir. Her iki vergi arasında çok kuvvetli bir organik bağ vardır. Farklı vergi kanunlarına dayanması nedeniyle birbirlerinden mahsup edilemeyeceklerini düşünmek katı bir yaklaşım olacaktır.

Kaldı ki, VUK’un 341’inci maddesi, vergi ziyayı olarak, mükelleflerin vergi kanunları gereğince yapmaları gereken ödevleri zamanında yerine getirmemeleri yahutta eksik yerine getirmeleri yüzünden vergilerin zamanında tarh ettirilmemesi ile noksan tahakkuk ettirilmemesinden söz ettiğine ve bu iki vergi de aynı tüzel kişiden alındığına göre, eğer bu vergiler arasında bir yanlış uygulama nedeniyle birisinde eksiklik birisinde fazlalık olmuşsa, bunlar birbirinden mahsup edilmelidir.

İnceleme elemanının görevi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak olduğuna göre, yanlış uygulanmış bir istisna nedeniyle ortaya çıkan matrah farkına uygulanacak ceza tutarının tayininde, bu istisna için GVK Md. 94/8 gereğince yapılmış olan gelir vergisi kesintisinin göz önüne alınması gerekir. Madem ki bu vergi Hazineye ödenmiştir, bunun esas alınması gerekir.

Daha önce ödenmiş bulunan gelir ve kurumlar vergilerinin beyanname üzerinden ödenecek kurumlar vergisinden mahsubu KVK’nın 44’üncü maddesi gereğince mümkün olduğuna göre, vergilerin mahsubu ile ilgili 44’üncü madde, vergi ziyayı ile ilgili VUK’un 341’inci maddesi ve vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili VUK’un 3’üncü maddesinin birlikte düşünülmesi ve yorumlanması halinde, yanlış uygulanmış bir istisna nedeniyle yapılacak ilave tarhiyat sırasında uygulanacak cezanın tayininde evvelce kesilmiş bulunan gelir ve kurumlar vergisinden istisna

edilen kazançlardan yapılan %10'luk gelir vergisi kesintisi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu yerine Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılmış olsaydı mahsupla ilgili herhangi bir sorun olmayacaktı.”

Bu görüşün karşısında olan üyeler ise, vergi ziyai cezası belirlenirken mahsup yapılabileceğine ilişkin kanunda açık bir hüküm yer almadığını ve bu vergilerin tarhiyat, tahakkuk ve tahsil usullerinin ve ödeme zamanlarının farklı olduğunu belirterek yukarıdaki görüşe katılmamışlardır.

Karar incelendiğinde aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilir:

- Her iki verginin mükellefi de aynı kurum olup her iki vergi arasında çok kuvvetli bir organik bağ vardır. Böyle bir bağın bulunması durumunda bu iki verginin bir arada değerlendirilmesi gerekir.
- VUK'un 341'inci maddesi ile VUK'un 3'üncü maddesinin A fıkrasının birlikte yorumlanması gerekmektedir.
- İnceleme elemanının görevi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak olduğuna göre, daha önce hazineye bir vergi ödenmişse bunun dikkate alınması gerekir.
- Yanlış bir uygulama nedeniyle vergilerin birisinde eksik diğerinde ise fazla vergi ödeme söz konusu ise, bunlar birbirinden mahsup edilmelidir.

6- GENEL DEĞERLENDİRME:

07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesi, 07.06.1954 tarih ve 60 Genel Sıra Numaralı Danışma Komisyonu Kararı ile 19.03.1987 tarih ve 273/2 Genel Sıra Numaralı Danışma Komisyonu Kararında yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılabileceği düşünülmektedir.

- Vergi cezası, “vergi” mahiyetinde olmayıp vergi kanunlarına uymamanın bir müeyyidesi olarak, ceza mahiyetindedir.
- Vergi cezasında ceza ve tazmin özellikleri bir arada bulunmaktadır. Tek amaç mükellefi vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi dolayısıyla cezalandırmak değildir. Bunun yanında, verginin ödenmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini de öngörülmektedir.
- VUK'un 341'inci maddesi yorumlanırken VUK'un 3'üncü maddesinin A fıkrası göz önünde bulundurulmalıdır.
- Ceza müessesesinin hakkaniyete uygun olması gerekmektedir. Kanun yorumlanırken, ceza müessesesinin oluşumu sırasında kanun koyucu tarafından, mükelleflerin ceza uygulamasına karşı gösterecekleri psikolojik tepkilerin dikkate alındığı ve bu yolla, mükelleflerin vergi kanunlarına olan mukavemetinin en aza indirilmeye çalışıldığı unutulmamalıdır.
- Vergi ziyai, uğranılan zarar ile sıkı bir ilişki içindedir. Uğranılan zarardan kasıt devletin maddi anlamda uğradığı zarardır. “*Maddi anlamda uğranılan zarar = vergi ziyai*” ilkesi benimsenmiştir. Dolayısıyla vergi ziyайдan bahsederken Devletin maddi anlamda bir zarara uğrayıp uğramadığına bakılması gerekir. Bu anlamda, verginin sonradan mükellef tarafından beyan edilmesinde de, zaman açısından bir gecikme olduğu için Devletin maddi zararının olduğu kabul edilmelidir.

- Vergi ziyayı ile ilgili maddede geçen “tahakkuk etmeme” ifadesinde, tahakkuk etmemeden zamanında ödenmesi gerekıp ödenmeyen vergiyi anlamak gerekmektedir. Eğer ödenecek vergi çıkmıyorsa vergi ziyayı da yoktur veya vergi ziyayı ödenmesi gereken vergi kadardır.
 - Vergi ziyasının tanımında yer alan “zamanında tahakkuk ettirilmemesi” ifadesinden anlaşılması gereken verginin geç tahakkuk ettirilmesidir. Dolayısıyla normalde tahakkuk etmesi gereken dönemden daha önceki bir dönemde (KDV açısından daha önceki bir ayda, kurumlar vergisi açısından daha önceki bir yılda) tahakkuk işlemi gerçekleşmişse, vergi ziyayından söz edilemez.
 - Vergi ziyayı tanımında yer alan “vergi” ifadesini tek bir vergi açısından vergi ziyayı olarak düşünmemek gerekmektedir. Birbiri ile çok sıkı ilişki içinde olan vergiler veya aynı konu üzerinden alınan vergilerde, vergi ziyasına birlikte bakmak gerekmektedir. Birbiriyle sıkı bir şekilde ilişkili iki vergi türünden birinde fazla vergi ödenmesi diğerinde az vergi ödenmesi söz konusu ise, vergi ziyayı cezası belirlenirken fazla ödenen verginin, diğer vergi türü için yapılan ilave tarhiyattan çıkarılması gerekir.
- Çıkarılan bu sonuçlar çerçevesinde, makalenin 2. Bölümünde bahsedilen özellikli durumlar değerlendirilirse;
1. 1 ve 4 numaralı özellikli durumlarda verginin ödenmesi gereken zamandan daha önce ödenmesi ve Devletin bu olayda maddi bir zararı olmaması (bilakis erken ödeme nedeniyle Devletin kazancı vardır) vergi ziyasının olmadığı ve vergi ziyayı cezasının kesilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Ancak, 4 numaralı durumda, eğer mükellefin, 2014 yılında kullanabileceği 2009 yılı zararı varsa ve 2015 yılında indirilecek başkaca geçmiş yılı zararı yoksa, yani mükellefin kazancı 2014 yılında beyan etmesi nedeniyle Devletin maddi bir zararı varsa, vergi ziyayı cezası kesilebilecektir.
 2. 2 numaralı durumda Devletin zamanından önce tahsil ettiği bir vergi olduğundan vergi ziyayından söz edilemez. Ancak bu durumda, mükellef %18 oranında KDV hesaplamasına rağmen, indirim KDV nedeniyle ödenecek KDV çıkmamış olsaydı, tarh edilecek BSMV için vergi ziyayı cezası istenmesi gerekirdi. Çünkü bu durumda, Devletin zamanında tahsil edemediği bir vergi alacağı bulunmaktadır. Diğer taraftan, BSMV’de indirim mekanizması olmadığından beyan edilip ödenen BSMV Devletin net vergi tahsilatı olmaktadır. Ancak, bir mükellef tarafından beyan edilip ödenen KDV, işlemin diğer tarafındaki KDV mükellefi tarafından indirim konusu yapıp, bu ikinci mükellefin ödenecek KDV’sini o tutarda azaltabileceğinden, birinci mükellef tarafından KDV beyan edilip ödense bile Devletin net vergi tahsilatı olmayabilir. Bu nedenle, Devletin zararının ortaya çıktığı ve vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği de savunulabilir.
 3. 3 numaralı durumda vergi ziyayı cezasının, tarhiyat sonucu ortaya çıkan ödenecek KDV ile daha önce ödenmiş olan BSMV arasındaki fark kadar olması gerekir. Çünkü Devletin bu işlem sonucu katlandığı zararı bu kadardır. Yukarıda KDV’deki indirim mekanizması ile ilgili yapılan açıklama burada geçerli değildir. Çünkü, ilave olarak tarh edilen KDV’nin işlemin diğer tarafı tarafından indirilmesi mümkün değildir.
 4. 5 numaralı durumda Devletin uğradığı zarar, mahsup işlemi sonucu ortaya çıkan ödenmesi gereken vergi kadardır. Bu nedenle vergi ziyayı cezasının da bu tutar üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Katma değer vergisinde, verginin kendi özellikleri nedeniyle, sıkı şekil şartları bulunmaktadır. Bu nedenle, 6 numaralı durumun ayrı bir makalede, söz konusu verginin kendi özel durumu da dikkate alınarak, ayrıntılı olarak değerlendirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

7- Sonuç:

Bazı hallerde, net olarak ödenmesi gereken vergi ile teknik anlamda tarh ve tahakkuk eden verginin birbirine eşit olmadığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlar, vergi türündeki farklılıklar, zaman açısından farklılıklar, verilecek beyannamenin türündeki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Böyle hallerde, “vergi ziyayı” kavramından ne anlaşılması gerektiği ve vergi ziyayı cezasının, ödenmesi gereken vergi üzerinden mi, yoksa tahakkuk eden vergi üzerinden mi kesilmesi gerektiği konusunda tereddüt hâsıl olduğu görülmektedir.

Gerek Vergi Usul Kanunu’nun gerekçesi, gerekse Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun aldığı kararlar ile 213 sayılı VUK’un 3’üncü ve incelemenin amacı ile ilgili 134’üncü maddesi dikkate alındığında, vergi ziyayı cezası kesilirken Devletin uğradığı zararın dikkate alınması gerekmektedir.

Bu nedenle, vergi ziyayı cezasının, teknik olarak tarh ve tahakkuk eden vergi üzerinden değil, net olarak ödenmesi gereken vergi üzerinden kesilmesi gerekmektedir.

Daha önce aynı konuda beyan edilip ödenen bir vergi varsa ödenen bu vergi dikkate alınmalıdır. Bunun yanında birbiri ile sıkı ilişki içinde bulunan vergiler açısından, ziyaa uğratılan vergi miktarı belirlenirken, bu vergiler bir bütün olarak ele alınmalıdır.

Kaynakça:

- Netek, Okan; Vergi İncelemeleri Sonucunda Yapılan Cezalı Vergi Tarhiyatlarına Yönelik Farklı Bir Yaklaşım, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2013, sayfa 38-47
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Gerekçesi
- C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007,
[1] Netek, Okan; Vergi İncelemeleri Sonucunda Yapılan Cezalı Vergi Tarhiyatlarına Yönelik Farklı Bir Yaklaşım, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2013, sayfa 38-47
[2] Bu örnek, Sayın Okan NETEK’in makalesinden alınmıştır.
[3] 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Gerekçesi
[4] 1949 yılından önce uygulanan bir kazanç vergisi türüdür. Sabit bir yerde faaliyet gösteren mükellefler için işyerinin kira bedeli dikkate alınarak belirlenir ve buna “gayrisafi irat” mükellefiyeti denir. Sabit bir işyeri olmayan esnaf ise belirli bir komisyonun belirlediği günlük gayri safi kazancının 10,12 veya 20 misli üzerinden vergi öderler. (1949 yılında yapılan vergi reformu sırasında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu’nun gerekçesinden alınmıştır.)
[5] T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007, sayfa 74-77
[6] T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2007, sayfa 487-492
* Bu Makale, Maliye Hesap Uzmanları Derneğinin izniyle yayımlanmaktadır. Bu Makale Vergi Dünyası Dergisi’nin Nisan 2016 Sayısında Yayımlanmıştır. HUD Camiasına ve Değerli Yazara MÜHAK’a desteklerinden ötürü teşekkür ederiz.