



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

## HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ BİLGİLENDİRME NOTLARI

### 2017/AĞUSTOS

**Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu**

## İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	BİLİŞİM SUÇLARI VE HUKUKİ BOYUTU	03-08
2	MÜKELLEFE VERGİDE İNDİRİM UYGULAMASI NASIL OLACAK	09-20
3	İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA DİKKAT ÇEKEN AYRINTILAR	21-24
4	FATURAYA SÜRESİNDE İTİRAZ EDİLMESİ VEYA EDİLMEMESİNİN SONUÇLARI	25-30
5	ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU	31-33
6	İNTERNET SİTESİ ÜZERİNDEN SATIŞLARA ARACILIK YAPAN FİRMALARIN SORUMLULUĞU	34-38
7	İPTAL EDİLEN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ İADE SORUNU	39-42
8	İŞ GÜVENLİĞİ UZMANI VE İŞYERİ HEKİMİ ÇALIŞTIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNDE SON DURUM	43-45
9	İŞ KAZALARINDA İŞVEREN HANGİ HALLERDE SORUMLU OLMAZ	46
10	VERGİ MEVZUATINDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN HÜKÜMLER	47-54
11	TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI	55-59
12	SANAYİ SİCİL BELGESİ SAHİPLERİNE AF MI GELDİ	60-65
13	İŞ SÖZLEŞMESİNDE CEZAI ŞARTA YER VERİLMESİ VE HUKUKİ BOYUTU	66-69
14	DOĞAL AFETLERDE ZARAR GÖREN MÜKELLEFLERE VERGİ	70-73
15	MADEN VE YERALTI İŞLERİNDE ÇALIŞAN İŞÇİLERİN HAKLARI	74-75

# BİLİŞİM SUÇLARI

## Özet

Teknolojinin hızlı gelişmesi, insanlara büyük kolaylıklar sağladığı gibi yeni bir suç türünün de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Teknoloji sayesinde, özellikle bankacılık sektöründe kredi kartı işlemleri artmıştır. İnsanlar bankaya gitmeden her türlü işlemi, para yatırma, para çekme, fatura ödeme, havale, alışveriş yapma gibi işlemleri kartla gerçekleştirmektedir. Bu makalemizde teknolojinin sağladığı kolaylığın yanında ortaya çıkan suç çeşitlerini değerlendireceğiz.

## 1. Bankalar Sistem Güvenliğini Sağlamak Zorundadır

Kredi kartlarının sağladığı kolaylıklar bilişim güvenliğini ön plana çıkarmıştır. Yıllar içinde bilişim güvenliğini tehdit eden birçok faktör ortaya çıkmış ve insanlar haberi olmadan dolandırılmaya, banka hesapları dolandırıcılar tarafından ele geçirilmeye ve hesapları boşaltılmaya başlamıştır.

Burada müşterilerine internet bankacılığıyla hizmet veren bankaların bu sistemin güvenliğine yönelik tüm tedbirleri almaları ve sistemlerini en son teknolojiye uygun hale getirmeleri büyük bir önem taşımaktadır.

Bankaların müşterilerine internet bankacılığında kullanmak üzere verilen kullanıcı adı, şifresi ve diğer bilgilerin üçüncü kişilerin eline geçmesini önleyecek bütün güvenlik tedbirlerini alması gerekir. Bankalar bir güven kurumudur. Müşterinin yatırdığı parayı istendiğinde müşterisine iade etmekle yükümlüdür.

Bu nedenle bankalar topladıkları paraları sahteciliklere karşı özenle korumak zorundadırlar. Aksi halde sistem güvenliğinin yeterli düzeyde sağlanmamış olmasından kaynaklanan zararların sorumluluğu bankalara ait olacaktır.

Dolandırıcılık işlemlerinde sistemlerinde yeterli güvenlik önlemlerini almadıkları için bankalar sorumlu tutulmakta ve yargı kararları hesap sahibinin zararının banka tarafından karşılanması gerektiği yönünde olmaktadır.

## 2. Örnek Kararlar

Yargıtay 11.H.D. 2014-774 E. 2014-8209 K ve 02.05.2014 tarihinde:

Dava konusu paranın, bankaya ait olduğunu, üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen internet dolandırıcılığı eyleminin bankaya karşı işlendiğini kabul ederek bankanın, hesaptan çekilen tüm paralardan sorumlu olduğuna karar vermiştir.

Yargıtay 11. H.D. 2013-17529 E. 2014-6693 K. 07.04.2014 tarihinde:

İnternet bankacılığı hizmetini müşterilerine banka sunmaktadır. Bu sistemin güvenliğine yönelik tüm tedbirleri alması, sistemini en son teknolojiye uygun hale getirmesi gerekir. İnternet ortamında yapılacak işlemlerde sistem güvenliğinin sağlanmamasından banka sorumludur şeklinde karar vermiştir.

## 3. Bilişim Suçları Kavramı

Bilişim suçları, bilgisayar veya internet yoluyla işlenen suçlardır. Bilişim suçları çok geniş bir alanı kapsar. Bu nedenle bilişim suçlarının neler olduğu konusunda, kesin bir sınır çizmek güçtür. Bilişim suçlarının birçok tanımı yapılmıştır. Bana göre en doğru tanım, Ceza Kanununun suç saydığı bir eylemi gerçekleştiren, bu eylemin gerçekleşmesinde bilgisayar teknolojisini veya

teknolojik aletlere ait hafıza kart bilgilerini kullanarak üçüncü bir şahsın zarar görmesine neden olan her eylem bilişim suçu olarak kabul edilmelidir.

Günümüzde bilişim suçlarının çoğu, internet üzerinden yapılmakta ve en sık rastlanan suçlarda çocuk pornografisi, kredi kartı dolandırıcılığı, bilgi hırsızlığı, sistemlere izinsiz erişim ve telif haklarının izinsiz kullanımı olarak göze çarpmaktadır.

Bilişim suçları hukuk sistemimize yeni girmiştir. Bilişim suçlarıyla mücadelede hem teknik ve hem de hukuki anlamda sıkıntılar mevcuttur. Öncelikle suçluların ve suç delillerinin saptanmasında, bu suçun nerede, kimler tarafından ne şekilde işlendiğinin tespitinde zorluklarla karşılaşmaktadır.

#### **4. Bilişim Suçlarının Niteliği**

Ceza Kanununda tarif edilen ve fiziki olaylara dayanan suçların aksine bilişim suçlarında en sık rastlanan durum suçun işlendiği yerin belli olmamasıdır. Ceza muhakemesinde suç fiilinin işlendiği yer yetkili mahkeme açısından önemlidir. Örneğin İngiltere'de yaşayan birisi Almanya'daki bankaları internet işlemleriyle dolandırabilmektedir. Üstelik bu işlemi kendi bilgisayarını ile değil, başka bir bilgisayar üzerinden -internet kafeden- o bilgisayarın sahibinin haberi olmadan yapmaktadır. Böyle bir durumda o bilgisayarın sahibi haksız bir şekilde, cezalandırılmaktadır. Verdiğimiz örnekten anlaşılacağı üzere bilişim suçları tespiti son derece zor olan suç çeşitlerini oluşturmaktadır.

Kısaca bilişim suçlarında suçun işlendiği yerin hatta bazen failin bile net olarak tespit edilememesi karşılaşılan zorlukların başında gelmektedir. Ayrıca internet aracılığıyla işlenen uluslararası suçlarda, ülkeler arasında yasal bir anlaşma da bulunmamaktadır. Bir ülkenin suç saydığı bir fiili, başka bir ülke suç saymayabiliyor. Bütün bunlara ek olarak yargı makamları internet ortamında gerçek hayatta olduğu kadar etkin değildir. Dijital suçlarda delillerin toplanmasında ve incelenmesinde bilgili ve işin uzmanı olan bilirkişiler tarafından incelenmesi başka bir sorun olarak karşımıza çıkar.

#### **5. Dijital Deliller**

Konuya dijital delillerin ne olduğu, dijital delillerin hangi durumlarda geçerli hangi durumlarda geçersiz sayılacağını açıklayarak devam edelim.

Herhangi bir elektronik cihazdan elde edilebilen ve bir suç delili olarak mahkemeye sunulabilen her türlü veriyi dijital delil olarak tanımlayabiliriz. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere sadece bir bilişim sisteminden değil her türlü veriyi kaydedebilen elektronik cihazlardan elde edilebilen veriler dijital delil sayılmaktadır. Dijital deliller sadece bilişim suçları için değil her türlü suç için delil olarak kullanılmaktadırlar. Gelişen teknolojiyle birlikte yaşantımızın hemen her alanına giren elektronik cihazlar birçok suçun delilini kaydedebilmektedir. Bugün birçok suç ve suçlu eskiye oranla daha kolay tespit edilebilmektedir. Cadde ve sokaklara konulan kamera kayıtları suçluyu tespit edebilmektedir. Ancak bilgisayarlara dışarıdan kolayca müdahale edilebildiği için dijital deliller çok defa mahkemelerce tek başına geçerli delil olarak kabul edilmemektedir.

#### **6. Dijital Deliller Hangi Durumda Geçerli, Hangi Durumda Geçersizdir?**

Fiziki kanıtlara dayanan suçların aksine bilişim suçlarında delil toplamak ve delilleri değerlendirmek zordur. Suçun belli bir yerde işlenmemiş olması, delillerin somut olmaması suçun tespitini de güçleştirmektedir. Bunun yanında suçu işleyen asıl faille muhtemel suç ortaklarının tespit edilememesi dijital delillerin incelenmesini zorlaştırmaktadır. Buna ek olarak dijital delillerin incelenmesi ve aktarımı bilgi ve uzmanlık gerektiren bir işlemdir.

Yukarıda değindiğimiz üzere dijital delillerle bir suçun tespit edilmesi halinde yaşanan bir diğer sıkıntı dijital delillerin tek başına delil olarak kabul edilmemesidir. Çünkü dijital ortamda elde

edilen delillerin oluşturulma tarihleri, delillerin bulunduğu cihazın tarihine endekslidir. Dolayısıyla bu durumda cihazın tarihinin suçun işlendiği tarih olup olmadığı tam olarak bilinemez. Bu da söz konusu dijital delillerin olası suç tarihiyle olan tarihsel ilişkisini ortadan kaldırır ki bu durumda geçerli bir delilden söz edilemez.

### **7. Dijital Deliller Ne Zaman Geçerlidir?**

Öncelikle dijital delilin tek başına geçerli olmadığını, çünkü söz konusu dijital delilin oluşturulduğu tarihin, cihazın tarihine endekli olduğunu açıkladık. Peki, dijital delil ne zaman geçerli bir delil olarak kabul edilecektir?

Bir dijital delilin geçerlilik kazanabilmesi için öncelikle harici bir tarih kaynağıyla, somut bir olayla bağlantısı teyit edilmiş olmalıdır. Bunun yanında dijital delillerin geçerli bir kanıt olabilmesi için hukuka uygun olarak elde edilmiş olması gerekir. Olası suç teşkil eden fiille doğrudan ilişkili olmaları, toplanmaları ve aktarımları sırasında herhangi bir kuşkuya mahal vermeyecek yapıda olmaları, yargı mercileri tarafından anlaşılabilir ve inandırıcı bulunmaları ve son olarak tarafsız bir yapıda olmaları gerekmektedir. Son durumda yine de uzman bilirkişilerce incelenip mahkemeye rapor sunulması gerekir.

Dijital delil, dijital ortamda tutulan, oluşturulan, depolanan ve iletilen her türlü veri anlamına gelmektedir. Hukuki açıdan söz konusu verinin delil niteliği kazanabilmesi için maddi olayla ilgisinin bulunması şarttır.

Elde edilen verilerin dijital delil olarak kabul edilmesi ve yargı makamlarına sunulabilmesi için akla ve gerçeğe uygun olması, olayı aydınlatacak mantiki bilgiler içermesi gerekir. Dijital deliller, fiziki delillerin aksine dışarıdan müdahale edilerek kolayca değiştirilebilen delillerden olduğu için bu tür delillerin, tam ve eksiksiz olması, tekrar edilebilirlik özelliğini taşıması ve en önemlisi yargı makamlarını inandırabilecek ve suçun işlendiğine kanaat getirecek bilgileri içermesi gerekir.

### **8. Dijital Suçların İşlenebileceği Teknoloji Ürünleri Nelerdir?**

Başta her türden bilgisayarları sayabiliriz. Bilgisayar vasıtasıyla işlenen suçlar bilgisayarın hard diskinin incelenmesiyle tespit edilmektedir. Bunun yanında yazıcı, faks, fotokopi makineleri, kamera, fotoğraf makineleri ile bunlara ait hafıza kartları. MP3 çalarlar aynı zamanda taşınır bellek olarak kullanılmaktadır. Taşınır bellekler, flash diskler, CD ve CVD'ler, hafıza kartları, cep telefonları SMSler, taşınabilir bilgisayarlar ve internet.

Yukarıda saydığımız cihazların bellekleri uzmanları tarafından incelendiğinde suç kanıtlarına ulaşılmaktadır. Ancak yukarıda değindiğimiz üzere ulaşılan verilerin mutlaka maddi olaylarla desteklenmesi gerekir.

### **9. Ceza Kanunundaki Düzenlemeler**

Türk ceza kanununda bilişim sistemine girme başlığı altında, bir bilişim sisteminin bütününe veya bir kısmına, hukuka aykırı olarak giren veya orada kalmaya devam eden kimseye bir yıla kadar hapis veya adli para cezası verilir şeklinde düzenlenmiştir. Bu fiil nedeniyle sistemin içerdiği veriler yok olur veya değişirse, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası verilir (T.C.K.md. 243).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu: Dolandırıcılık suçunun, bilişim sistemlerinin, banka veya kredi kurumlarının araç olarak kullanılması suretiyle işlenmesini nitelikli dolandırıcılık olarak kabul etmiştir.

Bir bilişim sisteminin işleyişini engelleyen veya bozan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bir bilişim sistemindeki verileri bozan, yok eden, değiştiren veya erişilmez kılan, sisteme veri yerleştiren, var olan verileri başka bir yere gönderen kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu fiillerin bir banka veya kredi kurumuna ya da bir kamu

kurum veya kuruluşuna ait bilişim sistemi üzerinde işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

Bir bilişim sisteminin kendi içinde veya bilişim sistemleri arasında gerçekleşen veri nakillerini, sisteme girmeksizin teknik araçlarla hukuka aykırı olarak izleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (T.C.K.md.244).

Başkasına ait bir banka veya kredi kartını, her ne suretle olursa olsun ele geçiren veya elinde bulunduran kimse, kart sahibinin veya kartın kendisine verilmesi gereken kişinin rızası olmaksızın bunu kullanarak veya kullandırarak kendisine veya başkasına yarar sağlarsa, üç yıldan altı yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Başkalarına ait banka hesaplarıyla ilişkilendirilerek sahte banka veya kredi kartı üreten, satan, devreden, satın alan veya kabul eden kişi üç yıldan yedi yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Sahte oluşturulan veya üzerinde sahtecilik yapılan bir banka veya kredi kartını kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlayan kişi, fiil daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, dört yıldan sekiz yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır (T.C.K. md.245).

Bir cihazın, bilgisayar programının, şifrenin veya sair güvenlik kodunun; münhasıran bu bölümde yer alan suçlar ile bilişim sistemlerinin araç olarak kullanılması suretiyle işlenebilen diğer suçların işlenmesi için yapılması veya oluşturulması durumunda, bunları imal eden, ithal eden, sevk eden, nakleden, depolayan, kabul eden, satan, satışa arz eden, satın alan, başkalarına veren veya bulunduran kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır (T.C.K.md.245/A).

### **10.Ceza Muhakemesi Kanunundaki Düzenlemeler**

Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, Cumhuriyet savcısının talebi ile şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin haline getirilmesine yargıç tarafından karar verilir.

Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesi nedeniyle girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere el konulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, el konulan cihazlar gecikmeksizin iade edilir.

Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır. Bir kopyası alınarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır.

Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır.

### **11.İletişimin Dinlenmesi ve Kayda Alınması**

Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturma ve kovuşturmada, suç işlendiğine ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka suretle delil elde edilmesi imkânının bulunmaması durumunda, ağır ceza mahkemesi veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının kararıyla şüpheli veya sanığın telekomünikasyon yoluyla iletişimi dinlenebilir. Kayda alınabilir ve sinyal bilgileri değerlendirilebilir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu: Yetkili mercilerce verilmiş herhangi bir iletişimin denetlenmesi, gizli soruşturmacı görevlendirilmesi veya teknik araçlarla izleme koruma tedbiri kararı olmadan, yapılan kayıtları hukuka aykırı yollarla elde edilen delil niteliğinde kabul ederek mahkûmiyet hükmüne esas alınamayacağına karar vermiştir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu: Kendisine karşı suç işlendiğini iddia eden kişinin, bir başkasıyla yaptığı telefon görüşmeleri ile ortam konuşmalarını kayda almasını hukuka uygun delil niteliğinde kabul etmemiştir. İki kişi arasında gerçekleştirilen görüşmenin, ancak bir üçüncü kişi tarafından uygun teknik araçlarla dinlenmesi ve kayda alınması halinde mümkün olacağına karar vermiştir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu: Önleme amaçlı iletişimin tespiti ve denetlenmesi sonucunda ulaşılan bilgilerin mahkûmiyet kararı verilmesinde delil olarak kullanılamayacağına karar vermiştir.

Cumhuriyet savcısı kararını derhâl mahkemenin onayına sunmak ve mahkeme, kararını en geç yirmi dört saat içinde vermek zorundadır. Sürenin dolması veya mahkeme tarafından aksine karar verilmesi hâlinde tedbir Cumhuriyet savcısı tarafından derhâl kaldırılmalıdır. Tedbir kararı ağır ceza mahkemesince oy birliğiyle alınır. İtiraz üzerine bu tedbire karar verilebilmesi için de oy birliği aranır.

Talepte bulunulurken hakkında tedbir kararı verilecek hattın veya iletişim aracının sahibini ve biliniyorsa kullanıcıyı gösteren belgenin veya raporun eklenmesi gerekir.

Şüpheli veya sanığın tanıklıktan çekinebilecek kişilerle arasındaki iletişimi kayda alınamaz. Kayda alma gerçekleşikten sonra bu durumun anlaşılması halinde, alınan kayıtlar derhal yok edilir.

Hakkında tedbir uygulanacak kişinin kimliği, iletişim aracının türü, telefon numarası veya iletişim bağlantısını tespiti imkân veren kodu, tedbirin türü, kapsamı ve süresi belirtilir. Tedbir kararı en çok iki ay için verilebilir ve bu süre, bir ay daha uzatılabilir.

Ancak, örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenen suçlarla ilgili olarak gerekli görülmesi halinde, mahkeme bu sürelere ek olarak her defasında bir aydan fazla olmamak ve toplam üç ayı geçmemek üzere uzatılmasına karar verebilir.

Şüpheli veya sanığın yakalanabilmesi için, mobil telefonun yeri, yargıç veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının kararına istinaden tespit edilebilir. Verilen kararda, mobil telefon numarası ve tespit işleminin süresi belirtilir. Tespit işlemi en çok iki ay için yapılabilir; bu süre, ancak bir ay daha uzatılabilir. Şüpheli ve sanığın telekomünikasyon yoluyla iletişiminin tespiti, soruşturma aşamasında yargıç, kovuşturma aşamasında mahkeme kararına istinaden yapılır. Kararda, yüklenen suçun türü hakkında tedbir uygulanacak kişinin kimliği, iletişim aracının türü, telefon numarası veya iletişim bağlantısını tespiti imkân veren kodu ve tedbirin süresi belirtilir. Alınan karar ve yapılan işlemler, tedbir süresince gizli tutulur.

## **12.Dinleme, Kayda Alma ve Sinyal Bilgilerinin Değerlendirilmesine İlişkin Hükümler Ancak Aşağıda Sayılan Suçlarla İlgili Olarak Uygulanabilir**

- ' Göçmen kaçakçılığı ve insan ticareti suçları,
- ' Kasten öldürme suçları,

- ' İşkence ve cinsel saldırı suçları ile çocukların cinsel istismarı suçları,
- ' Uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile para sahtecilik suçları,
- ' İhaleye fesat karıştırmak ve rüşvet suçları,
- ' Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçları,
- ' Devletin birliğini ve ülke bütünlüğünü bozmak suçları,
- ' Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar,
- ' Devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk suçları,
- ' Ateşli silahlar ve bıçaklar ile silah kaçakçılığı suçları,
- ' Bankalar Kanununda tanımlanan zimmet suçları,
- ' Kaçakçılıkla mücadele kanununda tanımlanan ve hapis cezası gerektiren suçlar,
- ' Kültür ve tabiat varlıklarını koruma kanununda tanımlanan suçlar.

**Yukarıda savdığımız suçlar dışında hiç kimse, bir başkasının telekomünikasyon yoluyla iletişimini dinleyemez ve kayda alamaz.**

### **13. İddianame Hazırlanması**

Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, iddianame düzenler. Kamu davasını açma görevi, Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir.

Görevli ve yetkili mahkemeye hitaben düzenlenen iddianamede şüphelinin kimliği varsa avukatı, maktul veya suçtan zarar gören mağdurun kimliği, varsa kanuni temsilcisi veya vekili, açıklanmasında sakınca yoksa ihbar edenin kimliği. Şikâyet edenin kimliği ve şikâyet tarihi, yüklenen suçun işlendiği yer ve tarihi ile uygulanması gereken ceza kanunu maddeleri, deliller, şüphelinin tutuklu veya gözaltında olduğu gösterilir.

### **14. Delilleri Takdir Yetkisi**

Yargıç, kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda tartışılmış delillere dayandırabilir. Bu deliller yargıcın vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir.

Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir.

### **15. Sonuç**

Bilişim suçları, dijital delillerin toplanması, dijital delillerin değerlendirilmesi ve bilgisayar ya da diğer teknolojik aletlerle devlet aleyhine, kamu görevlilerine yönelik bir suçun işlenmesi halinde Cumhuriyet savcılığı tarafından derhal kovuşturma başlatılır, deliller toplanır ve iddianame hazırlanır. Cumhuriyet savcısı tarafından kamu davası açılır. Bilişim suçları takibi şikâyete bağlı olan suçlardan değildir.

**Erol TÜRK**  
**Avukat**



# **(DÜRÜST MÜKELLEFE VERGİDE İNDİRİM) VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE SAĞLANACAK VERGİ İNDİRİMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

## **Özet**

GVK Mükerrer 121. maddede düzenlenen vergi indirimi (yıllık beyanname beyan edilen hesaplanan verginin % 5'inin ödenecek yıllık vergiden düşülmesi, bu imkân yoksa bir tam yıl içinde beyana konu diğer vergilerden mahsup edilmesi) uygulamasına istinaden yılsonu vergi karşılığı kayıtlarında esas alınacak tutarın tespitinde tereddütler oluşabildiği gözlenmektedir. Burada mükelleflere oransal bir vergi indirimi (örneğin kurumlar vergisinin %15 olması gibi) sağlanmamıştır.

Sağlanan imkân finansal bir destek olup, mükelleflerin tahakkuk edecek ödenecek vergilerinin bir kısmının ödenmeyecek olmasıdır. Yıllık hesaplanan vergi sadece % 5 oranının uygulanacağı bir meblağdır. Diğer bir ifadeyle yıllık verginin % 5'i şeklindeki düzenleme destek tutarının (vergi indiriminin) hesaplanma yöntemidir. Buna bağlı olarak yıl sonu vergi karşılıkları açısından değişen bir durum söz konusu olmayacaktır. Ancak sağlanacak destek tutarı, fiilen bir vergiden mahsup edildiği tarihte gelir yazılacaktır. Gelir yazılan tutar ise doğal olarak vergi yükü oluşturacaktır.

Diğer taraftan, vergiye uyumlu olan ama yıllık beyannameinde (zarar veya indirim/istisna nedeniyle) matrah oluşmadığı için hesaplanan vergi beyan etmeyen mükelleflerin bu destek dışında tutulması, vergiye uyumlu mükellefler arasında adaletsizlik oluşturmuştur. Yazımızda bu konulardaki ve diğer bazı hususlardaki görüş ve açıklamalarımıza yer verilmektedir.

## **1. Giriş**

6824 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun (GVK) mülga mükerrer 121. maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Düzenleme, 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla ilk olarak 2018 yılı Mart ayında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamei ile 2018 yılı Nisan ayında verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamei üzerinde oluşacak hesaplanan vergilerin % 5'i indirim esas tutar olacaktır.

Yasa metni ilk okunduğunda yıllık vergi yüklerinde (yıllık hesaplanan kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarında) bir azalma sağlandığı şeklinde algılanabilmektedir. Buna bağlı olarak bilhassa yıl sonu vergi karşılığı kayıtlarında hangi tutarın esas alınacağı yönünde tereddütler oluşabilmesi mümkündür. Ancak yasa metni dikkatlice okunduğunda, mükelleflere oransal bir vergi indirimi (örneğin kurumlar vergisinin %15 olması gibi) sağlanmadığı, yıllık hesaplanan verginin % 5'inin dikkate alınmasının sadece destek tutarının hesaplanması yöntemi olduğu görülecektir. Ayrıca bu indirim sadece kurumlar vergisi mükellefleri için değil, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden ve yıllık gelir vergisi beyannamei veren mükellefler için de söz konusudur. Bu açıklamalara bağlı olarak, tekdüzen hesap planına göre yapılması gereken yıl sonu vergi karşılığı kayıtlarında herhangi bir değişiklik olmayacağını, yıllık beyanname hesaplanacak % 20 kurumlar vergisinin kurumların yıllık vergi karşılığı olacağını, ticari kardan bu verginin düşülmesi sonrasında vergi sonrası karın saptanacağını söyleyebiliriz. Yazımızda bu süreçlere dair farklı senaryolar dâhilinde hesaplama ve kayıt örneklerine yer verilmiştir.

Ayrıca, her ne kadar yazımızın başlığı tam olarak kapsamıyor olsa da, yasal düzenlemeye dair bazı eleştirilerimize yazımızda yer verilmiştir. Ayrıca, Devlet tarafından mükelleflere sağlanan bu gibi hibe desteklerin muhasebeleştirilme şeklinin yarattığı vergi yükü tarafımızca irdelenmiş, eleştirilmiş ve bize göre yapılması gereken yasal düzenlemeye dair görüşlerimiz açıklanmıştır.

## 2. İlgili Mevzuat

GVK'nın Mükerrer 121. maddesi aşağıdaki gibidir:

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi

MÜKERRER MADDE 121- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin % 5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Her bir beyanname itibarıyla 10 Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.),

2. (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz),

3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu maddede geçen vergi beyannamesi ve vergi ibareleri, Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

### **3.Vergi İndirimi mi, Finansal Destek mi?**

Yasa metni ilk okunduğunda sanki oransal bir vergi indirimi sağlanmış, örneğin kurumlar vergisi oranı % 20'den %15'e düşmüş gibi algılanabilmektedir. Buna bağlı olarak uygulamada yıl sonunda vergi karşılığı kayıtlarının hangi tutar üzerinden yapılması gerektiği, şirketlerin vergi sonrası kârının tespitinde hangi vergi yükünün dikkate alınması gerektiği, mali tablolarda kurumlar vergisi olarak hangi tutara yer verilmesi gerektiği gibi çeşitli konularda tereddütler oluşabildiği gözlenmiştir.

Hemen belirtmeliyiz ki, yasal düzenlemenin başlığında her ne kadar "vergi indirimi" adına yer verilmiş olsa da, aslında ortada oransal ya da tutarsal bir vergi indirimi bulunmamaktadır. Yapılan düzenleme ile vergiye uyumlu mükelleflere (yasa metninde yer verilen şartların tümünü sağlayan mükelleflere) finansal bir destek sağlanmaktadır. 6824 sayılı Kanunun gerekçesinde söz konusu düzenleme için "Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla" bu düzenlemenin yapıldığı ifade edilmiştir. Bir diğer ifadeyle, vergiye uyumlu mükellefler Devlet tarafından finansal yönden desteklenecektir.

Yasa metninde yer alan "yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergi" lafzı sadece % 5'lik hesaplamaya esas alınacak bir veridir, hesaplama yönteminin izahıdır, o kadar. Kanun koyucu tüm mükellefleri bağlayacak tek bir tutar belirlemek yerine, mükelleflerin beyannamelerinde yer alan hesaplanan vergi miktarına göre değişiklik gösterecek bir hesaplama tarzı benimsemiş; bununla birlikte yine de sağlanacak destek tutarına bir üst limit konmuştur.

Diğer taraftan, söz konusu destek sadece yıllık vergi miktarını azaltmayacaktır. Eğer mükellefin yıl içinde ödediği geçici vergiler ile yıllık hesaplanan vergisi eşit ise, bu durumda hesaplanacak vergi indirimi (destek) tutarı bir tam yıl içinde mükellef tarafından beyana dayalı oluşacak diğer vergi borçlarına mahsup edilebilecektir. Eğer bu süre zarfında bu mahsup hakkı kullanılmazsa (veya bu süre içinde mahsuba konu edilecek beyana tabi bir vergi borcu oluşmaz ise) mükellef hakkını kaybedecektir. Ayrıca indirim tüm vergi mükelleflerine sağlanmamıştır, bu yapısı itibarıyla genel bir vergi indiriminden bahsedilemez. Bu imkan sadece yıllık beyannameesinde hesaplanan vergi beyan edebilen mükellefler için söz konusu olacaktır. Zarar beyan eden veya indirim ya da istisnalar nedeniyle vergi matrahı oluşmayan mükellefler vergi indirimi (destek miktarı) hesaplayamayacaktır.

Bu nedenle, yılsonu vergi karşılığı kayıtlarında esas alınacak tutar, (kurumlar vergisi mükellefleri özelinde) kurumun beyan etmiş olduğu kurumlar vergisi matrahı üzerinden %20 oranında hesaplanacak tutar olacaktır. Kaldı ki söz konusu düzenleme sadece kurumlar vergisi mükellefleri için değil, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri için de uygulanacaktır. Bu açıdan da bakınca konuyu sadece kurumlar vergisi indirimi olarak algılamak hatalı değerlendirmelere yol açacaktır.

### **4.Destek Tutarının (Vergi İndiriminin) Muhasebeleştirilmesi**

Her ne kadar yasa metninde "vergi indirimi" ifadesi kullanılmış olsa da biz yazımızda "destek" ifadesini kullanmayı tercih ediyoruz. Zira netice itibarıyla "vergiye uyumlu" mükelleflerin ödenecek bir vergi yükü azaltılacak olması nedeniyle yasa metninde "vergi indirimi" lafzı kullanılmış olsa da bizce burada özü itibarıyla kapsam dahilindeki mükelleflere Devlet tarafından

sağlanacak finansal bir destek söz konusudur. Bu desteğin diğer bazı hibe desteklerden (Örneğin: yurt dışı fuar katılım destekleri, KOSGEB destekleri, TÜBİTAK Ar-Ge destekleri gibi) farkı yoktur.

Bu durumda, vergi indirimi/finansal destek tutarından fiilen yararlanıldığı tarihte (vergi indirimi olarak adlandırılan tutarın ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edildiği ya da kurumlar vergisinden mahsup imkanı yoksa beyana tabi diğer vergilerden bir yıl içinde mahsup edildiği tarihte) gelir kaydı yapılması gerekecektir.

Kullanılacak hesap ise 602-Diğer Gelirler Hesabı olacaktır. Bu hesap tekdüzen hesap planında şu şekilde tanımlanmıştır: "İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir."

Bizce gelir kaydı yapılması muhasebe tekniği açısından bir zorunluluk olsa da, mükelleflere sağlanacak destek tutarını azaltıcı bir işlem olacaktır. Zira gelir yazılan tutar kadar mükellefin vergi yükü oluşacaktır. Çünkü vergi mevzuatımızda bu gibi hibe desteklerin vergiden istisna tutulmasına dair özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu konuya dair eleştirilerimize bir sonraki bölümde detaylı şekilde yer vereceğiz. Kurumlar vergisi mükellefleri için uygulamada karşılaşılabilecek üç farklı durum aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

		1. Durum	2. Durum	3. Durum
A	Matrah	10.000.000	10.000.000	10.000.000
B	Hesaplanan kurumlar vergisi	2.000.000	2.000.000	2.000.000
C	Mahsup edilecek geçici vergi ve stopajlar toplamı	2.200.000	1.950.000	1.880.000
Ç = (B - C)	Vergi indirim öncesi ödenecek kurumlar vergisi	0	50.000	120.000
D = (B x % 5)	Vergi indirim (Finansal destek) tutarı	100.000	100.000	100.000
E = (Ç - D)	Vergi indirim (Finansal destek) mahsubu sonrası ödenecek K.V.	0	0	20.000
F = (C - B)	İade edilecek geçici vergi/stopaj tutarı	200.000	0	0
G = (D - E)	Beyana tabi diğer vergilerden indirilebilecek tutar	100.000	50.000	0

Bu üç durum açısından da yıl sonu vergi karşılığı kayıtlarında özellikli bir durum oluşmayacaktır. Üç durumda da yıl sonunda 31/12 itibarıyla yapılacak vergi karşılığı kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

..... / .....		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	2.000.000	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL		2.000.000
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		
..... / .....		

1. Durumda çıkan iadesi gereken geçici vergi ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

..... / .....		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ	2.000.000	
VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		2.000.000
..... / .....		

Yıl sonu itibarıyla 193 hesap 200.000 TL borç bakiyesi verecektir. Bu bakiyesi ile hesap bilançoda yer alacaktır. Ertesi yıl ise 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabına devredilecek ve nakden iade alındığında veya diğer vergi borçlarına mahsup edildiğinde hesap kapatılacaktır.

Beyanname üzerinde oluşan hesaplanan verginin % 5'i kadar hesaplanan (100.000 TL) vergi indirim tutarı ise bir tam yıl içinde diğer vergi borçlarına mahsup edildiği tarihte gelir yazılacaktır. Örneğin mükellefin ertesi hesap döneminde, birinci geçici vergi dönemine dair vermiş olduğu geçici vergi beyannamesinde 300.000 TL geçici vergi tahakkuk etmiş olsun. Bu vergiden söz konusu indirim tutarının mahsup edildiğini kabul edelim.

----- / -----		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	300.000	
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR		300.000
<i>1. geçici vergi dönemi geçici vergi tahakkuk kaydı</i>		
----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	300.000	
102 BANKALAR		200.000
602 DİĞER GELİRLER		100.000
----- / -----		

2. Durumda çıkan ödenecek kurumlar vergisinden vergi indiriminin (destek tutarının) mahsubu sonrasında ödenecek kurumlar vergisi çıkmaması hali ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

----- / -----		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.950.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		1.950.000
----- / -----		

Bu kayıt sonrasında yıllık bilançoda 370 hesap 2.000.000 TL alacak bakiye, 371 hesap ise 1.950.000 TL borç bakiye verecektir. Bu iki hesap arasındaki fark ise indirim öncesi ödenecek kurumlar vergisi miktardır.

Ertesi yıl kurumlar vergisi beyannamesi verilince yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.000.000	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		1.950.000
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR		50.000
----- / -----		

Vergi indirimi sonrasında ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	50.000	
602 DİĞER GELİRLER		50.000
----- / -----		

Bu kayıt sonrasında yararlanılabilecek destek (vergi indirimi) tutarı 50.000 TL kalacaktır. Süresi içinde bu tutar da bir vergi borcuna mahsup edildiğinde gelir yazılacaktır.

3. Durumda, vergi indirimi (destek tutarı) mahsubuna rağmen ödenecek kurumlar vergisi çıkması ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

----- / -----	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.880.000
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.880.000
----- / -----	

Bu kayıt sonrasında 370 hesap 2.000.000 TL alacak bakiye, 371 hesap ise 1.880.000 TL borç bakiye şeklinde yıllık bilançoda gözükeceklerdir. Bu iki hesap arasındaki fark ise finansal destek tutarının (vergi indiriminin) mahsubu öncesindeki vergi miktarını (120.000 TL) verecektir.

----- / -----	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2.000.000
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.880.000
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	120.000
----- / -----	

Vergi indiriminin (finansal destek tutarının) mahsubu sonrası kalan bakiye kurumlar vergisinin ödenmesi ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

----- / -----	
360 ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	120.000
602 DİĞER GELİRLER	100.000
102 BANKALAR	20.000
----- / -----	

### 5.Mükelleflere Sağlanan Desteklerin Vergiye Tabi Olacak Şekilde Gelir Yazılmasına Dair Eleştirimiz

Bir önceki bölümde de izah ettiğimiz gibi, GVK Mükerrer 121. madde kapsamında sağlanan destekten yararlandığı tarihte eksik ödenen vergi tutarının gelir yazılması gerekecektir.

Muhasebe tekniği açısından başka bir imkan bulunmamaktadır. Ancak gelir yazılan bu tutar vergiye tabi kurum kazancına dahil olacağından doğal olarak % 20 nispetinde vergi yükü oluşturacaktır. Bu durumda mükellefin GVK Mükerrer 121. madde kapsamında elde edeceği NET DESTEK miktarı bu vergi yükünün mahsup edilmesi sonrasında kalan tutar olacaktır.

Aslında bu sorun Devlet tarafından sağlanan hemen hemen tüm destek ve teşviklerde söz konusudur. Bu gibi hibe desteklerde Maliye'nin görüşü destek tutarlarının gelir yazılması gerektiği yönündedir. Hatta, 11 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği metninden çıkarılmadan önce, Ar-Ge indirimine yönelik olarak tebliğin 10.2.9.2.4 no.lu kısmında bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan "bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir." açıklamasına yer verilmişti. Aşağıda örnek bazı özelgelere yer veriyoruz.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 26.09.2014 tarih ve 62030549-120 [89-2014/234]-2277 sayılı özelge: ". faaliyetinizle ilgili olarak KOSGEB'den alınan hibe destek tutarının ticari kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu destek

tutarı ile yapılan harcamalarınsa niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir."

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.33. 15.01-2010-721-7-25 sayılı özelge: ".hibe şeklinde sağlanan destek tutarları veya bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımlar ticari kazancın bir unsuru olduğundan, Tarım Bakanlığı Kırsal Kalkınma Destekleme Programı kapsamında gerçekleştirilen yatırım projesi için aldığınız hibe yardımının, kurum kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir."

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.08.2013 tarih ve 17192610-125 [ÖZG-13/8]-223 sayılı özelge: "Şirketinizin ticari faaliyetiyle ilgili olarak KOSGEB'den nitelikli eleman desteği için alınan hibe destek tutarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir."

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 28.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4. 01.17.02-VUK.175-14 sayılı özelge: "602 Diğer Gelirler" hesabı; işletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar desteği vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır. Buna göre, ... Ajansı tarafından hibe edilen söz konusu para ile ... tarafından Ar-Ge harcamaları için verilen karşılıksız yardımların "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06. 16.01-2011-KVK-6-2-638 sayılı özelge: ".şirketinizin ticari faaliyetiyle ilgili olarak "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Tebliği" kapsamında yapılan "V. Etap Ekonomik Yatırımlar" için hibe olarak aldığı destek tutarını kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir."

Van Defterdarlığı tarafından verilen 21.04. 2014 tarih ve 60757842-GVK 94-8 sayılı özelge: "Kalkınma Ajansları tarafından hibe edilen para ve karşılıksız yardımların "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir."

Konu tabii ki uygulamada farklı şekillerde de önümüze çıkmaktadır. Örneğin, 5510 sayılı yasa kapsamında işverenlere sağlanan 5 puanlık işveren hissesi desteği de gelir yazılmak zorundadır. Aynı şekilde 5746 sayılı yasa kapsamında sağlanan sigorta primi ve gelir vergisi stopaj destekleri de gelir yazılmak durumundadır.

Bize göre, gerek KVK'da gerekse GVK'da, Devlet tarafından mükelleflere çeşitli gerekçeler ile sağlanan bu gibi hibe desteklerin gelir yazılması halinde vergiye tabi kazançtan indirilebilmesine imkân sağlayan genel bir yasal düzenleme yapılmalıdır. Yapılacak yasal düzenleme ile, gelir yazılan bu tutarların beyanname üzerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde "diğer indirim" olarak düşülmesine izin verilmelidir. Aksi halde mükellefler tam olarak desteklenmemiş olmaktadır. Zira daha önceki bölümde de izah ettiğimiz gibi, gelir yazılan tutar kadar kurumlarda % 20 kurumlar vergisi yükü oluşmaktadır. Bu durumda fiilen elde edilen NET DESTEK miktarı, bu vergi yükü düşüldükten kalan meblağ olacaktır.

Bazı yasal düzenlemelerde Devlet tarafından sağlanan desteklerin gelir yazılmayarak bilançoda özel bir fon hesabında tutulmasına dair hükümler bulunmaktadır. Fakat bu düzenlemeler desteğe konu işlemin gider ve maliyetlerinin bir kısmının ise indirim konusu yapılmasını



yasaklamaktadır. Yani sağlanan destek tutarı gelir yazdırılmamakta ama vergiye tabi kazançtan düşülebilecek bazı masraf ve harcamaların ise (sağlanan destek kadar kısmının) vergiye tabi kazançtan indirimine de müsaade edilmemektedir. Sonuçta yine mükellefe bir destek sağlanmakta ama diğer taraftan elinden gider yazma/indirim yapma hakkı alınmaktadır. Örneğin: GVK Geçici 84. maddesi kapsamında AB hibe fonlarının gelir yazılmaması ama bu fondan yapılan harcamaların ise gider olarak kabul edilmemesi. Diğer bir örnek, 5746 sayılı yasa kapsamında sağlanan desteklerin fon hesabına alınması ama Ar-Ge indiriminin fon tutarı kadar eksik hesaplanması gibi.

Bizce, mükelleflerin (girişimcilerin, işverenlerin, Ar-Ge yapanların, ihracat yapanların, vergiye uyumlu mükelleflerin... vd.) desteklenmesine dair yasal düzenlemeler birbiri ile entegre şekilde düşünülmeli; bir yasal düzenleme ile verilen avantajın bir başka yasal düzenleme ile sınırlandırılmasına imkan verilmemeli, destek düzenlemeleri birbirini tamamlar nitelikte olmalıdır. İşte bu nedenle kanun koyucu tarafından yukarıda önerdiğimiz şekilde, muhasebe tekniği açısından gelir yazılması gereken bu tutarların beyanname (yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile yıl içinde verilecek geçici vergi beyannameleri) üzerinde diğer indirim olarak mahsubuna imkân verecek bir yasal düzenleme yapılması yerinde olacaktır kanaatindeyiz.

## **6.Gelir Yazılacak Destek Tutarının Yıl Sonu İtibariyle Kesinleştiği İddiası ile Yıl Sonunda Gelir Tahakkuku Kaydı Aranabilir mi?**

Ticari kazancın tespitinde, iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esas ilkesi"dir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanması ve ilgili olduğu dönemle ilişkilendirilmesidir.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38. maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükmüne yer verilmiştir. Devamında, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK' nın 40. ve 41. maddeleri hükümlerine uyuması gerektiği de belirtilmiştir.

GVK Mükerrer 121. maddede yer verilen düzenlemeden yararlanabilme şartlarına bakıldığında,  
' İndirim tutarının yıllık kurumlar veya gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan verginin % 5'i olacağı,  
' İndirim hakkından yıllık beyanname verildikten sonra bir tam yıl içinde yararlanılması gerektiği (yararlanılabileceği),  
' İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcun bulunmaması gerektiği,  
' İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması gerektiği,  
' İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması ve hatta indirimden yararlanıldıktan sonra dahi söz konusu dönemler içinde tespit ve tarhiyat yapılmaması gerektiği şartları görülmektedir.

Bu durumda, yıllık beyannamenin verileceği tarihe kadar örneğin dördüncü dönem geçici vergisi ya da Aralık ayı KDV beyannamesine göre tahakkuk eden KDV'nin ödenmediği tespit edilirse ya da son iki yıla dair bu süre zarfında (yıllık beyanname verilene kadar) ve hesaplanacak vergi indirimi/destek tutarının hesaplandığı yıl sonuna kadar bir vergi borcuna mahsup edilene kadar beyana tabi vergiler açısından (KDV, muhtasar, ÖTV, damga vergisi, yıllık kurumlar gibi) ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yapılırsa, mükellef bu indirim imkanından yararlanamayabilecektir. Diğer taraftan yine şartlara bakıldığında, hesaplamaya esas verinin yıllık beyannameye oluşacak hesaplanan vergi olduğu görülmektedir.

Bu durumda öncelikle yıllık beyannamenin verilmiş olması ve bu beyannameye hesaplanan vergi oluşması şartları beklenecektir (Uygulamada kimi zaman -çok az da olsa- mükellefe bazı faturalar geç ulaştığı için dördüncü geçici beyanında kâr beyan etmiş olsa da bu faturaların beyannameye diğer indirim olarak dikkate alınması sonucunda matrah beyan edilmediği görülebilmektedir).

Bilhassa hakkında vergi incelemesi başlatılan mükellefler açısından bu inceleme süreci sonunda tarhiyat olup olmayacağı vergi indirimi hakkından yararlanma zamanı açısından ciddi tereddütler oluşturabilecek bir düzenlemedir. Zira bu inceleme mahsup hakkının kullanılacağı tarihe kadar bitmemiş olursa, yasa metnine göre bu inceleme tamamlandığında geriye dönük olarak indirimin düzeltilmesi gerekebilecektir (Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğde yapılacak re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatların hangi süreler dahilinde indirim hakkını kaldıracağı çok net ve anlaşılır bir şekilde izah edilir ve örnekler ile açıklanırsa uygulamada oluşabilecek tereddütler daha baştan engellenmiş olur ve ayrıca yanlış idari uygulamalara da mahal verilmemiş olur).

Bununla birlikte yeri gelmişken bir konu hakkında fikrimizi beyan etmiş olmak isteriz ki; yasa metnine göre indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu dönemlere dair bir tespit yapılması ve tarhiyatın kesinleşmesi düzenlemesi mükelleflerin üzerinde "demoklesin kılıcı" olarak asılı kalacaktır! Şöyle ki, vergi indirimi/destek tutarını 800.000 TL olarak hesaplayan ve bunu da 2018 yılı Haziran ayında beyana tabi vergisinden mahsup eden bir mükellefin 2016 yılı kayıtlarının incelenmesi sonucunda 2018 Eylül ayında 1.000 TL'lik bir tarhiyat yapılırsa yasanın lafzına göre 800.000 TL'lik indirimin düzeltilmesi gerekecektir. Bu çok adaletsiz ve ölçüsüz bir yaklaşım olacaktır! Bizce burada çok acil bir yasal düzenleme yapılarak, yıllık beyannamenin verileceği tarihe kadar kesinleşen tarhiyatların dikkate alınması gerektiği ya da ille de indirimden yararlanıldıktan sonra da kesinleşecek tarhiyatlar için indirimin azaltılması düşüncesi hakim olacaksa, en azından indirimin tamamının değil kesinleşen tarhiyat kadar olan kısmının (örneğimize göre 800.000 TL'nin tamamı değil sadece 1.000 TL'lik kısmının) vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanmaksızın tahsiline dair yasal düzenleme yapılması yerinde ve faydalı olacaktır.

En önemli husus ise, bu indirimden yararlanabilmek için mükellefin yıllık beyannamenin verilmesi sonrasında bir tam yıl süresi bulunmaktadır.

Örneğin: 2018 Nisan ayında 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra 2019 yılı Mart ayı sonuna (hatta bir tam yıl ibaresinden yola çıkarsak, 20.4. 2018 tarihinde kurumlar vergisi beyannamesi verilir ise 19.4.2019 tarihine kadar) mahsup imkanından yararlanma süresi mevcut olacaktır. Bu süre içinde indirim hakkından yararlanılmaz / yararlanılamaz ise hak kaybı olacak; söz konusu hesaplanan tutar red ve iade de edilmeyecektir. Bu açıdan da bakınca yıl sonu (hesap döneminin son günü) itibariyle kesinleşen, tahakkuk eden bir işlem ve buna bağlı olarak hesaplanabilir bir gelir olduğu düşünülemez.

Tüm bu şartlar birlikte değerlendirildiğinde, yıl sonu (31/12) itibariyle yapılan vergi karşılığı kaydında yer alan tutarın (hesaplanan verginin) % 5'i kadar destek tutarının/vergi indiriminin

kesinleştiği, tahakkuk ettiği, dolayısıyla beyannamesi verilecek yıla ait bir gelir olduğu, bu nedenle yıl sonu (31/12) itibariyle 181-Gelir Tahakkuku Hesabı kullanılmak suretiyle gelir yazılması gerekirdi yaklaşımı bizce yersiz bir iddia olacaktır (Yukarıda da açıkladığımız gibi yasa metni, bırakın 31/12 gününü, hatta bırakın ertesi yıl Nisan ayında indirimi hakkının kesinleşmesini; indirimden yararlandıktan aylar ve hatta yıllar sonra dahi -kesinleşecek bir tarihyata istinaden- yararlanılan indirim iptalini mümkün kılabilen bir lafza sahiptir). Diğer taraftan, finansal raporlama açısından mali tablo dip notlarına, muhasebe kayıtları açısından ise nazım hesaplarda söz konusu tutar hakkında açıklama yapılabilir, hatırlatıcı olması ve süreç takibi açısından kayıt girilebilir.

## 7.Sonuç

GVK Mükerrer 121. maddesinde düzenlenen vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi düzenlemesine bağlı olarak sağlanacak destek tutarı için yıl sonu vergi karşılığı kayıtlarında özel bir kayıt yapılması gerekmemektedir. Söz konusu indirim/destek tutarından ne zaman yararlanılırsa o tarihte (eksik ödenecek vergi miktarı kadar) gelir kaydı yapılacaktır. Zira yıl sonu (hesap döneminin son günü) itibariyle kesinleşmiş, tahakkuk etmiş ve fiilen yararlanılmış bir işlem, tutar söz konusu değildir.

Vergiye uyumlu mükellef olduğu halde, yıllık beyannamesinde zarar beyan etmesi ya da indirim/istisnalar nedeniyle matrah beyan etmeyen mükelleflerin uygulama dışında tutulması bizce haksızlığa yol açmıştır. Her türlü bildirim ve beyanını yasal süresi içinde yapan, kayıt dışı işler yapmayan, defter kayıtlarını usulüne uygun ve denetime elverişli şekilde tutan, sigortalı eleman çalıştıran, açıktan ödemeleri olmayan, SMİYB (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmayan) kullanmayan, düzenlemeyen bir mükellef yasa tarafından vergiye uyumlu mükellef olarak kabul edildiği halde, sırf yıllık beyannamesinde matrah beyan etmediği için bu destek imkanından yararlanamıyor olması bizce bu vergiye uyumlu mükellefin cezalandırılması anlamına gelmektedir. Bizce bu konuda yasa metninde bir değişiklik yapılması faydalı olacaktır. Çünkü yasanın genel gerekçesinde de yer verildiği üzere bu düzenlemenin amacı vergiye gönüllü uyumun artırılmasıdır. Vergiye gönüllü olarak uyum sağlayan ama çeşitli (yasal) gerekçeleri ile matrah beyan edemeyen mükelleflerin bu uygulamanın dışında görülmesi doğru olmayacaktır kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak genel tebliğde uygulama usul ve esasların örnekleri ile açıklanması faydalı olacaktır. Bilhassa "indirimden yararlandıktan sonra" dahi yapılacak tespitler üzerine kesinleşecek tarihyatların bu destek uygulamasına nasıl etkiler edebileceği detaylı şekilde örnekleri ile açıklanmalıdır. Bununla birlikte, bu düzenlemeye (indirimden yararlandıktan sonra dahi ilgili dönemlere yönelik geriye dönük yapılacak tespitlerin indirim hakkına etkisine) dair lafzın bizce yasa metninde yeniden ele alınması gerekmektedir. Zira yıllık beyannamenin verdiği tarihte bu yönde bir tespit yapılmamış olması ancak aradan birkaç yıl geçtikten sonra bir tespit yapılması halinde indirim hakkının iptal edilmesi bizce vergi uygulamasında ciddi bir belirsizlik yaratacaktır ve bu husus Anayasaya da aykırılık teşkil etmektedir. Diğer taraftan, sonradan yapılacak tespitlere istinaden yararlanılan indirim imkanı kısıtlanmak isteniyorsa (ki bizce bu yasanın amacına, özüne ve Anayasa ile güvence altına belirlilik ilkesine aykırıdır), yapılan tespit tutarı kadar bir düzeltme istenmelidir. Örneğin: Yazımızda da yer verdiğimiz gibi 800.000 TL indirimden yararlanan bir mükellef için iki sene sonra ilgili bir dönem için 1.000 TL'lik bir tespit yapılması halinde 800.000 TL'lik indirim hakkının tamamının ortadan kalkacak olması ne kadar adaletli ve mantıklı bir yaklaşım olabilir. Kaldı ki indirimden yararlandıktan sonra yapılacak tespitler bizce geriye dönük yararlanılan indirimleri ortadan kaldırmamalı ama isteniyorsa sonraki dönemlerde verilecek yıllık beyannamelere istinaden oluşacak indirimden yararlanma hakkını (ki bizce yine tespit tutarı ile indirim tutarı mukayese edilmelidir) azaltabileceği yönünde bir yasal düzenleme yapılması daha

doğru olacaktır kanaatindeyiz. Bununla birlikte yine belirtmek isteriz ki, bu yaklaşım mükelleflerin üzerinde "demoklesin kılıcı" misali bir etki yaratacaktır. Bir mükellef, 2018 Nisan ayında 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesini verdikten sonra hak ettiği vergi indirimi miktarını 2018 Mayıs ayında diğer vergi borcuna mahsuben kullanmak istediğinde "acaba birkaç yıl sonra 2017, 2016 veya 2015 yılı kayıtlarım incelenir ve 1.000 TL'lik bir tespit bile yapılabilir mi? Yapılırsa yararlandığım bu indirim iptal edildiğinde faizi ile birlikte ödeyeceğim vergi yükü ne kadar olur?" şeklinde bir düşünceye girmek, olası risk senaryoları çizmek zorunda mıdır? Örneğimize göre, 2018 Nisan ayı itibarıyla vergiye uyumlu olduğu kabul edilen ve GVK Mükerrer 121. maddeden yararlanma hakkı olan bir mükellef, birkaç yıl sonra yapılması muhtemel bir inceleme sonucunda eğer tespit yapılır ve buna istinaden vergi tarhiyatı gerçekleştirilirse geriye dönük olarak vergiye uyumlu olmayan bir mükellef gibi değerlendirilmesi vergi uygulamalarında olması gereken belirlilik, öngörülebilirlik, hukuki güvenlik ve geriye yürümezlik ilkelerine son derece aykırı bir yaklaşımdır kanaatindeyiz.

Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU – Öğretim Üyesi  
Güray ÖĞREDİK – SMMM

## İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA DİKKAT ÇEKEN AYRINTILAR

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

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

Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi olarak eklenen düzenleme, uygulamada pek çok tereddüt yaratmıştır. Bugüne kadar özgelgelerle açıklana gelen tereddütlü konularla ilgili olarak 2015 başlarında sınırlıda olsa bazı açıklamalar getiren bir taslak sirküler hazırlanmış idi. Ancak bu sirkülerde aradan geçen bir buçuk yıla yakın sürede nihai halini alıp yayınlanabilmiş değildir.

Bu kez bakanlık bir tebliğ taslağı hazırlanmış olup, makalemiz bu tebliğ taslağında yer alan açıklama ve örneklerden hareketle bazı hususlara dikkat çekmek için hazırlanmıştır.

**1-Teşvik belgesi müracaatından önceki hesap dönemi tarih aralığına ait kazançlar indirimli kurumlar vergisi hesaplamasına konu edilebilecek midir?**  
Mükelleflerin genel olarak takvim yılı esasında veya kendilerine verilen izinle yine 12 aylık bir süreyi kapsayan özel hesap dönemi esasında kazanç tespiti ve vergilendirilmeleri söz konusu olmaktadır.

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

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

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

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

Örneğin devamında belli bir açıklık olsa da bu ifade indirimli kurumlar vergisine 3. geçici vergi döneminden itibaren başlanabileceği şeklinde yorumlanabileceği gibi indirimli kurumlar vergisinin tatbik edileceği kazancın 3 dönemde elde edilen kazançla sınırlı olacağı şeklinde de anlamaya müsaittir.

Örnekte, indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı ifade edilen tutar teşvik belgesi müracaatının yapıldığı tarihe kadarki tüm hesap dönemi kazancı olduğundan, teşvik belgesi müracaatının

yapıldığı tarihe kadar olan hesap dönemi aralığı kazançlarının indirimli Kurumlar Vergisine tabi olduğu kabul edilmelidir.

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

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

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

Buna göre;

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

ile bulunan tutardan fazla olamayacaktır.

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

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

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

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

Örnekte; (F) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2014 hesap döneminde başlamış olduğu komple yeni yatırımının toplam tutarının 10.000.000 TL' olduğu, 2014 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirildiği ve (F) A.Ş nin yatırımdan 2014 hesap döneminde 2.000.000 TL kazanç elde ettiği ve yine (F) A.Ş. 2014 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiş olduğu (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30) belirtilerek, 2014 beyanında indirimli Kurumlar vergisi matrahının ne olacağı aşağıdaki şekilde hesaplanmış.

Belgedeki Toplam Yatırım Tutarı	10.000.000,00
Yatırıma Katkı Oranı	40%
Vergi İndirim Oranı	80%
Tatbik Edilecek KV oranı (%20-(%20x0,80))	4%
Yatırımın Tamamının Gerçekleşmesi Durumunda Teşvik Edilecek Katkı Tutarı (10.000.000 x 0,4)	4.000.000,00
Gerçekleşen Yatırım Harcaması	6.000.000,00
Gerçekleşen Yatırım Harcaması Üzerinden Sağlanan Katkı (6.000.000 x 0,4)	2.400.000,00
Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	2.000.000,00
Diğer Faliyetlerden Elde Edilen Kazanç	20.000.000,00

### **Diğer Faaliyet Kazancına İndirimli KV uygulaması**

#### **1.Sınır**

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

#### **2. Sınır**

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

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

### **Yatırımdan Elde Edilen Kazanca İndirimli KV uygulaması**

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

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

kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına engel teşkil etmemekte.

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

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

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

### **3- İndirimli kurumlar vergisi hesaplaması hangi kazanç üzerinden yapılacaktır?**

İndirimli Kurumlar Vergisinin uygulanacağı kazanç ifadesinin ticari bilanço karını yoksa mali kar mı olduğu konusunda ilgili kanun maddesinde bir açıklık bulunmamakta idi.

Konu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan çeşitli muktezarlar ile açıklanmaya çalışılmışsa da her bir mükellefin özel durumuna yönelik olarak bazen ticari kar bazen mali kar şeklinde verilen cevaplar mükellefleri bu konuda çelişkiye düşürebilmekte idi.

Hazırlanan bu taslak tebliğ 32.2.8 Tevsi Yatırımlarda indirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması başlıklı bölümü içinde yer alan;

*“Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.”*

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

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

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

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

İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması konusunda 2015 yılında taslak olarak duyurusu yapılan ve özgelger dışında uygulama hakkında tek kaynak olarak görülmektedir.

Çınar Bağlan  
YMM



## FATURAYA SÜRESİNDE İTİRAZ EDİLMESİ VEYA EDİLMEMESİNİN SONUÇLARI

### Eski ve Yeni Türk Ticaret Kanunlarında Faturanın tarifi yapılmamıştır.

Mevzuatımızdaki bütün ifadeler ve faturanın işlevi çerçevesinde biz Faturayı; “*satıcı ile müşteri arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispat etmeye yarayan, hukuki niteliği olan bir belgedir*” şeklinde tanımlamaktayız.

24 Aralık 2003 Tarih 25326 sayılı Resmi Gazete yayınlanan E.2001/1, K. 2003/1 sayılı Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararında sözü edildiği üzere fatura; sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK.’nun 23/2. maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği, ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Sözleşmenin kuruluşu aşamasında başta var olmayıp, ifa ile ilgili hususlarda sözleşmeyi değiştiren ve diğer tarafın durumunu ağırlaştırıran kayıtların sonradan faturaya konulması durumunda -ki buna muhatabınca itiraz edilmesi dahi- bu kayıtların faturanın zorunlu ve olağan içeriğinden kabul edilmesi, düzenlemenin şekline olduğu kadar amacına da aykırı düşecektir.

Nitekim, kuruldaki tartışmalar sırasında TTK.’nun 23/2. maddesi hükmündeki kariyerin faturanın olağan içeriği (mutad münderecatı) hakkında geçerli olması gerektiği, mutad içeriğin ifa ile ilgili hususlarla sınırlı olduğu kabul edilerek, faturaya sözleşmeyi değiştiren veya diğer tarafın durumunu ağırlaştırıran kayıtlar konulduğu takdirde, olağan (mutad) olmayan bu hususlara faturayı alanın süresince itiraz etmemesi durumunda bu kayıtlarla sorumlu olmayacağı benimsenmiştir.

Buna ek olarak; Faturayı alan kişinin tacir olmaması halinde özellikle tüketiciyi koruma amacıyla ekonomik yönden daha kuvvetli olan tacir (satıcı vs.) karşısında alıcının korunması gerektiği; faturaya konulan vade farkı kaydına alıcının sekiz gün içinde itiraz etmemesi durumunda faturayı düzenleyen tacirin TTK.’nun 23/2. maddesindeki karineden yararlanamayacağı, faturadaki vade farkı kaydına itiraz edilmemesinin sonuç doğurmayacağı da kabul edilmiştir.

Yukarıda faturanın tarifinde belirtmiş olduğumuz “*satıcı ile müşteri arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispat etmeye yarayan, hukuki niteliği olan bir belgedir*” ifadelerinde gerçek bilgiler içeren bir faturanın bütün unsurları bulunmaktadır.

Fatura;

- Satıcı ile müşterisi arasında meydana gelen ticari bir ilişkiyi ispatlaması gerekmektedir. Bunun için de, bu iki taraf arasında ticari ilişkinin ilk kuruluş aşamasında mutabık kaldıkları hususları içermesi gerekmektedir. Fatura iki taraf arasında ticari ilişkinin kuruluşu safhasında mutabık kalınan hususları içermiyor ise yasanın belirtilen 8 gün içinde itiraz edilmemesi halinde faturanın kabul edildiği anlamı çıkmayacaktır. Çünkü iki tarafın anlaştıkları şartlar dahilinde bir fatura düzenlenmemiş olmaktadır.
- Fatura iki taraf arasındaki ticari ilişkinin ispat vesikasıdır. Her ne kadar yasanın fatura başlıklı maddesinde “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*” İfadelerinden faturanın istenilmesini müşterinin arzusunun bağlı olduğu, istemediği takdirde satıcıdan fatura almayabileceği anlamı çıkıyorsa da, fatura hukuki olarak düzenlemesi zorunlu bir belgedir.
- Fatura iki taraf arasında ticari ilişkiyi ispat edici bir belge olmasından dolayı hukuki bir niteliği bulunmaktadır.

## 1. Faturaya İtiraz İçin Gerekli Süre

Yeni Türk Ticaret Yasasının 21/2 maddesiyle getirilen hükme göre faturaya itiraz için gerekli süre, bu faturanın alındığı tarihten itibaren 8 gündür.

Yeni ve eski Türk Ticaret Yasalarında faturanın içeriğine itiraz için 8 günlük süreden söz edildiğine göre, bu 8 günlük sürenin tespiti önem kazanmaktadır. 8 günlük sürenin belgelerle tespit edilmesi gerektiği açıktır. Bu sebeple düzenlenen faturanın karşı tarafa gönderilirken, karşı tarafça teslim alınmış tarihinin belli edilecek şekilde gönderilmesi gerekmektedir. Bunların yanında düzenlenen faturanın karşı tarafa bir zabıtle teslim edilmesi ise en garanti yoldur.

Ayrıca irsaliyeli faturaların, malın tesliminde karşı tarafa verildiği ve malı alan tarafından irsaliyeli faturanın altındaki malı teslim alan yerinin, faturayı teslim alan tarafından imzalandığını da göz önüne alarak, irsaliyeli faturanın karşı taraf tarafından imzalanarak alındığı tarih, yasada gösterilen 8 günlük sürenin başladığı tarihtir.

Alıcı ile satıcı arasındaki sözleşmenin yazılı olabileceği gibi Kanunun 21/3 maddesinde belirtildiği şekilde Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle veya sözlü de olabilmesinin olağan olduğu gerçektir. Şurası muhakkaktır ki, satıcı tarafından bir faturanın düzenlenmiş olmasını, satıcı ile alıcı arasında Kanunun 21/3 maddesinde yazıldığı şekilde bir anlaşmanın bulunduğu göstergesi olarak kabul etmek gerekmektedir.

Ancak taraflar arasında yazılı ya da sözlü sözleşmenin bulunmaması halinde, faturadan da söz etmek olasılığı bulunmamaktadır. Bunun çok tabii bir sonucu olarak taraflar arasında yazılı veya sözlü bir sözleşme olmamasına karşın bir fatura düzenlenmiş ise bu faturanın süresi içinde karşı tarafa ibraz edilmiş olup olmamasının, diğer bir anlatımla Türk Ticaret Yasasının 21/2 maddesindeki süreden de bahis edilmesinin olanağı olmayacaktır.

## 2. Faturanın İçeriği

Türk Ticaret Yasasının 21/2. maddesindeki “*Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.*” hükmünü incelememiz gerekmektedir.

Faturanın zorunlu içeriği ve şekil şartlarına ilişkin düzenleme Vergi Usul Yasası'nın 230. Maddesinde yer almıştır.

Buna göre;

*Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

1. *Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;*
2. *Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*
3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*
4. *Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*
5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)*

*Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.*

şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.

Fatura, satıcı ile müşteri arasında yapılan bir ticari anlaşma çerçevesinde düzenlenmektedir. Satıcı ile müşteri arasında yapılan anlaşma yazılı olabileceği gibi sözlü de yapılabilir. Bunun yanında satıcı ile müşteri arasında Yeni Türk Ticaret Kanununun 21/3 maddesinde belirtildiği üzere; *Telefonla, telgrafla, herhangi bir iletişim veya bilişim aracıyla veya diğer bir teknik araçla ya da sözlü olarak kurulan sözleşmelerle yapılan açıklamaların içeriğini doğrulayan bir yazıya alan kişi, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde bir itirazda bulunmamışsa söz konusu teyit mektubunun yapılan sözleşmeye veya açıklamalara uygun olduğunu kabul etmiş sayılır.*

Fatura, bir anlaşmaya dayanarak düzenlenmiş ise faturanın muhteviyatının bu anlaşma hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle Türk Ticaret Yasasının 21/2. maddesindeki *“Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.”* hükmü uyarınca fatura içeriği ile sözleşme hükümlerinin birbiri ile uyumlu olmaması halinde satıcıya sözleşmedeki hükümler hatırlatılarak sözleşmeye uyulması gerektiği belirtilmelidir.

Faturanın, yazılı bir sözleşme hükmüne dayanılarak düzenlenmesi halinde muhteviyatının doğruluğunun tespiti, bu konuda yapılacak itirazlar daha kolay ve daha az sorunlu olacaktır. Faturanın, bir sözleşmeye dayanmadan düzenlenmesi durumunda da gene Türk Ticaret Yasasının 21. maddesindeki sekiz günlük itiraz süresi geçerli olmaktadır.

Fatura içeriğinden söz ederken, içerik (*Eski Kanunundaki ifadesi; Münderecat*) kelimesi ile neyin anlaşılması gerektiğini açmak gerekmektedir. Faturanın içeriğinden kast edilenin, faturayı tanzim eden tarafından faturaya yazılan mal veya hizmetin, adedi, açıklamaları, tutarı ile fatura üzerinde yapılan bedeli ile ilgili hesaplamaları ve sunulan hizmet veya satılan mal ile ilgili bilgileri içerik olarak kabul etmek gerekmektedir. Satılan mal veya hizmet ile ilgili olan bu bilgilerin yanında, faturanın tarihi, malın sevk tarihi ve alıcı ile ilgili bilgiler de içeriktir.

**Bütün bu bilgilerin tamamının sözleşmenin kuruluşu aşamasında başta var olan ve ifa ile ilgili hususlarda sözleşmeyi değiştirmeyen ve diğer tarafın durumunu ağırlaştırmayan ve sonradan faturaya ilave edilmemiş kayıtlar olması gerekmektedir. Dolayısıyla faturanın zorunlu ve olağan içeriği olan bu bilgilerin kabul edilmesi, diğer bir anlatımla yapılan ticari anlaşmanın ifa aşamasında faturaya dökülmüş hali ile tam uygunluğu halinde faturanın içeriğinin (münderecatının) tam ve doğru olduğu kabul edilebilir. Bunun dışındaki bir durumda 8 gün içinde itiraz edilmemiş bir fatura kabul edilmiş sayılmaz.**

### **3. Faturaya İtiraz Edilmesi**

Eski Türk Ticaret Yasasının 23/2 ve Yeni Türk Ticaret Yasasının 21/2 maddesinde faturaya itiraz konusu işlenmiş olmasına karşın, faturaya itirazın ne şekilde yapılacağı ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

Her şeyden önce şu tespiti yapmamız gerekmektedir. Fatura her zaman düzenleyen açısından aleyhine delil teşkil eden bir belgedir. Diğer bir anlatımla, fatura içeriğine itiraz edilmiş ya da itiraz edilmemiş olması, faturayı düzenleyen açısından kendisi için delil olma niteliğini değiştirmeyecektir.

Faturayı alan tarafın, buna 8 gün içinde itiraz edebilmesi için her şeyden önce bu süre içinde bulunduğunu belgelemesi ve faturayı düzenleyen tarafa da itiraz ettiği tarihin, faturayı teslim aldığı tarihten itibaren 8 günlük süre içinde olduğunu belirtmesi gerekmektedir. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi fatura sözleşmenin kuruluş aşamasında taraflar arasındaki anlaşmaya uygun olarak düzenlenmemiş ise 8 içinde itiraz edilmemesi faturanın içeriğinin kabulü anlamına gelmeyecektir.

Ayrıca faturanın içeriğine yapılacak olan bir itirazın, karşı tarafa bildirilebilmesi, diğer bir anlatımla faturayı düzenleyen tarafa faturanın içeriğine yapılan itirazın izah edilebilmesi için anlatılması gereken bütün konuların yazılı olarak yapılması gereği en azından iki tarafın anlaşabilmesi ya da sorunun ortaya konulabilmesi açısından önemlidir.

Bunun yanında faturayı düzenleyen ile faturayı alan arasında yazılı bir sözleşme bulunması halinde, faturayı alanın, faturaya itirazında anlaşma şartlarını ve bu anlaşmadaki hangi noktalarda uyumsuzluk olduğunu açıklayabilmesi için itirazın yazılı olarak yapılması gerekecektir.

Bütün bunların yanında fatura içeriğine yapılacak olan itirazın bir belge niteliğinde olmasını sağlamak, sonradan çıkabilecek olan hukuki anlaşmazlıkta kullanabilmek açısından önemlidir. Yapılacak olan bu itirazda gönderilen belgelerin karşı tarafça teslim alındığından emin olunması, diğer bir anlatımla itirazın süresi içinde yapıldığının ispatı için noter kanalı ile yapılması yerinde olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Yasasınının 23/3 maddesinde ayıplı bir malın satıcıya bildirilmesi ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Buna göre;

*“Malın ayıplı olduğu teslim sırasında açıkça belli ise alıcı iki gün içinde durumu satıcıya ihbar etmelidir. Açıkça belli değilse alıcı malı teslim aldıktan sonra sekiz gün içinde incelemek veya incelettirmekle ve bu inceleme sonucunda malın ayıplı olduğu ortaya çıkarsa, haklarını korumak için durumu bu süre içinde satıcıya ihbarla yükümlüdür. Diğer durumlarda, **Türk Borçlar Kanununun** 223 üncü maddesinin ikinci fıkrası uygulanır.”*

Bu hükümlere göre, Alıcının teslim aldığı malın ayıplı olduğu malı teslim sırasında açıkça belli ise, alıcının durumu iki gün içinde satıcıya bildirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Eğer teslim alınan malın ayıbı açıkça belli değilse, alıcı, teslim aldığı malı teslim tarihinden itibaren sekiz gün içinde incelemeli veya incelettirmelidir. Bu muayene sonucunda teslim alınan malın ayıplı olduğu ortaya çıkarsa durumu sekiz günlük süre içinde satıcıya bildirme zorunluluğu vardır.

Alıcının bu zorunluluğu yerine getirmemesi halinde Borçlar Kanununun 223/2 maddesine göre, almış olduğu emtiayı kabul etmiş sayılmaktadır.

Sözünü ettiğimiz, Borçlar Yasasınının 223 maddesi şu şekildedir:

**MADDE 223-** *Alıcı, devraldığı satılanın durumunu işlerin olağan akışına göre imkân bulunur bulunmaz gözden geçirmek ve satılana satıcının sorumluluğunu gerektiren bir ayıp görürse, bunu uygun bir süre içinde ona bildirmek zorundadır.*

*Alıcı gözden geçirmeyi ve bildirimde bulunmayı ihmal ederse, satılanı kabul etmiş sayılır. Ancak, satılana olağan bir gözden geçirmeyle ortaya çıkarılmayacak bir ayıp bulunması hâlinde, bu hüküm uygulanmaz. Bu tür bir ayıbın bulunduğu sonradan anlaşılırsa, hemen satıcıya bildirilmelidir; bildirilmezse satılan bu ayıpla birlikte kabul edilmiş sayılır.*

— . . . —

Davacının, satın teslim ettiği malın miktarı ile tutar bedelini kanıtlaması gerekir. Davacının gönderdiği fatura davalı tarafından reddedildiği için mal miktarının tespitine esas olamaz. Bu

nedenle ispat külfeti davacıya düşer. (*Yargıtay 11. Hukuk Dairesi T. 20.11.1990 E. 1990/1931 K. 1990/7421*)

--- --

İşin bedeli, yapıldığı tarihteki yerel piyasa rayicine göre belirlenmesi gerekir. Faturaya süresi içinde itiraz edildiğine göre, fatura içeriği kesinleşmiş sayılmayacağından, faturadaki miktar da iş bedeli olarak esas alınmaz. Bedelde uyuşmazlık çıkması durumunda işin bedeli BK. M. 366'daki kurallar uyarınca saptanmalıdır. (*Yargıtay 15. Hukuk Dairesi T. 14.3.1996 E. 1996/696 K. 1996/1386*)

#### **4. Faturaya İtiraz Edilmemesi**

Yukarıda, fatura her zaman düzenleyen açısından aleyhine delil teşkil eden bir belge olduğu, yani, fatura münderecatına itiraz edilmiş olması ya da itiraz edilmemiş olması, faturayı düzenleyen açısından kendisi için delil olma niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Türk Ticaret Yasasının 21/2 maddesi hükümlerinde bulunan "*Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.*" hükmüne göre, sekiz gün içinde münderecatına itiraz edilmeyen faturanın münderecatı kabul edilmiş olmaktadır.

Burada önemli olan alıcı ile satıcı arasında oluşan ticari ilişki sonucunda düzenlenen faturanın bu ilişkinin şartlarına uygun olup olmaması durumudur. Uygunluk mevcutsa yasaya göre, itiraz süresi olan sekiz gün içinde itiraz edilmeyen faturanın içeriği kabul edilmiş olmaktadır. Buradan çıkararak, alıcı ile satıcı arasında mevcut sözlü ya da yazılı sözleşmeye aykırı olarak düzenlenen bir faturaya 8 gün içinde itiraz edilmemesi, faturanın içeriğinin kabul edildiği anlamına gelmemektedir, diyebiliriz.

#### **Aşağıya Faturaya Süresinde İtiraz Edilmesi Veya Edilmemesi İle İlgili Bazı Yargıtay Kararları Alınmıştır.**

Bir sözleşmeye dayanmayan faturanın soyut olarak muhatabına gönderilmesi ve muhatabın faturaya itiraz etmemiş olması onun kesinleştiği sonucunu doğurmaz. (*Yargıtay 15. Hukuk Dairesi T. 27.6.2002 E. 2002/1631 K. 2002/3536*)

--- --

Davalıya gönderilen ve itiraza uğramayan faturaların alacak bölümünde vade farkı olarak bir miktar gösterilmemiş olup faturanın altına 8 günü geçen ödemeler için vade farkı uygulanacağına dair ibareye yer verilmiştir. Bu şekilde düzenlenen ve ticari defterine işlenen faturalara itiraz edilmemiş olması vade farkı isteminin kesinleştiği sonucunu doğurmaz. (*Yargıtay 15. Hukuk Dairesi T. 25.9.2003 E. 2002/1784 K. 2003/4315*)

--- --

TTK'nın 23/2 maddesi uyarınca keşide edilen faturaya itiraz edilmemiş olması halinde fatura münderecatının kabul edilmiş sayılacağı hükmü ancak taraflar arasında faturanın keşide edilmesine neden olan akdi ilişkinin ispat edilmesi durumunda geçerlidir. (*Yargıtay 11. Hukuk Dairesi T. 8.6.1988 E. 1988/60 K. 1988/3809*)

--- --

Faturaların alacağın mevcudiyetine delil teşkil etmesi için muhataba tebliğinden itibaren sekiz gün içerisinde itiraza uğramamış olması gerekir. (*Yargıtay 3. Hukuk Dairesi T. 29.5.2000 E. 2000/4885 K. 2000/5011*)

--- --

Sözleşme dışı işin yapılarak, teslim edildiği itirazsız kabul olunduğu, çekişmesiz ise, bu işlerin bedelini içerir faturaların karşı tarafa yani işi yaptırana tebliğ edilmiş olmasına karşın Türk Ticaret Kanunu'nun 23/2. madde hükmünde öngörülen ( 8 ) günlük süresi içinde itiraz olunmaması durumunda, sözleşme dışı işlerin bedelinin doğruluğuna yönelik olarak, tarafların

iradeleri birleşmiş olacağından, kesinleşen fatura kapsamındaki iş bedeli tarafları bağlayıcı olur. **(Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 09.06.2008 E. 2007/3090 K. 2008/3800)**

--- --  
Davaya dayanak alınan faturanın Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesi gereğince kesinleşmiş ve tarafları bağlayıcı olduğunun kabul edilebilmesi için, fatura konusu işle ilgili yanlar arasında sözleşme yapıldığının yasal delillerle kanıtlanması ve bedeli uyuşmazlık konusu işin de kabul edilebilir yeterlikte iş sahibine teslim edildiğinin yüklenici tarafından kanıtlanmış olması zorunludur. Mahkemenin kabulünde ve somut olayda olduğu gibi, açıklanan koşullar gerçekleşmeden sadece faturanın karşı tarafa tebliğ edilmiş ve itiraz edilmemiş olması yanlar arasında akdi ilişkinin kurulmuş olduğunu, iş bedelinin istenebilir olduğunu kanıtlamaz. **(Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 07.03.2008 E. 2007/2029 K. 2008/1483)**

--- --  
Türk Ticaret Kanunu'nun 23/2. maddesi gereğince; faturayı alan kimsenin, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde kapsamı hakkında itirazda bulunmaması sonucu fatura kapsamını kabul etmiş sayılabilmesi için faturanın, yanlar arasındaki yazılı sözleşme şartını değiştirecek içerikli olmaması gerekir. **(Yargıtay 15. Hukuk Dairesi 14.02.2007 E. 2006/7750 K. 2007/882)**

--- --  
Faturanın içeriğine 8 gün içerisinde itirazda bulunulmadığı takdirde sadece faturada belirtilen verilerin doğru olduğu karinesi doğar. Bu durumdan, faturanın verilmesine neden olan iş veya hizmetin de yapılmış olduğunun kabul edildiği anlaşılmaz. Uyuşmazlık halinde, işin yapılmış olduğunun kanıtlanması gerekir. Ayrıca, davalıya tebliğ edilmiş olan fatura içeriğinin kesinleşmesi söz konusu olamaz. Faturanın deftere kaydı taşımanın gerçekleştiğine yalnızca karine teşkil eder. Bu karinenin aksinin ispatı her zaman olanaklıdır. **(Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 05.05.2005 E. 2004/7832 K. 2005/4738 )**

--- --  
Davalı alım satım ilişkisini kabul etmemektedir. Bu nedenle davacının fatura deliline dayanabilmesi için, faturada yazılı malı davalıya teslim ettiğini, bu teslimin borç doğurucu sözleşmesel hukuki bir ilişki sonucu olduğunu, faturanın da bu ilişki sonucu düzenlenmiş olduğunu genel ispat kurallarına göre ( yemin teklifi dahil ) kanıtlanması gerekir. Çünkü tebliğ edilen faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemiş olması hali, faturada yazılı malın alıcıya teslim edildiğini göstermez, bu sadece malın fiyat ve adedi yönünden içeriğini kabul anlamına gelir. **(Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 06.10.2005 E. 2005/8385 K. 2005/9627)**

Rüknettin KUMKALE  
Yeminli Mali Müşavir

## **ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUNUN ŞARTLARI**

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru için öngörülmüş olan şartları şu şekilde özetleyebiliriz:

1- Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru için öncelikle ortada devletin kamu gücünün aktif ya da pasif bir ihlâli neticesinde meydana gelmiş bir mağduriyetin olması gerekmektedir.

Devletin kamu gücünün bir uygulamasından ya da uygulamamasından kaynaklanan bir mağduriyet söz konusu olmadıkça Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru imkânı söz konusu olmayacaktır.

2- Devletin kamu gücünün aktif ya da pasif ihlâline karşı ülke içindeki tüm idârî ve hukukî yolların tüketilmiş olması gerekmektedir. Kişiler, mâruz kaldıkları ihlâllere karşı doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunamazlar.

Öncelikle ülke içindeki tüm idârî ve hukukî yollar sırayla ve usûle uygun olarak tüketilmiş olmalıdır.

3- Bireysel başvuruya konu olan mağduriyetin Anayasa'da teminât altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden bir ya da birkaçının ihlâl edilmesi ile ilgili olması gerekmektedir.

Anayasa'da yer alan diğer hükümler ya da hiç yer almayan konularla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulamaz.

4- Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, yasal süresi içinde yapılmalıdır. Bireysel başvuru için yasal süre, ülke içindeki tüm idari ve hukukî yolların tüketilmesini belirleyen **en son karar tarihinden itibaren 30 gündür.**

Eğer bireysel başvuru konusu ile ilgili olarak ülke içinde herhangi bir idari ya da hukukî başvuru yolu öngörülmemişse, bireysel başvuruya konu olan hak ihlâlinin öğrenildiği ândan itibaren yine 30 günlük süre söz konusudur.

Eğer mücbir sebep olarak nitelendirilebilecek afet, ağır hastalık, yasal engel vb. durumlardan ötürü bireysel başvuru 30 günlük süre içinde yapılamamışsa, söz konusu engelin ortadan kalktığı ândan itibaren 15 gün içinde bireysel başvuru yapılmalıdır.

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurunun mücbir sebepten dolayı geç yapılmış olması ile ilgili incelemesini yapacak ve kararını verecektir.

**5- Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen işlemler ve kararları kapsamaktadır.**

Bu tarihten önceki işlem ya da kararlardan kaynaklanan hak ihlâlleri ve mağduriyetlerin bireysel başvuru kapsamına dâhil edilme imkânı yoktur.

## **ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU NASIL OLACAK VE HANGİ NOKTALARA DİKKAT ETMEK GEREKİYOR?**

Başkasının hak veya özgürlüğünün sınırlanmasında da başvuru yapılamaz; kişisel zarar doğmuş olmalı.

İhlal halinde kendiniz bireysel başvuru yapabileceğiniz gibi bunu bir mahkemeden de isteyebilirsiniz. Dış temsilcilikler aracılığıyla da başvuru yapılabilir.

Bedavaya adalet olmaz: Başvuru için 150 TL'lik bir harç yatırılması gerekiyor.

Başvuru, yargı yollarının tüketilmesinden veya eğer böyle bir yol yoksa ihlalin öğrenilmesinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmalı. Eğer bir mazeretiniz varsa bu mazeret gerekçesinin ortadan kalkmasının ardından 15 gün içerisinde başvurmak gerekiyor. Tabii bu durumda hakim önce mazeretin geçerli olup olmadığına karar verecek.

Peki nasıl bir dilekçe hazırlamak gerekiyor başvuru için?

Şöyle:

Başvuru dilekçesinde,

- başvurucunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin,
- işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün,
- dayanılan Anayasa hükümlerinin,
- ihlal gerekçelerinin,
- başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların,
- başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile
- varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekiyor.

Başvuru dilekçesine,

- dayanılan deliller ile
- ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve
- harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi de şart.

Hepsi tamam mı? Hemen sevinmeyin. Çünkü dava dilekçenizin tam olması da bireysel başvurunuzun mutlaka kabul edileceği anlamına gelmiyor. Mahkeme bünyesinde oluşturulacak bir komisyon üç halde dilekçenizi kabul etmeyebilir:

- Başvurunuz, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımıyorsa,
- Önemli bir zarara uğramadıysanız ve
- Dilekçeniz açıkça dayanaktan yoksun bulunursa.

Diyelim ki tüm engelleri aştınız ve dilekçeniz kabul edildi. Sizinle Anayasa Mahkemesi içerisinde kurulan iki bölümden biri ilgilenecek. Hangi ihlal halinde hangi bölümün davaya bakacağı tahminimce İktüzükte düzenlenecek. En azından düzenlenmesi lazım çünkü şu anda böyle bir ayırım yok.

Dilekçenizin kabul edilmesiyle birlikte bir örneği Adalet Bakanlığı'na gönderilecek ki dilediği takdirde Adalet Bakanlığı davayla ilgili görüşünü bildirebilsin.

Filmlerde gördüğümüz dava sahnelerinin Anayasa Mahkemesi'nde de yaşanacağını düşünüyorsanız yanılıyorsunuz. Çünkü davalar dosya üzerinden görülecek. Ama ihtiyaç duyulursa duruşma da yapılabilecek.

Öyle bir durum olur ki maruz kaldığınız hak veya özgürlük ihlali sürekli ve ihlalin engellenmesi için bazı tedbirlerin alınması gerekir. İşte bu gibi durumlarda davanıza bakan bölüm gerekli önlemleri alabilecek. Ancak bu tedbirler en fazla altı ay süreyle etkili olabilecek. Dava bu süre içerisinde sonuca bağlanmazsa tedbirler kalkacak.

Eğer hak veya özgürlüğünüzün ihlali bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa o zaman davaya bakan bölüm sadece ihlal olup olmadığını ve ihlal varsa nasıl ortadan kaldırılacağını söyleyebilecek. Daha fazlasına yetkisi yok.



Eğer Mahkeme, bir ihlal olduğu kanaatine vardığına, ihlalin giderilmesine ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılmasına karar verecek.

Kanun tasarı aşamasındayken fırtınalar koparan düzenlemede değişikliğe gidildi ve eğer ihlal bir mahkeme kararından kaynaklandıysa Anayasa Mahkemesi'nin o mahkeme kararını iptal etmesi artık söz konusu değil. Bunun yerine eğer ihlal kararı çıkarsa yeniden yargılama yapılmak üzere dosya o mahkemeye geri gönderilecek. Eğer bunda bir yarar yoksa tazminata hükmedilebilecek.

“Bireysel başvuru hakkımız var, hadi onu doya doya yaşayalım” dediğinizi duyar gibiyim. Aman ha! 6216 sayılı kanunun bireysel başvuruyla ilgili bölümünün son maddesinin bir eli belinde, diğer elinise işaret parmağı aşağı-yukarı sallanıyor:

*Bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvuru sahipleri aleyhine, yargılama giderlerinin dışında, ayrıca ikibin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebilir.*

Hükümet bireysel başvuru kurumunun kendisini kötüye kullanacak ama ben hakkımı düzgün kullanırken bile “acaba yanlış anlaşılır mıyım?” diye tedirginlik yaşayacağım... Adalet bu olsa gerek!

Hangi başvurular hakkın kötüye kullanımı olarak kabul edilecek, buna kim karar verecek, dilekçe hakkımı kötüye kullandığımı iddia etmek başlı başına bir hak ihlali değil midir ve eğer bir hak ihlaliyse bireysel başvuru hakkımı kullanmamın Anayasa Mahkemesi tarafından hakkın kötüye kullanılması olarak kabul edilip para cezasına mahkûm edilmem suretiyle temel hak ve özgürlüğümün ihlal edildiğini iddia ederek bireysel başvuru yapabilir miyim?

Bakalım Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru uygulamalarıyla endişelerimizi ve kafamızdaki soruları giderebilecek mi?

Bunun için 23 Eylül 2012'yi beklememiz gerekecek. Çünkü kanunun geçici madde 1/8 hükmüne göre Anayasa Mahkemesi ancak bu tarihten sonra kesinleşen kararlar aleyhine yapılacak başvurulara bakabilecek.

Mustafa Dönmez  
Avukat-YMM

# **İNTERNET SİTESİ ÜZERİNDEN SATIŞLARA ARACILIK YAPAN FİRMALARIN TÜKETİCİ KANUNU BAKIMINDAN SORUMLULUKLARI**

## **Özet**

1982 Anayasasının "Tüketicilerin korunması" başlıklı 172'nci maddesi "Devlet, tüketicileri koruyucu ve aydınlatıcı tedbirler alır, tüketicilerin kendilerini koruyucu girişimlerini teşvik eder." hükmü ile tüketicilerin korunmasını anayasal güvence altına almış ve Devleti tüketicileri korumakla görevlendirmiştir.

Anayasa ile verilen görev çerçevesinde 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hazırlanmıştır. Bu doğrultuda, 4077 sayılı eski Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda değişiklikler yapılmış ve eski kanunda yer almayan bir çok yeni düzenlemeye bu kanunda yer verilmiştir. 27.11.2014 tarihli Resmi Gazete'de Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Değişen Kanun ve Yönetmelik ile birlikte kurdukları sistem üzerinden satıcılar ile tüketicileri karşı karşıya getiren firmalara da mesafeli satışlarından dolayı yükümlülükler getirilmiştir.

## **1. Giriş**

Satıcıların tüketicilere mektup, katalog gönderme veya reklam yoluyla teklifte bulunması ve alıcının da genellikle posta yolu ile sipariş vermesi esasına dayalı mesafeli satış yöntemi zamanla telefon, faks, televizyon ve internet gibi iletişim araçlarının da devreye girmesiyle uygulama alanı yaygınlaşmış ve farklılaşmıştır.

İnternet üzerinden yapılan mesafeli satışlar, ülkemizde de yaygın hale gelerek oldukça çeşitlilik kazanmıştır. Artık hemen her işletme kendi sahip olduğu veya aracı siteler yoluyla ürünlerini internet üzerinden satmak istemektedir. Aynı şekilde gelecekte de mal veya hizmet alım-satımının büyük bir kısmının bu sektörde gerçekleşeceğini ileri sürmek mümkündür. Ancak, mesafeli satışlardaki bu denli büyüme, bilhassa internet aracılığıyla satış yapan şirketlerin sistemlerinde pek çok karmaşıklıkla beraberinde getirmiştir.

Günümüzde, pazarlama tekniklerinin ulaştığı aşamada, satıcı-sağlayıcıların tüketicilere ulaşmak amacıyla kullandığı yöntemlerin çeşitliliği ve etkililiği tartışma götürmez bir gerçektir. İnternet üzerinden mal ve hizmetlerini pazarlayan ve bunun için kendi sistemlerini kuran firmaların yanı sıra, kendileri mal ve hizmet üretmediği halde mal ve hizmet üretimi yapan firmalara aracılık eden firmalar da tüketiciler ile sözleşme düzenlemektedirler.

4077 sayılı eski Tüketici Kanununda aracılık hizmeti gören firmalar ile ilgili açık bir düzenleme bulunmaz iken 6502 sayılı Kanun ile aracılık hizmeti sunan firmalar ile ilgili de düzenlemelere yer verilmiştir. Aracı hizmet veren sitelerin işleyişlerine ve sorumluluklarına ilişkin hususlar yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

## **2. İnternet Sitesi Üzerinden Aracılık Hizmeti Yapan Firmaların Genel İşleyişi**

Kendi ürettikleri veya satıcı olarak piyasa sürdükleri ürünleri bulunmadığı halde kurdukları sistem üzerinden satıcılar ile tüketicileri buluşturan firmaların internet sitesi üzerinden aracılık hizmeti görerek tüketiciler ile mesafeli satış sözleşmesi kurdukları bilinmektedir. Söz konusu satış sistemi ülkemizde de son dönemlerde giderek yaygınlaşmıştır. Bu satış sisteminde firmalar kurmuş oldukları internet sitesi üzerinden satıcılar ile alıcıları karşı karşıya getirmektedir. Satıcı firmalar aracı firmanın sitesinde ürünlerinin tanıtımını ve satışını yapmakta, tüketiciler ise birçok firmanın bir arada bulunduğu site üzerinden firmaların avantajlı fiyatlarına ulaşmak ve satıcı firmalar arasında kıyaslama yapmak suretiyle daha uygun fiyata ürün alma imkanına kavuşmakta,

böylelikle hem satıcı-sağlayıcıların hem de tüketicilerin iki taraflı memnuniyetinin sağlandığı bir sistem oluşturulmaktadır .

Bu satış sisteminde aracı firma tüketici ile sözleşme düzenlemekte ve satıcı-sağlayıcının satılan ürünü tüketiciye ulaştırması sağlanmaktadır.

Söz konusu satış sistemi ile site üzerinden yapılan satışlarda indirimli ürün ve hizmetler, nihai tüketici tarafından satın alındıktan sonra, tüketicinin ödemiş olduğu ücret aracı firmaların hesaplarında bloke edilmektedir. Tüketiciler almış olduğu ürün veya hizmetin kendilerine ulaşmasından sonra, aracı firmaya onay vermekte aracı firma da tahsil edilen bedel içinden sunulan hizmete ait sözleşme ile belirlenen komisyon bedelini düşükten sonra kalan kısmını ilgili işletmeye göndermektedir. Bu şekilde aracı firmalar tüketicinin mal ve hizmeti edindiğinden emin olmakta ve tüketici mağduriyetleri önlenmeye çalışılmaktadır.

### **3.6502 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeler**

4077 sayılı Kanun döneminde aracılık hizmeti veren firmalar ile ilgili doğrudan bir düzenleme bulunmadığından, uygulamada bu firmaların satıcı-sağlayıcı mı yoksa aracı firma mı olduğu yönünde sorunlar yaşanmakta idi. Söz konusu sorunların yaşanması nedeniyle 6502 sayılı Kanunla, mal ve hizmet satışı yapmamakla birlikte bunların satışına aracılık eden firmalar ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. 6502 sayılı Kanunda internet ortamında oluşturdukları sistem çerçevesinde satıcı veya sağlayıcıların mal veya hizmetlerinin mesafeli yöntemle tüketicilere ulaşmasına aracılık ederek, satıcı veya sağlayıcı adına tüketiciden mal veya hizmetlerin bedelini tahsil edenlerin, mesafeli satışa ilişkin Kanun ve Yönetmeliklerde belirtilen yükümlülüklerden dolayı tüketicilere karşı sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

Ancak bedel tahsil etmeden sadece satıcı veya sağlayıcılar ile tüketicilerin iletişime geçmelerine aracılık eden ve genellikle yer sağlayıcı niteliğine haiz olan internet sitelerinin bu hükümlerine tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Buradan hareketle, satıcı ve sağlayıcılar adına tüketiciler ile mesafeli satış sözleşmesi yapan firmaların Kanunda ve Mesafeli Satışlar Yönetmeliğinde yer alan mesafeli satışlara ilişkin hükümlerden sorumlu olacağı anlaşılmaktadır. Aracılık hizmeti yapan firmaların tüketicilere karşı sorumluluklarının neleri kapsayacağı aşağıda başlıklar halinde gösterilmiştir.

### **A- Ön Bilgilendirme Yükümlülüğüne İlişkin Hükümler**

Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliğine göre; mesafeli sözleşmelerde tüketicinin, sözleşme veya herhangi bir teklifle bağlanmadan önce kapsamı yönetmelikte yer alan hususlarda açık, anlaşılır bir şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir. Herhangi bir uyuşmazlık çıktığında bu bilgilendirmenin yapıldığını ispat etme yükümlülüğü satıcı veya sağlayıcıda olacaktır. Yönetmeliğe göre satıcı veya sağlayıcı, tüketicinin belirtilen yöntemlerle ön bilgileri edindiğini kullanılan uzaktan iletişim aracına uygun olarak teyit etmesini sağlamak zorundadır. Aksi halde sözleşme kurulmamış sayılır.

Ayrıca Mesafeli Satışlar Yönetmeliğine göre mesafeli sözleşmenin internet yoluyla kurulması halinde, satıcı veya sağlayıcının; bilgilendirme yükümlülüğü saklı kalmak kaydıyla, sözleşme konusu mal ve hizmetin temel niteliklerini, mal veya hizmetin vergiler dahil toplam fiyatını, cayma hakkı kullanılması durumunda bu hakkın kullanılma şartları, süresi vb. bilgileri ve cayma hakkını kullanmayan tüketicinin cayma hakkını kaybedeceğine ilişkin bilgileri bir bütün olarak, tüketicinin ödeme yükümlülüğü altına girmesinden hemen önce açık bir şekilde ayrıca göstermek zorunda olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda Kanun ve Yönetmeliğin satıcı ve sağlayıcılara yüklemiş olduğu ön bilgilendirme yükümlülüğüne ilişkin hükümlere aracılık hizmeti gören firmaların da tabii olduğu, aracılık hizmeti gören firmaların tüketiciler ile sözleşme imzalamadan önce yukarıda yer verilen ön bilgilendirme hükümlere ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeleri gerekmektedir.

### **B- Cayma Hakkına İlişkin Hükümler**

6502 sayılı Kanuna göre tüketici ondört gün içinde herhangi bir gerekçe göstermeksizin ve cezai şart ödemeksizin mesafeli sözleşmeden cayma hakkına sahiptir. Cayma hakkı süresi, hizmet ifasına ilişkin sözleşmelerde sözleşmenin kurulduğu gün; mal teslimine ilişkin sözleşmelerde ise tüketicinin veya tüketici tarafından belirlenen üçüncü kişinin malı teslim aldığı gün başlar. Tüketicinin bu süre içerisinde cayma talebini satıcı veya sağlayıcılara iletmesi yeterlidir. Ayrıca bildirim satıcı veya sağlayıcılara varması veya onun tarafından öğrenilmiş olması şartı aranmayacaktır.

6502 sayılı Kanunda cayma hakkının kullanılmasına ilişkin olarak cayma bildirimini satıcı-sağlayıcıya yöneltilmiş olması yeterli görülmüştür. Yeni yönetmelikte bu bildirim şekline ilişkin olarak "Cayma hakkının kullanıldığına dair bildirim cayma hakkı süresi dolmadan, yazılı olarak veya kalıcı veri saklayıcısıyla satıcı veya sağlayıcıya yöneltilmesi yeterlidir." hükmüne yer verilmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise "Cayma hakkının kullanılmasında tüketici bu Yönetmeliğin ekinde yer alan formu kullanabileceği gibi cayma kararını bildiren açık bir beyanda da bulunabilir. Satıcı veya sağlayıcı, tüketicinin bu formu doldurabilmesi veya cayma beyanını gönderebilmesi için internet sitesi üzerinden seçenek de sunabilir." düzenlemesini ihtiva etmektedir.

Kanun ve Yönetmelikte cayma hakkının kullanılması aşamasında aracı firmalara ne şekilde başvurulacağı hususlarında ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle internet üzerinden kurdukları sistem ile alıcılar ile satıcıları karşı karşıya getiren firmalar mesafeli sözleşmesinin tarafı oldukları için, tüketiciler tarafından cayma hakkına ilişkin bildirimlerin aracı firmaya yapılması gerekmektedir. Aracı firmalar bizzat mal ve hizmet ifasında bulunmadığından, ürünün teslimi henüz gerçekleşmemiş satışlarda cayma hakkını kullanan tüketicinin talebini alarak cayma hakkına ilişkin işlemlerin tamamlanmasını sağlayabilir. Ayrıca satıcı-sağlayıcı firmaya cayma hakkı kullanıldığından tüketiciye ürünün gönderilmemesini talep edebilir. Bu şekilde cayma hakkını kullanan tüketicinin talebi yerine getirilmiş olunur.

Satıcı-sağlayıcılar tarafından tüketiciye ürün teslimi gerçekleştikten sonra cayma hakkının kullanılması durumunda da tüketicilerin cayma hakkına ilişkin bildirimlerini yine aracı firmaya yapmaları gerekmektedir. Aracı firmaların satılan ürünü kendileri tüketiciye ulaştırmadıklarından, tüketicileri satıcı-sağlayıcı firmanın adresine yönlendirerek malın iadesine ilişkin yükümlülükten kurtulabilir. Yalnız cayma hakkını kullanan tüketicinin iade masraflarını yönetmelikte belirlenen hükümlere uygun olarak aracı firmanın karşılaması gerekmektedir. Aracı firmanın satıcı-sağlayıcı firmalar ile yaptığı sözleşmelerde cayma hakkı durumlarındaki iadelere ilişkin hüküm koyarak bu yükümlülükten kurtulmaları mümkündür.

### **C- İade Masraflarına İlişkin Hükümler**

Mesafeli Satışlar Yönetmeliği satıcı veya sağlayıcıların, tüketicilerin cayma hakkını kullandığına ilişkin bildirimlerinin kendilerine ulaştığı tarihten itibaren on dört gün içinde, teslim masrafları da dahil olmak üzere tahsil edilen tüm ödemeleri iade etmeleri gerektiğini hüküm altına almıştır. Yine yönetmelikte satıcının iade için belirttiği taşıyıcı aracılığıyla malın geri gönderilmesi halinde, tüketicinin iadeye ilişkin masraflardan sorumlu tutulamayacağı, satıcının ön bilgilendirmede iade için herhangi bir taşıyıcıyı belirtmediği durumda ise, tüketiciden iade masrafına ilişkin herhangi bir bedel talep edilemeyeceği düzenlenmiştir.

Yine yönetmelikte tüketicilerin satın aldıkları mallar ile ilgili cayma hakkını kullanmaları durumunda, aldıkları malları cayma hakkını kullandığına ilişkin bildirimleri yönelttikleri tarihten itibaren on gün içinde satıcı veya sağlayıcıya ya da yetkilendirmiş olduğu kişiye geri göndermek zorunda olduğu şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

Bu durumda aracı firmalardan ürün satın alan tüketicilerin cayma hakkını kullanması durumunda, tüketicilerin ürüne ilişkin yapmış olduğu ödemeleri tahsilatı yapan aracı firmanın bildirimden kendisine ulaştığı tarihten itibaren on dört gün içinde geri ödemesi gerekmektedir. Aracı firmaların satıcı ve sağlayıcılar ile yaptıkları sözleşmelerde cayma hakkını kullanan tüketicilerin ödemelerine ilişkin düzenlemelere yer vererek tüketicilere yapmış oldukları ödemeleri satıcı ve sağlayıcı firmadan almaları mümkündür. Aracı firmaların cayma hakkı kullanan tüketicileri satıcı-sağlayıcı firmalara yönlendirmesi mevzuat hükümlerine uygun değildir.

#### **D- Bilgilerin Saklanması İlişkin Hükümler**

6502 sayılı Kanun ve Mesafeli Satışlar Yönetmeliğinde oluşturdukları sistem çerçevesinde, uzaktan iletişim araçlarını kullanmak veya kullanılmak suretiyle satıcı veya sağlayıcı adına mesafeli sözleşme kurulmasına aracılık eden firmaların, mesafeli sözleşmelerden dolayı satıcı veya sağlayıcı ile yapılan işlemlere ilişkin kayıtları tutmaları ve istenilmesi hâlinde bu bilgileri ilgili kurum, kuruluş ve tüketicilere vermekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda Kanun ve yönetmelik hükümleri uyarınca aracılık hizmeti veren firmaların, yalnız tüketiciler ile yaptıkları mesafeli sözleşmelere ilişkin kayıtları değil, satıcı ve sağlayıcılar ile yaptıkları sözleşmeleri de üç yıl boyunca saklamaları gerekmekte, bu bilgi ve belgeleri belirtilen süre zarfı içinde ilgili kurum ve kuruluşlara ve tüketicilerin de talep etmesi durumunda tüketicilere vermesi gerekmektedir.

#### **4. Sonuç**

Kendi ürettikleri veya satıcı olarak piyasaya sürdükleri ürünleri bulunmadığı halde kurdukları sistem üzerinden satıcılar ile tüketicileri buluşturup internet sitesi üzerinden aracılık hizmeti gören firmaların, tüketiciler ile mesafeli satış sözleşmesi düzenlemeleri gerektiğine ilişkin 4077 sayılı eski Tüketici Kanununda doğrudan bir düzenleme bulunmadığı halde, 6502 sayılı yeni Tüketici Kanununda bu firmalar ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Buna göre internet ortamında oluşturdukları sistem çerçevesinde satıcı veya sağlayıcıların mal veya hizmetlerinin mesafeli yöntemle tüketicilere ulaşmasına aracılık ederek, satıcı veya sağlayıcı adına tüketiciden mal veya hizmetlerin bedelini tahsil eden firmaların, mesafeli satışa ilişkin Kanun ve Yönetmeliklerde belirtilen yükümlülüklerden dolayı tüketicilere karşı sorumlu olacakları, ancak bedel tahsil etmeden sadece satıcı veya sağlayıcılar ile tüketicilerin iletişime geçmelerine aracılık eden ve genellikle yer sağlayıcı niteliğine haiz olan firmaların ise bu hükümlere tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Kanun ve yönetmelik hükümlerine göre, aracı firmaların sözleşme yapılmadan önce, kapsamı yönetmelikte yer alan hususlarda açık, anlaşılır bir şekilde tüketiciyi bilgilendirilmesi gerekmektedir. Aracı firma ile tüketici arasında kurulan sözleşme neticesinde tüketicilerin cayma hakkına ilişkin aracı firmalara on dört gün içinde yazılı olarak başvurmaları durumunda aracı firmaların başvuruyu kabul ederek cayma hakkına ilişkin Kanun ve yönetmelikte yer alan hükümlere uygun hareket etmesi gerekmektedir. Cayma hakkını kullanan tüketicinin ödemiş olduğu paraları ve ürünün geri alınmasına ilişkin hükümlerde de yine aracı firma sorumluluk altındadır. Ayrıca aracı firmalar tüketiciler ve satıcı-sağlayıcılar ile yaptıkları sözleşmeleri üç yıl boyunca saklamaları gerekmekte ve ilgililerin talebi üzerine sözleşmeleri ilgililere vermek zorundadırlar.

**Kaynakça**

- T.C. Yasalar (28.11.2013). 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun. Ankara: Resmi Gazete (28835 sayılı)
- T.C. Yasalar (08/03/1995). 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun. Ankara: Resmi Gazete (22221 sayılı)
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (27.11.2014). Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (29188 sayılı)
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (06.03.2011). Mesafeli Sözleşmelere Dair Yönetmelik. Ankara: Resmi Gazete (27866 sayılı)

**Fatih KOÇAK**

**Gümrük ve Ticaret Müfettişi**

# İPTAL EDİLEN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ İADE SORUNU

## Özet

Bilindiği üzere imzalanan sözleşmeler damga vergisine tabidir ve özellikle yüksek tutarlı sözleşmelerde ödenen vergi hayli yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Damga vergisi sözleşmenin (kâğıdın) imzalanıp resmiyet kazanmasıyla doğmakta ve ödenmektedir. Bunun ardından uygulamada zaman zaman imzalanan sözleşmenin geçersiz kaldığı gözlemlenmekte olup, bu geçersiz kalma; Kamu İhale Kurumu kararıyla veya mahkeme kararıyla veya taraflardan birinin sözleşmeden caymasıyla ortaya çıkabilmektedir.

Bu tip durumlarda damga vergisini ödeyen ancak vergiye konu olan sözleşmenin içeriğinden yararlanamayan tarafın, ödediği vergiyi geri alabilip alamayacağı konusu, uygulamada sık karşılaşılan sorunlardan biridir. Uygulamada damga vergisinin kağıda bağlı ve kağıt bazında alınan bir vergi olduğundan hareketle, kağıdın düzenlenmesiyle verginin doğduğu dolayısıyla kağıt iptal edilse dahi verginin ortadan kalkmayacağı görüşü ağırlık kazanmaktadır.

## 1. Giriş

Damga vergisi işlemler üzerine konulmuş bir vergi olmayıp, kağıtların usulüne göre düzenlenmesini esas alan bir vergidir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kağıdın düzenlenmesiyle gerçekleşir. Fesih işlemi, halen hüküm ifade eden bir sözleşmenin veya taahhüdün taraflarının tek taraflı veya karşılıklı irade beyan mutabakatıyla gerçekleşir. Kişiler herhangi bir konuda anlaşıp kağıt düzenledikten sonra bu işlemde vazgeçebilirler.

Böylece usulüne uygun olarak düzenlenmiş kağıdın feshedilmesi durumu ortaya çıkabilir. İşte bu durumlarda kağıt usulüne uygun olarak düzenlendikten sonra işlemin feshedilmesinin vergilendirmeye engel teşkil edip etmediği tartışma konusu olmuştur.

## 2. Damga Vergisini Doğuran Olay

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu, herhangi bir hukuki işlemin nasıl, neden ve ne zaman doğduğu ile değil, hukuki işlemi belgeleyen kâğıtların düzenlenmesi ile uğraşır. Buna göre, kâğıt üzerine tesis olunmuş bir mükellefiyet şekli olan damga vergisinde hukuki işlemlerin kendisinin değil, bu işlemlerin dayanağını teşkil eden belgelerin vergilendirilmesi esastır.

488 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile damga vergisi alacağının meydana gelmesinin hukuki dayanakları açıklanmıştır. Buna göre, damga vergisine tabi kâğıt ilgili ya da ilgililerince düzenlenmesiyle vergi alacağına konu teşkil etmekte, dolayısıyla kâğıdın hukuki tekemmülü bir başkasının ya da makamın kabulüne bağlı bulunmamaktadır. Örneğin, tek tarafı bulunan ihale kararının alınmasıyla ve birden fazla tarafı olan sözleşmenin imzalanmasıyla bu kâğıtlar, bir hususu ispat veya belli etme vasfını kazanan birer belge olma özelliğine kavuşmaktadırlar.

Vergiyi doğuran olaya konu olan sözleşmelerin daha sonra bir şekilde geçersiz kalması durumunda, ödenen damga vergisinin geri alınıp alınamayacağına ilişkin Damga Vergisi Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu durumda, başka vergilerde uygulama alanı bulan "vergi hatası" (VUK, m. 116-126) ile ilgili hükümlerin damga vergisi konusunda da uygulanması gerektiği düşünülebilir. Zira VUK, 118/3'te ifade edilen "vergi kapsamına girmeyen" evrak ve işlemler" vergilendirme hatası olarak kabul edilmekte ve bu çerçevede ödenen vergilerin iadesi öngörülmektedir. Ancak uygulamada vergi idaresi, hata düzeltme hükümlerinin damga vergisi konusunda uygulanmasını kabul etmemektedir. Vergi idaresi özetle "Kâğıdın imzalanması ile bu vergi doğar ve ödenir. Daha sonra kâğıtta yazılı hususların uygulanıp uygulanmaması vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmaz" görüşündedir.

İdarenin bu paraleldeki uygulamaları sonucunda mükellefler de açmış oldukları davalarda 488 sayılı Yasanın 1'inci maddesine atıfta bulunarak, düzenlenen bir kağıdın damga vergisine tabi olabilmesi için, sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği iddia edilmektedir. Ancak, unutmamalıdır ki, imzalanan bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; sözleşmenin bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir; bu nitelik, sözleşmenin hukuken tekemmül ettiği anda, esasen, mevcuttur.

Öte yandan; damga vergisini doğuran olay olarak, "ibraz edilme veya hükümlerinden faydalanma" haline, Damga Vergisi Kanununun anılan 1'inci maddesinin son fıkrasında, yalnızca yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar bakımından göndermede bulunulmuş; Türkiye'de düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olabilmeleri için, böyle bir koşul aranmamıştır.

### **3.Sözleşmenin İptali ile Damga Vergisinin İadesi**

İptal edilen kağıdın damga vergisinin akıbeti uygulamada sıkça tartışmaya konu olmaktadır. Burada en sıklıkla karşılaşılan durum iptal edilen ihale kararları nedeniyle ödenen damga vergilerinin iadesi meselesidir. İptal edilen kâğıtların damga vergisinin akıbeti hususunda yine uygulamada farklı farklı görüşler ileri sürülmektedir.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu özgelelerde genel olarak, Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın kâğıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmiş olması ve imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden, istifade edilmemiş olmasının veya kısmen istifade edilmiş olmasının, o kağıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kağıt tekemmül ettikten sonra, kağıda konu muamelelerin feshedilmiş olmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği, o kağıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı, kağıtların sonradan hükmünden yararlanılmaması halinde bu kağıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair Kanunda bir hüküm bulunmadığı, ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilmesinin kanunen mümkün olmadığı şeklinde yazılı cevaplar vererek iadenin mümkün olmadığını ifade etmiştir.

Bununla birlikte, yargı kararlarında idareye yakın görüşler benimsense de, son yıllarda idare aleyhine alınan kararlar da bulunmaktadır. Öyle ki; Danıştay 9. Daire'nin 03/03/2014 tarihli ve Esas No:2013/857, Karar No: 2014/692 sayılı kararında "Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve herhangi bir hususu



ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtların yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konulması anında meydana gelmektedir.

İhale kararının hüküm ifade edebilmesi için; ihale kararına ve ihale kararına istinaden düzenlenen sözleşmeye karşı tüm yolların tüketilmesi zorunlu olup, ihaleye ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, kâğıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmesi halinde mümkündür. Olayda, davacı şirket tarafından üstlenilen ihale kararının İdare Mahkemesince iptal edilmesi durumunda, ihale kararının ve bu karara istinaden, ihale uhdesinde kalan mükellef ile ihale yetkilisi arasında imzalanan sözleşmenin tekemmül ettiğinden söz etme imkânı bulunmadığından ve bu durumda 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir belgeden söz edilemeyeceğinden, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği anlaşıldığından, davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı damga vergisinin terkinin gerekirken aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir." denilmektedir.

Bu tartışmalar bu şekilde devam ederken Maliye Bakanlığı olumlu bir adım atarak, bu konuya kısmi bir çözüm getirmiştir. 9 Ağustos 2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 28. maddesi ile, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı Tablonun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasına 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir:

"(4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)"

Bu değişikliğin yapılma gerekçesi ise, Kanun gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

"Kamu İhale Kanununa tabi ihalelerde şikâyet ve itirazın şikâyet üzerine ilgili kurum ve kuruluşlar ile Kamu İhale Kurumu Kararı veya yargı kararlarına istinaden ihalenin iptal edilmesi hâlinde, ihale kararına ilişkin damga vergisinin iade edilmesine imkan tanınmaktadır. Ayrıca, söz konusu ihale konusu işlerde düzenlenen sözleşmelere ait damga vergisinin iade edilmeyeceği hususuna açıklık getirilmektedir."

Bu açıklamalara göre, 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren,

- Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, iptal edilen ihale kararına ilişkin damga vergileri ilgililerine iade edilecektir.

- Ancak, söz konusu ihale konusu işlerle ilgili olarak sözleşme düzenlenmiş ise, bu sözleşmelere ait damga vergisi ilgililerine iade edilmeyecektir. Yapılan düzenleme, iptal edilen sözleşmelerin damga vergisinin iadesine imkân vermemektedir.

#### **4. Sonuç**

Doktrinde damga vergisinin alınma nedeni olarak "Oluşturulan belgeler içinde yazılı hususlara kamunun bekçilik yapmakta olması ve sorun çıkması durumunda kâğıtlarda yazılı hususların kamunun korumasında olması" gösterilmektedir. Kanaatimizce, Damga Vergisi Kanununa göre, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olan kağıtların, yazılıp

imzalanması ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır. İhale işlemleri dolayısıyla düzenlenen ihale kararını ihale yetkilisinin onaylamasıyla, sözleşmeyi ise ihale yetkilisi ve yüklenicinin imzalanması ile damga vergisini doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısı ile iptal edilen sözleşmelerin damga vergisinin iadesinin güncel mevzuat çerçevesinde mümkün olmayacağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 28. maddesi ile Damga Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere binaen getirilen iptal edilen ihale kararına ilişkin damga vergilerinin iadesinin mümkün kılınması, ekonomik işlemler ve yatırımlar üzerindeki maliyetlerin düşürülmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması ve gönüllü uyumun sağlanması açısından önemli olduğu aşikârdır.

**Kaynakça**

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu

-488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

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

**Osman ERDOĞMUŞ**  
**Vergi Müfettişi**

# **İŞ GÜVENLİĞİ UZMANI VE İŞYERİ HEKİMİ ÇALIŞTIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ, ERTELENEN İŞYERLERİ VE DEVAM EDEN YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

## **Özet**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile işyerleri az tehlikeli, tehlikeli ve çok tehlikeli şekilde üç sınıfa ayrılarak, işyerlerinin tehlike sınıflarına göre kademeli olarak iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli çalıştırma yükümlülüğü getirilmiştir.

İşyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı çalıştırma yükümlülüğü öncelikle 50'den fazla çalışanı bulunan işyerleri için zorunlu kılınmış, daha sonra 50'den az çalışanı bulunan tehlikeli ve çok tehlikeli işyerleri için yükümlülük getirilmiştir. En son aşamada kamu kurumları ve 50'den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerlerinde uzman ve hekim bulundurma zorunluluğunun 01.07.2017 tarihinde yürürlüğe girmesi bekleniyordu.

7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi çalıştırma yükümlülükleri kamu kurumları ile 50'den az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için ertelenmiştir. Bu işyerleri için iş sağlığı ve güvenliğine yönelik önceki yükümlülükleri devam etmektedir.

## **1. Giriş**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu 20.06.2012 tarihinde kabul edilerek, 30.06. 2012 tarih, 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış, 6 ay sonra yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

Kanun bu anlamda bir ilki gerçekleştirmiş ve işçi memur ayırmadan bütün çalışanlar ve işyerleri için kurallar koymuştur. Bu zamana kadar ayrı bir kanun olmadan düzenlenen iş sağlığı ve güvenliği mevzuatı müstakil bir kanunla önemli bir düzenlemeye kavuşmuştur. Bu Kanunla ülkemizdeki bütün çalışanlar kanun kapsamına alınmış olsa da bazı işyerleri için yürürlük tarihi ertelenmiş, kademeli bir geçiş öngörülmüştür.

Makalemizde 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununa göre, işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı bulundurma zorunluluğunun hangi işyerlerini kapsadığı devam eden yükümlülüklerle birlikte açıklanacaktır.

## **2.İşyeri Hekimi ve İş Güvenliği Uzmanı Bulundurma Yükümlülüğü**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu 30.06.2012 tarih, 28339 sayı ile Resmi Gazete'de yayımlanmasına rağmen, 38'inci maddesi ile bazı maddelerinin yürürlük tarihi ileri bir tarihe ertelenmiş, geri kalan bütün maddelerinin yürürlük tarihinin ise altı ay sonra yani 01.01.2013 tarihi olacağı hüküm altına alınmıştır.

İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun çoğu maddesinin yürürlük tarihi olan 01.01.2013 tarihi aynı zamanda bazı işyerleri için iş sağlığı ve güvenliğine yönelik bazı yükümlülüklerin başladığını göstermekteydi. Bu tarihten itibaren 50'den çok çalışanı bulunan az tehlikeli, tehlikeli ve çok tehlikeli işyerleri için iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli bulundurma zorunluluğu getirilmiştir.

Kanunun 38'inci maddesi ile 50'den az çalışanı olan tehlikeli ve çok tehlikeli işyerleri için ise iş güvenliği uzmanı, işyeri hekimi ve diğer sağlık personeli bulundurma zorunluluğu 01.01.2014 olarak hüküm altına alınmıştır.

Kanunda geçen ve saymış olduğumuz 50'den fazla çalışanı bulunan az tehlikeli, tehlikeli ve çok tehlikeli işyerleri ile 50'den az çalışanı bulunan tehlikeli ve çok tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri dışında kalan, mimarlık, mühendislik, avukatlık, noterlik, kreş, anaokulu, bakkal, terzi, apartman, manav vb. gibi işyerleri için ise süreç biraz geç işlemiştir.

Buna göre, bu kapsamda yer alan 50'den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri ile kamu kurumları için Kanunun yayım tarihi olan 30.06. 2012 tarihinden itibaren iki yıllık bir süre öngörülmüştür. Henüz iki yıllık süre dolmadan bu işyerleri için, uygulamada 6495 sayılı Kanunla değişikliğe gidilerek yasal süre 01.07. 2016 tarihine ertelenmiştir. Daha sonra 6745 sayılı Kanunla süre bir yıl daha ertelenerek, 01.07.2017 tarihi olarak belirlenmiştir. En son 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bu süre şu an için 01.07.2020 olarak belirlenmiştir.

7033 sayılı Kanunla, 6331 sayılı Kanununun 6, 15 ve 30'uncu maddelerinde değişikliğe gidilerek, daha önce 10'dan az ibaresi yer alan hükümler, 50'den az şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikle, uygulama süresi uzatılan iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi bulundurma zorunluluğu bulunan az tehlikeli sınıfta yer alan ve 50'den az çalışanı bulunan işyerleri işverenlerine kendi işyerlerinin iş güvenliği uzmanı olma imkânı getirilmiştir.

Kanun kapsamında alınması gereken sağlık raporlarının ise Kamu hizmet sunucuları veya aile hekimlerinden alınabileceği, yani işe girişte alınan sağlık raporları ve periyodik muayeneler haricindeki bütün iş sağlığı ve güvenliği faaliyetlerinin sertifika almış işverenler tarafından yerine getirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunla uzatılan üç yıllık süreçle birlikte, işyerleri ile ilgili, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından açılan sertifika programlarına katılan işverenlere kendi işyerlerinin iş sağlığı ve güvenliği hizmetlerini yerine getirme imkânı getirilerek önemli bir kolaylık sağlanmıştır. Bakanlığın açmış olduğu sertifika programına katılmak için herhangi bir mezuniyet şartı aranmaksızın 18 yaşını dolduran her işveren iş güvenliği uzmanlığı eğitimi alabilecektir.

### **3.İşverenlerin Yerine Getirmesi Gereken Diğer Yükümlülükler**

7033 sayılı Kanunla sadece kamu kurumları ve 50'den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri ile ilgili işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanı bulundurma zorunluluğu 01.07.2020 tarihine ertelenmiş, bu süreçte 50'den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyeri işverenlerine eğitim almaları şartıyla bu yükümlülüğü yerine getirme imkânı getirilmiştir. Çalışan sayısı kısıtlaması getirilmeksizin, bir ve üzerinde çalışanı bulunan, az tehlikeli, tehlikeli, çok tehlikeli sınıfta yer alan bütün işyerlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren yerine getirmesi gereken ve aşağıda saymış olduğumuz yükümlülükler devam etmektedir.

Buna göre çalışanı bulunan bütün işyerleri tarafından,

- ' İş sağlığı ve güvenliği risk değerlendirme raporunun hazırlanması,
- ' Acil durum planları, yangın, tahliye eğitimi ve tatbikatlarının yaptırılması,
- ' Tüm çalışanların sertifikalı iş sağlığı ve güvenliği eğitimi alması,
- ' Çalışanlar arasından belirli kişilerin ilkyardımcı sertifikası alması,
- ' Koruyucu donanım ve ekipmanların belirlenmesi, tedarik edilmesi ve eğitiminin verilmesi,
- ' Personel görev tanımlarının, iş sağlığı ve güvenliği talimatlarının ve prosedürlerin hazırlanması,
- ' İşyerinde kullanılması gereken iş güvenliği işaretlerinin belirlenmesi

gerekmektedir.

#### **4. Sonuç**

7033 sayılı Kanunla, 6331 sayılı Kanunun 38'inci maddesi değiştirilerek kamu kurumları ve 50'den az çalışanı bulunan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için iş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi bulundurma zorunluluğu 01.07.2020 tarihine ertelenmiştir.

Ayrıca bu süre içerisinde daha önce 10'dan az çalışanı bulunan, yeni düzenleme ile 50' den az çalışanı bulunan az tehlikeli işyeri işverenlerine, kendi işyerlerinin iş güvenliği uzmanı olma imkânı getirilmiş, işe giriş ve periyodik sağlık kontrollerinin ise kamu hizmet sunucularından veya aile hekimlerinden sağlanması önü açılmıştır.

Kanuni düzenleme 01.01.2013 tarihinden itibaren işverenlerin yerine getirmesi gereken diğer yükümlülükleri kapsamamaktadır.

#### **Kaynakça**

-6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

-Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

**Ahmet ÖZCAN**

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

## **İŞ KAZALARINDA İŞVEREN HANGİ HALLERDE SORUMLU OLMAZ**

### **İşveren hangi halde sorumlu olmaz**

İşverenin kusurlu eylemi ile zarar arasında uygun bir illiyet( Ortaya çıkan zarar ile failin davranışı (fiil) arasındaki bağlantı) bağı yoksa işverenin sorumluluğundan söz edilemez.

Kusur sorumluluğunda şu hallerde illiyet bağı kesilebilir. Bunlar,

Mücbir neden,

Zarar görenin ve 3. kişinin ağır kusurudur.

Öğretide illiyet(Ortaya çıkan zarar ile failin davranışı (fiil) arasındaki bağlantı) bağını kesen nedenlerin bütün sorumluluk halleri için geçerli olduğu vurgulanmaktadır. Kusurlu olmadığı halde işvereni, meydana gelen zarardan sorumlu tutmak adalet ve hakkaniyet duygularını incitir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 18.03.1987 tarih ve 1986/9-722 Esas, 203 sayılı kararı da aynı doğrultudadır.

İllyet bağı sorumluluğun temel ögesidir. Zararla eylem arasında illiyet bağının mevcut olması, zararın eylemin bir neticesi olarak ortaya çıkması, yani eylem olmadan zararın meydana gelmeyeceğinin kesin olarak bilinmesidir.

Hiçbir hukuk düzeni mantık yasalarına göre mevcut olmayan illiyet'i yaratamaz. Mantık bakımından bu illete sonsuz zincir halinde neticeler bağlanabilir.

Hukuki netice olarak zararın tazmin sorumluluğunun kabulü için, bir sebebe illi olarak bağlanan neticeler silsilesinin içinde hangi kesimin gerekli ve yeter olacağını belirlemek yine hukuk düzeninin görevidir.

# VERGİ MEVZUATINDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN HÜKÜMLER

## Özet

Vergi hukuku literatüründe "sorumluluk" kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, ilişkili kişi olması sebebiyle vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak amacıyla kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8/2. maddesinde vergi sorumlusu kavramı "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu tanım genel bir tanım olmakla beraber her sorumluluk türü kendi kanunlarının ilgili bölümlerinde ayrıca düzenlenmiştir.

## 1. Giriş

Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır. Ancak tüzel kişiliği olmayan cemaatler, iktisadi kamu müesseseleri gibi topluluklar da mükellef olabilmektedirler. Bunların mükellefiyetleri vergi kanunlarının istisnaları olarak kabul edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8/2. maddesinde vergi sorumlusu kavramı ise "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu vergi kanunlarını ihdas ederken karşısına aldığı mükellef dışında, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini kolaylaştırmak ve takip edebilmek amacıyla mükellefin çeşitli nedenlerle muhatap olarak alınmasının efektif olmaması nedeniyle bir de kendisine muhatap olarak sorumlu tayin etmektedir. Böylece alınması gereken verginin sorumlular aracılığıyla aranması ve takip edilmesi sağlanarak vergi güvenliği kuvvetlendirilmiş olmaktadır.

## 2.Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerine İlişkin Hükümler

Vergi hukuku alanında "sorumluluk" kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır.

Nitekim, VUK'un 8/2. maddesinde "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır.

Burada vergi sorumlusunun tanımı genel olarak yapılmış olup, bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir.

Vergi mevzuatımızdaki sorumluluğa ilişkin hükümler çeşitli şekillerde sınıflandırılmakla beraber başlıklar halinde aşağıdaki şekilde ayrıma tabi tutabiliriz.

### 2.1. Yasal Temsilcilerin Sorumluluğu

#### 2.1.1. Kanuni Temsilcilerin Ödevi:

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde kanuni temsilcilerin ödevi;

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

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

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

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." şeklindedir. Söz konusu madde hükmünde vergisel ödevlerin yerine getirmemesi sonucu düzenlenen sorumluluk müessesinden bahsetmektedir. Yani bir kusur sorumluluğu söz konusudur.

Herhangi bir kasıt veya ihmali olmasa dahi vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda sorumluluk durumu söz konusu olacaktır. Vergisel ödevlerden kasıt ise defter tutma, bildirimde bulunma, muhafaza ve ibraz, vergi karnesi gibi ödevlerdir. Ancak verginin ödenmesi vergi ödevi değildir. Bu kapsamda ilgili sorumluluk 6183 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmektedir.

Söz konusu maddede yer alan "alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır." hükmünde ise vergi ve buna bağlı alacakların neler olduğunu ilişkin kanunda bir açıklama yapılmamıştır. Kanun koyucu 3505 sayılı Kanun ile değişen fıkra ile ilgili gerekçede "Vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulması amaçlanmıştır." demektedir. İlgili gerekçeden de görüleceği üzere fikanın konulmasında amaç gecikme faizi ve zammını da içine alacak şekilde tüm fer'i amme alacaklarının da kanuni temsilcilerden aranmasına imkân vermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinde "Tüzel kişilerin sorumluluğu" başlığı altında "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu Kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur." hükmü yer almaktadır. İlgili kanun maddesinde cezaların tüzel kişilik adına kesileceği belirtilmiş olup aynı zamanda VUK'nun 10. maddesinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu durumda vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle oluşan ve mükelleften alınamayan vergi cezaları için kanuni temsilcinin mal varlığından alınması yoluna gidilecek ancak alındığı takdirde bu cezaya ilişkin rücu edilmesi durumu söz konusu olmayacaktır.

### **2.1.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu:**

6183 sayılı AATUHK Mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu;

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.



Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.) Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." şeklinde düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 tarihinde verdiği kararıyla, yukarıda belirtilen 6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35'inci maddesinin son iki fıkrasını iptal etmiştir.

İlgili kanun maddesinde ilk olarak amme alacağının amme borçlusundan aranması yoluna gidileceği ancak tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsili yoluna gidileceği belirtilmiştir. Buradaki sorumluluk VUK'nundaki düzenleme aksine vergi, ceza ve fer'i alacaklar gibi tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır.

İlgili bölümde belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sorumlulukta kusur sorumluluğu esasına dayanmakla birlikte, 6183 sayılı Kanun kapsamında yer alan sorumluluk türünde ise herhangi bir kasıt veya kusur olmaksızın tahsilat açısından sorumlu olunacağı belirtilmiştir.

2008 yılında eklenen 6183 sayılı Kanunun 5. ve 6. fıkralarındaki hükümler var olan bu sorumluluğu daha fazla arttırmıştı. Ancak Anayasa Mahkemesi ilgili fıkralar hakkında önemli bir değerlendirme yaparak iptal etmiştir. Böylece sorumluluk yönünden Vergi Usul Kanunu ile mevcut çelişki ortadan kaldırılmıştır.

## **2.2. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" düzenlenmiş olup söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir;

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Gerek vergi güvenliği gerek uygulama kolaylığı açısından çağdaş vergi idareleri, verginin asıl mükellefinin yanı sıra bunlara ödemede bulunanları vergi kesintisi yaptırarak verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır. Buna göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu maddede geçen "yaptıkları veya yapacakları

ödemeler" ibaresini Gelir Vergisi Kanununda geçen nakden veya hesaben ödeme kavramları çerçevesinde düşünölmelidir.

Gerçekten de GVK'nın 94. maddesinde gelir vergisi tevkifatının nakden veya hesaben ödeme sırasında yapılacağı belirtildikten sonra aynı kanunun 96'ncı maddesinde hesaben ödeme tanımlanmıştır. Buna göre hesaben ödeme deyimi vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları istihkak sahiplerine karşı borçlu gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir. Bu durumda tevkifat yapmak için nakden ve fiilen ödeme yapılmasını beklemek gerekmeyecektir. Mesela (A) Limited Şirketi işçisinin ücretini fiilen ödemesi bile tahakkuk ettirmesi halinde gelir vergisi tevkifatı yaparak beyan eder.

### **2.3. Mirasçılarının Sorumluluğu**

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesinde "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun 372. maddesinde "Ölüm halinde vergi cezaları düşer" hükmü gereği mirasçılarının vergi borçlarından sorumluluğu vergi cezalarını kapsamamaktadır.

Mirasçılarının miras bırakanının vergi borçlarından sorumlu olmak istememeleri halinde mirasın reddi için Türk Medeni Kanunu hükmü gereğince üç ay içinde sulh hukuk mahkemesine başvurulması gerekmektedir.

Alacağın 213 sayılı VUK kapsamında bir alacak olmaması durumunda 4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre hareket edilmektedir. 4721 sayılı Kanunun 641 ve 681' inci maddelerinde; mirasçılarının tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu sorumluluk mirasın paylaşılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras hisseleri oranında miras bırakanının borçlarından sorumlu olacaklardır.

### **2.4. Karnesiz Hizmet Erbabının Sorumluluğu**

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar (VUK Md. 251).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde diğer ücretli olarak vergilendirilecekler düzenlenmiş olup yanlarında diğer ücretli çalıştıranların tamamında sorumluluk söz konusu olmayıp maddede belirtildiği üzere;

1- Basit usulde tespit edilen ticaret erbabı

2- Götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin sorumluluğu kabul edilmiştir.

### **2.5. Emlak Vergisinde Sorumluluk**

Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir (Emlak Vergisi Kanunu Md. 30).

## 2.6. Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluk

### 2.6.1. Fason Olarak Rafine Ettirilen Ham Petrolden Elde Edilen (I) Sayılı Listedeki Petrol Ürünlerinin Teslimi:

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

### 2.6.2. (I) Sayılı Listedeki Malların Daha Yüksek Tutarda Vergiye Tabi Bir Mal Olarak Kullanılması veya Üçüncü Kişilere Satılması:

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tahsil edilir.

#### Örnek:

Konut veya sanayide kullanılmak üzere satın alınan ve ÖTV tutarı 1,2100 TL/Kg. olan L.P.G. nin, motorlu taşıtlarda otogaz olarak kullanılması halinde, söz konusu malın bu kullanımına ilişkin ÖTV tutarı 1,5780 TL/Kg. olduğundan, aradaki vergi farkı (1,5780 TL/kg -1,2100 TL/kg = 0,3680 TL/kg) ziyaa uğratılmış olacaktır. Bu durumda ziyaa uğratılan vergi, bahse konu malı daha yüksek vergili mal olarak kullandıktan veya satandıktan, Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tahsil edilir.

### 2.6.3. Ulusal Markeri Bulunmayan veya Standartlara Uygun Markeri Olmayan Malların Bulundurulması:

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca, Petrol Piyasası Kanununun 18'inci maddesine istinaden EPDK tarafından çıkarılan Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde, ulusal marker eklenme zorunluluğu getirilen mallarda ulusal marker bulunmadığı veya standartlara uygun markeri olmadığının tespiti halinde, bu malları aracında, işyerinde veya herhangi bir yerde bulunduranlar adına malların tespit tarihindeki miktarı üzerinden Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11'inci maddesindeki esaslara göre re'sen ÖTV tarh edilir ve bu tarihyata ayrıca vergi ziyai cezası kesilir.

### 2.6.4. II Sayılı Listedeki Malların İlk İktisabı, Teslimi veya İthaline İlişkin İşlemleri Gerçekleştirenlerin Sorumluluğu:

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır.

Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadır.

## **2.7. Damga Vergisinde Sorumluluk**

Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur.

Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

Kanunun 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrafta belirtilen kişilerden alınır.

Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır (Damga Vergisi Kanunu Md. 24).

Yine aynı Kanunun 25. maddesinde özel sorumluluk başlığı altında ayrı bir sorumluluk türü düzenlenmiş olup söz konusu madde "Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kâğıtların Damga Vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır" şeklindedir.

## **2.8. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir (KDVK Md. 9).

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

## **2.9. Kurumlar Vergisinde Tasfiye Memurluğu Sorumluluğu**

Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207'nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206'ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar (KVK Md.17/7).

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır (KVK Md.17/9).

Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede "Şirketinizin tasfiye işleminin devam ettiği, devam eden bir dava nedeniyle tasfiyenin sonlandırılmadığı belirtilerek, tasfiyeyi kapatmadan var olan yükümlülükler için karşılık ayırmak şartıyla ortaklara pay dağıtımı yapılıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiş olup söz konusu isteğe KVK 17/7 gerekçe göstererek karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapılamayacağı aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.

## **2.10. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk**

Trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150'nci maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur.

Noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar.

Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni muayeneleri yapmadan uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar.

Vergisi ödenmemiş veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48'inci madde hükmüne göre taksitlendirilmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, uçuşa elverişli belgesi verilemez.

### **3. Sonuç**

Vergisel işlemlerde esas amaç verginin mükellefin kendisinden tahsil edilmesi olsa da vergi kanunlarında vergi alacağını güvence altına alınması, hızlı, kolay ve en az masrafla olacak bir şekilde tahsilinin sağlanması için nc kişilere sorumluluklar yüklenmiştir. Söz konusu sorumluluk hükümlerinin kapsamına ilgili kanunlarında yer verilmiş olup uyulmadığı takdirde müeyyidelerle karşılaşılacaktır.

### **Kaynakça**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri Numaralı TV Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016
- Emre AKIN, "YMM Vergi Tekniği", EST Yayıncılık, 2017
- Dr. Mehmet Ali ÖZYER, "Açıklamalı ve rneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", 6.baskı, 2014/Temmuz
- Yrd. Doç. Dr. Adnan GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, Ss.157-19

**Sedat ZEKEZ**

**Vergi Müfettiş Yardımcısı**

## TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ ALEYHİNE DELİL OLMASI

Bir davada ispat yükü kendisine ait olan taraf, iddiasını kanıtlamak için diğer tarafın tuttuğu ticari defterlere dayanabilir. Taraf, ister tacir olsun ister olmasın, iddiasını sadece karşı tarafın defterleriyle ispat etmek istediğini, başka bir delile dayanmayacağını, karşı tarafın ticari defterlerinin içeriğini kabul edeceğini mahkeme önünde beyan etmesi halinde, bunun sonuçları Ticaret Kanunu'nda özel olarak düzenlenmiştir[12].

Kanıtın bu şekilde hasredilmesi üzerine mahkeme, karşı taraftan bütün ticari defterlerini mahkemeye vermesini söyler ve bunun için karşı tarafa bir süre verir. Bunun üzerine iki ihtimal mevcuttur.

Eğer karşı taraf ibrazdan kaçınırsa, 82'inci madde hükmü gereği mahkeme, defterlerin ibrazını istemiş olan tarafa iddiasının doğruluğu hakkında bir yemin verir. Bu noktada hâkimin yemin vermesi re'sen teklif olunan yemin olduğundan, mecburidir. Artık mahkeme yeminin neticesine göre karar vermekle sorumludur. Eğer yemin edecek kişi yeminden kaçınırsa, iddiasını ispat edememiş olur. Eğer yemin ederse, mahkeme bu yemin ile bağlıdır[13].

Eğer karşı taraf defterlerini ibraz ederse, mahkeme bu defterler üzerinde inceleme yapar yahut uygulamada sıklıkla olduğu gibi bu incelemeyi bilirkişiye yaptırır. Yapılan inceleme neticesinde yine çeşitli ihtimaller söz konusudur.

1. İbraz edilen defterlerde, ileri sürülen iddia hakkında hiçbir kayda rastlanılmadıysa, artık iddiasını diğer tarafın defterleriyle ispat etmek isteyen taraf, iddiasını ispat edememiş sayılır ve başkaca kanıt da ileri süremez ve davası reddolunur. Burada önemli olan hususlardan biri, defterlerini ibraz eden tarafın, defterlerini usulüne uygun olarak tutmuş olmasıdır. Eğer defterler usulüne uygun olarak tutulmamışsa, diğer tarafa, iddiasını ispat edebilmesi için başkaca delillerden de yararlanıp iddiasını ispatlama imkânının tanınması gerekir[14].

2. İbraz edilen defterlerde, sadece defter sahibi aleyhine kayıtlar varsa, burada artık ilgilini kanununun 84'üncü maddesi uyarınca defter sahibi aleyhine kesin kanıt mevcuttur. Kendi defterlerinde bulunan kayıtların aksini ispat edebilmesi ancak başka bir kesin kanıt ile mümkündür.[15]

3. İbraz edilen defterlerde, defter sahibinin hem aleyhine hem de lehine kanıtlar mevcutsa, örneğin defter sahibi olan A'nın, B'ye borçlu olduğu kaydı defterlerinde varsa ancak bu borcunu ödemediğine dair kayıt da bulunuyorsa bu noktada A'nın defterlerini usulüne uygun tutup tutmadığı önem kazanmaktadır[16].

- Eğer A, defterlerini usulüne uygun tutmuş ise, defterde bulunan kayıtlar bir bütün olarak değerlendirileceğinden artık A'nın borcunu ödemiş olduğu kabul edilir ve başkaca delil sunma hakkı olmayan B'nin davası reddolunur.

-Eğer A, defterlerini usulüne uygun tutmamış ise, defterlerinde bulunan ve kendi lehine olan kayıtlar dikkate alınmayacağı için artık burada A açısından aleyhe kesin delilden söz edileceğinden, borcunu ödemediğini ancak başka bir kesin delille ispat edebilir.

Yukarıda açıklamaya çalıştığım üzere, defterlerdeki kayıtların lehe yahut aleyhe kanıt olarak değerlendirilmesinde kilit nokta, bunların usulüne uygun olarak tutulmuş olup olmamasına bağlıdır.

## **B.TİCARİ DEFTERLERİN SAHİBİ LEHİNE DELİL OLMASI**

Kural olarak bir kimsenin kendi düzenlemiş olduğu belgelere dayanarak iddiasını ispat edebilmesi mümkün değildir. Yürürlükteki Ticaret Kanunu ile bu kurala istisna getirmiş ve tacirin tutmuş olduğu defterlerin belli şartların varlığı halinde kendi lehine kanıt oluşturabileceği düzenlenmiştir[17].

### **1.Her İki Taraf da Defter Tutma Yükümüne Tabi Olmalı:**

Ticari defterlerin sahibi lehine kanıt oluşturabilmesi için öncelikle her iki tarafında tacir olması gerekmektedir. Tacir olmanın neticesinde ancak defter tutma yükümlülüğünden söz edilebilir. Bu tanımlamaya Ticaret Kanunu'nun 14'üncü maddesinde belirtilen tacir gibi sorumlu olanlar ve tacir sayılanlar da dâhildir[18].

Eğer taraflardan biri tacir veya tacir sayılanlardan yahut tacir gibi sorumlu olanlardan değilse, artık tacir olan tarafın tuttuğu defterler, kendi lehine delil teşkil etmez, ancak aleyhine delil teşkil edebilir.

### **2.Uyuşmazlık Her İki Tarafın da Defterlerine Geçirmesi Gereken Bir Ticari**

#### **İşten Kaynaklanmalı:**

Ticaret Kanunu'nun 82'nci maddesine göre ticari işin, her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili olması gerekmektedir. Burada bahsi geçen ticari iş, ilgili kanununun 21'inci maddesinde tanımlanan genişlikte bir ticari iş değildir. Yani her iki tarafında tuttuğu defterlere işlenmesi gereken bir ticari işten bahsedildiği için, bir taraf için ticari sayılan iş, diğer taraf içinde ticari sayılır kuralı burada uygulanmamaktadır[19].

### **3.Defterler Kanuna Uygun Şekilde Tutulmuş Olmalı:**

Sahibi lehine kanıt oluşturması amaçlanan defterlerin Ticaret Kanunu'nun 85'inci maddesi hükmü uyarınca ticari defter olması ve kanuna uygun şekilde tutulmuş olması gerekmektedir. Yine aynı kanununun 1465'inci maddesi “ *Bir tacir işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri tutmamış olduğu takdirde, 66'ncı maddenin 1 ila 3 numaralı bendinde yazılı defterleri tutmuş olsa bile, fiilen tutmuş olduğu defterlerin kayıtları, ancak aleyhine delil olabilir* ” şeklinde düzenlenmiş olup, öncelikle tüm defterlerin tutulmuş olması gerektiğini belirtmiştir.

Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmuş olmasına kısaca değinmek gerekirse; ismen sayılan zorunlu defterler için tasdik işleminin ( TTK 69/I, 70/V, 72/IV ) ve diğer zorunlu defterler için de sicil memuruna beyanname verme ( TTK 69/II ) yükümünün yerine getirilmiş, yevmiye defteri kayıtlarının süresi içinde deftere geçirilmiş ( TTK 70/IV ), envanter ve bilançonun eksiksiz, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmiş ( TTK 75/I ) olması gerekir[20].

### **4.Defter Kayıtları Birbirini Doğrulamalı**

Bir tacirin ticari defterlerinin lehine delil teşkil edebilmesi için, tuttuğu bütün defterlerin birbirini doğrulaması gerekir. Eğer tacirin ticari defterleri birbirini doğrulamıyorsa, bu defterler delil olmaktan çıkar[21].

### **5.Karşı Taraf İleri Sürülen İddiayı, Kendi Defter Kayıtları veya Diğer Geçerli**

#### **Kanıtlarla Çürütememiş Olmalıdır:**

Ticaret Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri gereği kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan kayıtların sahibi lehine delil teşkil edebilmesi için, diğer tarafın kendi ticari defterleriyle yahut başkaca geçerli kanıtlarla aksini ispat edememiş olması gerekmektedir. Konunun, karşı tarafın defterlerini ibraz edip etmemesi haline göre incelenmesi halinde farklı ihtimaller ortaya çıkmaktadır[22].



### **i.Karşı Taraf Defterlerini İbraz Ederse:**

Karşı taraf, kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan defterlerini ibraz ederse ve ibraz ettiği defterlerde bulunan kayıtlar, iddiasını defterlerine dayanarak ispat etmek isteyen tarafın defterlerindeki kayıtlarla örtüşüyorsa, iddiasını defterlerine dayandıran taraf, iddiasını ispat etmiş sayılır[23]. Örneğin defterlerine dayanan A'nın kayıtlarında B'den alacaklı olduğu anlaşılıyor ise ve B'nin defterlerinde de A'ya borçlu olduğuna dair kayıt varsa, A iddiasını ispat etmiş sayılır.

Karşı tarafın defterlerindeki kayıtlar, iddiasını defterlerine dayanarak ispat etmek isteyen tarafın defter kayıtlarına aykırı ise yahut örtüşmüyorsa, iddia ispat edilmemiş sayılır[24]. Örneğin, A'nın defter kayıtlarında B'den alacaklı olduğu görülüyor ancak B'nin ibraz ettiği defterlerde ise böyle bir kayıt bulunmuyor ya da borcun ödendiğine ilişkin kayıt bulunuyorsa, A, iddiasını ispat edememiş sayılır.

### **ii.Karşı Taraf Defterlerini İbraz Etmezse:**

Karşı taraf, ticari defterleri olduğu halde bunları mahkemeye ibraz etmek istemezse, defterleri kanuna uygun olarak tutulan tarafın defterindeki kayıtlar, Ticaret Kanunu'nun 86'ncı maddesi gereği karşı taraf aleyhine delil olur. Aynı şekilde eğer karşı tarafın ticari defterleri usulüne uygun tutulmamışsa yahut hiç defteri bulunmuyorsa da durum aynıdır. Bu durumda karşı taraf, defterlerine dayanan tarafın defterlerindeki kaydın aksini sadece “ **vesika veya diğer muteber delillerle** ” kanıtlayabilir. “ **Muteber deliller** ” ifadesi ile hangi delillerin kastediliyor olduğunun anlaşılması güçtür ancak KURU'ya göre sadece senet yahut diğer kesin delillerden söz edilmiştir[25].

### **6.Defter Sahibinin Yemin Etmesi:**

Yukarıda bahsi geçen koşulların gerçekleşmesiyle, ticari defterleri lehine delil teşkil eden tarafa son olarak tamamlayıcı bir yemin verilir. Ticaret Kanunu'nun 83'üncü maddesinde “ ***Mahkeme, aşağıdaki hükümler gereğince, defter münderecatını sahibi lehine hükme medar görmüşse kanaatini kuvvetlendirmek için o kaydın doğru olduğuna ve davacının halen davalıda yerine getirilmesi gereken hakkı bulunduğu dair defter sahibine tamamlayıcı bir yemin verir*** ” demekle yeminin verilmesini mahkemenin takdirine bırakmamış, bir zorunluluk haline getirmiştir. Yeminin eda edilmesi halinde artık ticari defterler, sahibi lehine kesin kanıt olur. Defter sahibi yeminden kaçınırsa, iddiasını defterleri ile ispat edememiş sayılır.

### **C.HUKUK MUHAKEMLERİ KANUNU HÜKMÜ**

Yukarıda anlatılan ticari defterlerin ispat fonksiyonuna ilişkin hükümler halen yürürlükte olan Ticaret Kanunu'nda düzenlenmektedir ancak daha önceden belirtildiği gibi Türk Ticaret Kanunu, bu hükümleri bünyesine almamıştır.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ise 222'nci maddesinde konuyu şöyle düzenlemiştir;

*“1) Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir.*

*(2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.*

*(3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.*

*(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.*

*(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.”*

Kanun metnine bakıldığı zaman ilk göze çarpan, Ticaret Kanunu’ndan farklı olarak “**yemin**” e yer verilmemesidir. Yemin dışında başkaca önemli bir değişiklik görülmemektedir.

## **SONUÇ**

Türk Ticaret Kanunu’nda, ticari defterlerle ispat ilişkin özel hükümler “**pek çok ülkenin kanununda yer almadığı ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmadığı**” gerekçesiyle yer bulmamıştır ancak diğer yandan “**senetle ispat mecburiyetinin uygulandığı Türk hukukunda ticari defterlerle ispata ilişkin kuralların senetle ispat mecburiyetinin katılığını yumuşatmakta ve geniş bir uygulama alanı bulmakta olduğu**” ve “**ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin yürürlükten kaldırılmasının önemli bir boşluğa yol açacağı**” gerekçe gösterilerek Hukuk Muhakemeleri Kanunu kapsamında yer bulması çelişkilidir[26].

Ticari defterlerle ispata ilişkin hükümlerin özüne çok fazla dokunulmadan Türk Ticaret Kanunu’ndan çıkartılıp, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda yeni bir madde olarak düzenlenmesi kanımca uygulamada radikal değişikliklere yol açmayacaktır. Bununla beraber Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ve yürürlükte olan Ticaret Kanunu’nun da Ticari defterlerle ispat konusuna ilişkin hükümleri ihtiva etmesi, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe gireceği döneme kadar pratikte hangi kanun hükümlerinin uygulanacağı sorununu doğurmuştur.

## **KAYNAKÇA**

- ARKAN, Sabih**, Ticari İşletme Hukuku, Sekizinci Baskı, Ankara – 2005, Sözkese Matbaacılık.
- DOĞANAY, İsmail**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi – CİLT: I, III, 4. Bası, İstanbul – 2004, BETA.
- KENDİGELEN, Abuzer**, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul – 2011, On İki Levha.
- KURU, Baki**, Hukuk Muhakemeleri Usulü – CİLT: III, Altıncı Baskı, İstanbul – 2001, BETA.
- KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 22. Baskı, Ankara – 2011, Yetkin.
- PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet**, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 12. Bası, Ankara – 2011, Yetkin.
- [1] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 22. Baskı, Ankara – 2011, Yetkin, s.367.
- [2] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.369.
- [3] **PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet**, Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku, 12. Bası, Ankara – 2011, Yetkin, s.442.
- [4] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.371.
- [5] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.372.
- [6] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.471.
- [7] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.472.
- [8] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.430.
- [9] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.381.
- [10] **KURU, Baki / ARSLAN, Ramazan / YILMAZ, Ejder**, s.388.
- [11] **PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES**, s.493.
- [12] **ARKAN, Sabih**, Ticari İşletme Hukuku, Sekizinci Baskı, Ankara – 2005, Sözkese Matbaacılık, s.339.

- [13] **KURU, Baki**, Hukuk Muhakemeleri Usulü – CİLT: III, Altıncı Baskı, İstanbul – 2001, BETA, s.2454.
- [14] **Kuru**, s.2457.
- [15] **Arkan**, s.340.
- [16] **Arkan**, s.341.
- [17] **Arkan**, s.341.
- [18] **Kuru**, s.2467.
- [19] **Arkan**, s.343.
- [20] **Arkan**, s.343.
- [21] **Kuru**, s.2473.
- [22] **DOĞANAY**, İsmail, Türk Ticaret Kanunu Şerhi – CİLT: I, III, 4. Bası, İstanbul – 2004, BETA, s.518.
- [23] **DOĞANAY**, s.518.
- [24] **ARKAN**, s.345.
- [25] **KURU**, s.2478.
- [26] **KENDİGELEN, Abuzer**, Yeni Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, İstanbul – 2011, On İki Levha, s.80.

## **SANAYİ SİCİL BELGESİ SAHIPLERİNE AF MI GELDİ?**

### **Özet**

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu kapsamındaki sanayi işletmelerinin, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında tutulacak sanayi siciline kaydettirilmesi ve karşılığında sanayi sicil belgesi alınması gerekmektedir. Bu belgeye sahip sanayi işletmeleri, kayıt sırasında verilen bilgilerde bir değişiklik olması, işletmenin daimi veya geçici olarak kapatılması veya tekrar faaliyete geçmesi hallerinde bu durumları Bakanlığa bildirmek ve sanayi sicil belgesini 2 yılda bir vize ettirmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Sanayi Sicil Belgesine sahip işletmeler her yıl Nisan ayının sonuna kadar İşletme Cetvelini elektronik ortamda sicil sistemine aktarmak zorundadır. 6948 sayılı Kanunda yer verilen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde işletmeler için idari para cezası söz konusu olacaktır.

01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 6'ncı maddesi uyarınca 6948 sayılı Kanuna eklenen geçici 3'üncü madde ile sanayi sicili belgesi almayanlar, değişiklikleri bildirmeyenler ve süresinde işletme cetveli vermeyenler hakkında geçmişe dönük af getirilmiştir.

### **1. Giriş**

1950'li yıllarda, sanayi tesis ve işletmelerin kuruluş ve faaliyetleri, sermayeleri, makine kapasiteleri, kullandıkları hammadde ve elde ettikleri ürünlerin cins ve miktarları, hatta bu işletmelerin faaliyette olup olmadıkları hakkında istenildiği zaman kullanılacak yeterli bilgi ve verinin olmaması nedeniyle sanayileşmenin başladığı ve hız kazandığı bu yıllarda sanayinin gelişim hızını ve istenilen bilgilere her an ulaşabilme adına bir sanayi sicili tesisine ve bu amaçla bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu sayede hem gerekli bilgilere zamanında ulaşılabilmesi hem de sanayinin ortaya çıkan sorunlarının bütüncül olarak ele alınabilmesi mümkün ve kolay hale gelmesi sağlanması hedef alınmıştır. Bu amaçla 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur.

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununda tanımlanan sanayi işletmelerine, anılan sicile kayıt olarak sanayi sicil belgesi almak ve belgenin geçerliliği süresince de meydana gelen değişiklikleri bildirmek ve aynı zamanda yıllık işletme cetvelini vermek yükümlülüğü getirilmiştir. Sicile kayıt olmayan, değişiklikleri bildirmeyen ve işletme cetvelini süresinde vermeyen işletmeler için para cezası öngörülmüştür.

Bu yazımızda 01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 6'ncı maddesi uyarınca 6948 sayılı Kanuna eklenen geçici 3'üncü madde ile getirilen affın kapsamı ele alınmıştır.

### **2.Sanayi Siciline Kayıt Yapılmamasının Sonuçları**

#### **2.1. Sanayici ve Sanayi İşletmesi**

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 1'inci maddesine göre, bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiğini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler "sanayi işletmesi," buralarda yapılan işler "sanayi işleri" ve buraları işletenler "sanayici" sayılmaktadır.

01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretim Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3'üncü maddesiyle 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 1'inci maddesinde yapılan değişiklikle, devamlı ve seri halinde tamirat yapan müesseselerle elektrik veya sair enerji istihsal eden santraller, gemi inşaatı gibi büyük inşaat yerleri ile bilişim teknolojisi ve yazılım üreten işletmeler de sanayi işletmesi ve sanayici kapsamına alınmıştır.

## **2.2. Sanayi Siciline Kayıt**

6948 sayılı Kanunun 7033 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile değiştirilen 2'nci maddesine göre, Kanun kapsamına giren sanayi işletmelerinin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında tutulacak sanayi siciline kaydettirilmesi ve karşılığında alınacak sanayi sicil belgesinin gerektiğinde yetkili memurlara ibraz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Yine, 6948 sayılı Kanunun değişik 2'nci maddesine göre sanayi işletmeleri üretim faaliyetine başlamadan önce sanayi siciline ön kayıt olmak zorundadır. Sanayi işletmelerine işyeri açma ve çalışma ruhsatı düzenlemesi için sanayi siciline kaydolduğuna dair yazı, işyeri açma ve çalışma ruhsatı veren idareler tarafından aranacaktır. Yeni açılan sanayi işletmeleri, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından tanzim kılınacak beyannameleri faaliyete başladıkları tarihten itibaren 3'üncü madde uyarınca doldurup iki ay içinde Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında elektronik ortamda göndermekle mükelleftir.

05.10.2014 tarihli ve 29156 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sanayi Sicil Tebliğinin (SGM 2014/11) 4/1 maddesine göre, üretime geçen veya üretimde bulunan bir işletmenin sanayi siciline kaydedilmesi için, e-Devlet kapısı veya Bakanlık web sayfası Sanayi Sicil Bilgi Sistemi üzerinden elektronik ortamda başvuru yapılması gerekmektedir. Başvuruda bulunan işletme, içeriği Bakanlık tarafından belirlenen beyannameyi, müracaat tarihinden, bir önceki yılda faaliyette bulunmuş ise yıllık işletme cetvelini ve anket formunu elektronik ortamda doğru ve eksiksiz olarak doldurmakla mükelleftir.

24.05.2017 tarihli ve 30075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, "Sanayi Sicil Tebliği (SGM 2014/11)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (SGM 2017/15) 1'inci maddesi ile değiştirilen SGM 2014/11 sayılı Tebliğin 4'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında;

"(3) Küçük, orta ve büyük işletmelerin makine ve tesisat, üretim kapasitesi ve tüketim kapasitesi bilgileri kapasite raporu esas alınarak elektronik ortamda eksiksiz olarak beyannameye doldurulur. Müracaatın sonuçlandırılması için kapasite raporu elektronik ortamda yüklenir. Üretim faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, kapasite raporu yerine elektronik ortamda girdikleri kapasite bilgilerini beyan olarak yükler." denilmektedir.

Bu değişikliğe göre SGM 2014/11 sayılı Tebliğle getirilen Ticaret Sicil veya Esnaf Sicil Gazetesi nüshalarının bir dilekçe ekinde ilgili İl Müdürlüğüne verilmesi kaldırılmıştır. Yine yapılan değişiklikle, Kamu kuruluşlarının, kapasite raporu yerine elektronik ortamda vermiş oldukları bilgilerin beyanını, onaylı olarak İl Müdürlüğüne teslim edilmesi kaldırılarak, üretim faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, kapasite raporu yerine elektronik ortamda girdikleri kapasite bilgilerini beyan olarak yüklemeleri düzenlenmiştir.

Yine SGM 2017/15 sayılı Tebliğin 1'inci maddesiyle SGM 2014/11 sayılı Tebliğin 4'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, kapasite raporu, kapasite raporu yoksa ekspertiz raporu veya firma beyanının kağıt ortamında verilmesi kaldırılarak anılan belgelerin elektronik ortamda yüklenmesi öngörülmüştür.

SGM 2017/15 sayılı Tebliğ ile sanayi siciline kayıt sırasında kağıt ortamında yapılacak işlemler ve istenecek belgelerin elektronik sistem üzerinden yapılması ve verilmesi sağlanmıştır. Bu çerçevede;

- İçeriği ve formatı Bakanlık tarafından hazırlanan Sanayi Sicil Belgesi İl Müdürlüğü tarafından bir nüsha olarak düzenlenirken, yeni durumda Sanayi Sicil Belgesinin İl Müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanması,
- Düzenlenen Sanayi Sicil Belgesi bir yazı ekinde işletmeye posta ile gönderilirken veya yetkili kişiye elden teslim edilirken yeni durumda Sanayi Sicil Belgesinin onaylandığına dair bilginin, işletme yetkilisine elektronik ortamda verilmesi, sağlanmıştır.

Sanayi Sicil Belgesi değişikliği işlemlerinde ise yine SGM 2017/15 ile sisteme uygunluk düzenlenmeleri yapılmıştır. Bu çerçevede SGM 2014/11 sayılı Tebliğin değişik 7'nci maddesinde,

- Sanayi siciline kayıtlı olan işletmelerin fiili üretim yeri adresi değişikliği, ürün değişikliği veya ürün ilavesi ile unvan değişikliği müracaatlarında, Sanayi Sicil Belgesi değişikliği yapılacağı ancak anılan Tebliğin 6/4 maddesine göre unvan, fiili üretim yeri adresi ve ürün değişikliği veya ürün ilavesinde Sanayi Sicil Belgesi tarihinde değişiklik yapılmayacağı,
- İşletme ile ilgili değişiklik işlemlerinin, elektronik ortamda işletme tarafından gerçekleştirileceği, mücbir sebeplerden dolayı değişiklik işlemlerinin İl Müdürlüğü tarafından yapılacağı,
- Değişiklik işlemi ile ilgili müracaat evrakı ve Sanayi Sicil Belgesi aslı veya Sanayi Sicil Belgesi kayıp ise gazete zayı ilan dilekçe ekinde İl Müdürlüğüne verilmesi kaldırılıp, değişiklik işlemi ile ilgili müracaatların elektronik ortamda yapılacağı, düzenlenmiştir.

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 2'nci maddesinde belirtilen sicile kayıt mükellefiyetini 2 ay içinde yerine getirmeyenler, anılan Kanunun 9'uncu maddesi uyarınca 500 TL (2017 yılı için 914 TL) idari para cezasına muhatap kalacaktır.

Bu arada 6948 sayılı Kanunun 2'nci maddesi, 7033 sayılı Kanun ile değiştirilmiş ve "Sanayi işletmeleri üretim faaliyetine başlamadan önce sanayi siciline ön kayıt olmak zorundadır." hükmü getirilmiştir.

Kanunun 9'uncu maddesinde, "ön kayıt" yaptırılmaması haline herhangi bir ceza getirilmediğinden "ön kayıt" yaptırmayan işletmeler için herhangi bir para cezası uygulaması mümkün olmayacaktır. Ancak, sanayi işletmelerine, işyeri açma ve çalışma ruhsatı veren idareler, bu ruhsatı verebilmek için, bu sanayi işletmelerinden sanayi siciline kaydolduğuna dair yazıyı istemek zorundadır. Bu nedenle faaliyete geçmeden önce "ön kayıt" yaptırmamış olan işletmelerin işyeri açma ve çalışma ruhsatı alamayacak olması, bu işlemin otokontrolünü sağlayan bir yaptırım olarak görülmelidir.

Öte yandan 6948 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, sanayi sicilinde kaydı olmadığı tespit edilen sanayi işletmelerine 9'uncu maddeye göre süresinde sanayi siciline tescil ettirmeyenler için hükmedilen idari para cezası verilmektedir. Buna göre, yapılan herhangi bir denetimde sanayi siciline hiçbir kayıt yaptırmadığı anlaşılan sanayici ve sanayi işletmesi için anılan Kanunun 9'uncu maddesi uyarınca 500 TL (2017 yılı için 914 TL) idari para cezası uygulanacaktır.

### **3.Sanayi Sicil Belgesinin Vize İşlemlerinin Yaptırılmamasının Sonuçları**

SGM 2017/15 sayılı Tebliğin 4'üncü maddesi ile değiştirilen SGM 2014/11 sayılı Tebliğin 9'uncu maddesinde aynen;

"(1) Sanayi Sicil Belgesi veriliş tarihi itibarıyla iki yılda bir elektronik ortamda vize yapılır. Vizenin düzenli yapılması esastır. Vize süresi ile ilgili olarak işletmeler elektronik posta yolu ile bilgilendirilir.

(2) Vizenin yapılmasında işletmeye ait bilgilerin güncel olması esastır. Vize işlemi sırasında, işletme veya mücbir sebeplerden dolayı İl Müdürlüğü tarafından elektronik ortamda işletmenin tüm bilgileri güncellenir. İl Müdürlükleri tarafından Sanayi Sicil Belgesi üzerindeki unvan, nevi, adres ve ürün bilgileri, en son yıla ait yıllık işletme cetvelinde yer alan bilgiler ile karşılaştırılır. Bilgilerin farklı olması halinde bu Tebliğin 7'nci ve 8'inci maddeleri kapsamında işlem yapılır.

(3) Vize işlemi sırasında, İl Müdürlüğü tarafından gerekli görüldüğü takdirde kontrol amaçlı ilave bilgi ve belge istenebilir.

(4) Vize süresini geçiren işletmeler hakkında ilgili kurumlara bilgi verilir." denilmektedir. Düzenlemeye göre sanayi sicil belgesinin verildiği tarih esas alınarak 2 yıl içinde vize yaptırılması gerekecektir.

6948 sayılı Kanunun hiçbir maddesinde, vize işleminin yaptırılmaması halinde bir ceza öngörülmemiştir. Ancak vize süresini geçiren işletmeler hakkında ilgili kurumlara bilgi verileceğinden, süresi geçmiş sanayisicil belgelerinin kullanılması ve dolayısıyla elektrik faturalarını Sanayi Abonesi Tarifesiyle ödeme gibi sanayi sicil belgesi ne bağlanmış imkânlardan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

### **4.Yıllık İşletme Cetvelinin Verilmemesi Halinde Yaptırım**

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 5'inci maddesi aynen;

"Sanayi işletmeleri bir senelik faaliyetlerini, İktisat ve Ticaret Vekaletince hazırlanacak numunesine göre dolduracağı senelik işletme cetvellerinde göstermeye ve bu cetvelleri takvim senesi sonundan itibaren en geç dört ay içinde 2'nci maddede yazılı olduğu veçhile İktisat ve Ticaret Vekaletine göndermeye mecburdurlar.

Yaptıkları işlerin mevsimlik olması ve bu sebeple hesaplarını takvim yılı sonunda kapatamadıklarından kendilerine Maliye Vekaletince hususi bir ticari yıl tayin edilen sanayi işletmeleri, aldıkları müsaade yazısı tarih ve numarasını birinci fıkrada tayin edilen müddet içinde vekalet bildirmek şartı ile, senelik işletme cetvellerini, Maliye Vekaletince kendileri için tayin edilen hesap devresi sonundan itibaren en geç dört ay içinde ve 2'nci maddede gösterilen usule tevfikane İktisat ve Ticaret Vekaletine göndermeye mecburdurlar.

Mücbir sebepleri bildirmek ve bu sebep İktisat ve Ticaret Vekaletince kabul edilmek şartı ile dört ay içinde senelik işletme cetvellerini veremeyecekler mezkür Vekaletçe munzam bir müddet verilebilir." denilmektedir.

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 7033 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile değiştirilen 2'nci maddesi ve SGM 2017/15 sayılı Tebliğ ile değişik SGM 2014/11 sayılı Tebliğin "Yıllık işletme cetveli verilmesi" başlıklı 11'inci maddesine göre, yıllık işletme cetveli, e-Devlet kapısı veya Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı web sayfası Sanayi Sicil Bilgi Sistemi üzerinden elektronik ortamda ve takvim senesi sonundan itibaren (özel hesap yılı belirlenen işletmelerde bu hesap yılını takip eden) en geç dört ay içinde (Nisan ayı sonuna kadar) verilmesi gerekmektedir.

Bu yükümlülüğe uymayanlar hakkında 6948 sayılı Kanunun 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 224'üncü maddesi uyarınca değiştirilen 9'uncu maddesine istinaden 500 TL (2017 yılı için 914 TL) idari para cezası uygulanacaktır.

### **5.Değişikliklerin Bildirilmemesinin Yaptırımı**

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununun 4'üncü maddesinde aynen;

"Sanayi siciline kaydedilen Sanayi işletmeleri;

- a) 2'nci maddeye istinaden verilecek beyannamelerde yazılı malumatta bir değişiklik vukuunda;
  - b) İşletmenin daimi veya muvakkat olarak kapatılması veya tekrar faaliyete geçmesi hallerinde;
- Keyfiyeti, 2'nci madde hükümleri dairesinde İktisat ve Ticaret Vekaletine bir ay zarfında bildirmeye mecburdurlar." denilmektedir.

Aynı Kanunun 9'uncu maddesinde ise 2'nci maddeye göre verilen beyannamelerde meydana gelen değişiklikleri, kapanma ve faaliyete geçme hâllerini müddetinde ilgili mercilere bildirmeyenlere 500 TL (2017 yılı için 914 TL) idarî para cezası verileceği belirtilmiştir.

### **6.7033 Sayılı Kanunla Getirilen Affın Kapsamı**

01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 6'ncı maddesi ile 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa eklenen geçici 3'üncü maddede aynen;

"Faaliyette olup olmadığına bakılmaksızın sanayi işletmelerinden sanayi siciline kaydolmayanlardan bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde sanayi siciline kaydolup sanayi sicil belgesi alanlar hariç, bu tarihe kadar kaydolmayanlar hakkında bu Kanunun 9'uncu maddesi gereği sanayi siciline tescil ettirmeyenler için öngörülen idari para cezası uygulanır.

Bu Kanuna göre işletmesinde meydana gelen değişiklikleri, verilmesi gereken beyannameleri ve senelik işletme cetvellerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce süresi içinde vermeyenlere idari para cezası uygulanmaz." hükmü getirilmiştir.

Yapılan düzenlemeye göre;

- Sanayi işletmelerinden sanayi siciline kaydolmayanlardan bu maddenin yürürlüğe girdiği (7033 sayılı Kanunun Resmi Gazete' de yayımlandığı tarih olan) 01.07.2017 tarihten itibaren bir yıl içinde sanayi siciline kaydolup sanayi sicil belgesi alanlara,
- 7033 sayılı Kanunun yayımlandığı tarih olan 01.07.2017 tarihinden önce İşletmesinde meydana gelen değişiklikleri bildirmeyenlere,
- Verilmesi gereken beyannameleri ve senelik işletme cetvellerini bu maddenin yürürlüğe girdiği 01.07.2017 tarihinden önce süresi içinde vermeyenlere, idari para cezası uygulanmayacaktır.

### **7.Sonuç**

Sanayici ve sanayi işletmelerinin kuruluş ve faaliyetleri, sermayeleri, makine kapasiteleri, kullandıkları hammadde ve elde ettikleri ürünlerin cins ve miktarları gibi istenildiği zaman kullanılabilecek bilgilerin elde edilerek buna ilişkin politikaların belirlenmesi ve söz konusu işletmelerin tanımlanması ihtiyacı üzerine 17.04.1957 tarihinde 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu kabul edilmiştir.

Söz konusu Kanun kapsamına alınan sanayici ve sanayi işletmelerine, sanayi siciline kayıt, kayıt sırasında verilen bilgilerde meydana gelen değişikliklerin bildirilmesi, yıllık işletme cetveli



verilmesi gibi bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülüklere uyulmaması halinde ise idari para cezası öngörülmüştür.

01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 6'ncı maddesi ile 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa eklenen geçici 3'üncü maddeyle de anılan Kanunda yer verilen yükümlülükleri yerine getirmeyenler açısından geçmişe yönelik af getirilmiştir.

Bu itibarla;

- 7033 sayılı Kanunun yayımlandığı 01.07. 2017 tarihine kadar Sanayi siciline kayıt olmayanlardan anılan Kanunun yayımı tarihinden itibaren bir yıl içinde kayıt olanlar,  
- 01.07.2017 tarihinden önce işletmesinde meydana gelen değişiklikleri bildirmeyenler ve verilmesi gereken beyannameler ile senelik işletme cetvellerini süresinde vermeyenler, hakkında geçmişe dönük idari para cezası uygulanmayacaktır. Ancak 6948 sayılı Kanundan kaynaklanan yükümlülüklerin 01.07. 2017 tarihinden sonra yerine getirilmemesi halinde ise idari para cezası uygulanmasına devam edilecektir.

### **Kaynakça**

-6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu

-01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7033 sayılı "Sanayinin Geliştirilmesi ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"

-05.10.2014 tarihli ve 29156 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sanayi Sicil Tebliği (SGM 2014/11)

-24.05.2017 tarihli ve 30075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sanayi Sicil Tebliği (SGM 2014/11)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (SGM 2017/15)

**Ümit IŞIK**

**Gümrük ve Ticaret Başmüfettişi**

## İŞ SÖZLEŞMESİNDE CEZAI ŞART

### Özet

Borcun hiç ya da gereği gibi yerine getirilememesi halinde, borçlunun alacaklıya karşı üstlendiği edim olarak tanımlanan cezai şart, kaynağını tarafların iradesinde bulur ve sebebi asıl borcun garanti altına alınmasıdır.

İş sözleşmesinde zayıf taraf olan işçi aleyhine öngörülen cezai şart hükümlerinin geçerlilik koşulları son yıllarda öğretide tartışılan ve yargı kararlarına da konu olan bir konuyu oluşturmaktadır.

Yargıtay, bu konuya öncelikle "cezai şartın karşılıklı olup olmaması" noktasından yaklaşmış ve cezai şart işçi ve işveren açısından karşılıklı olarak değil de salt işçi için öngörülmüşse bunun tek yanlı olarak işçi aleyhine yapılan bir düzenleme niteliğinde olduğu gerekçesiyle işçiyi bağlamayacağı sonucuna ulaşmıştır.

### Giriş

Cezai şart; borcun hiç ya da gereği gibi yerine getirilememesi halinde, borçlunun alacaklıya karşı üstlendiği edim olarak tanımlanabilir. Cezai şart ile amaçlanan zamanında ve gereği gibi borçlunun borcunu ödemesidir. Cezai şart ile borçlu borcunu ödemediği anda önceden belli bir ceza ile karşılaşacağından, daha dikkatli ve özenli davranma zorunluluğu duyar.

### 1. İş Sözleşmesi

İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nda aksi belirtilmedikçe özel bir şekle tâbi değildir. Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur.

Bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır. Yazılı sözleşme yapılmayan hallerde işveren işçiye en geç iki ay içinde genel ve özel çalışma koşullarını, günlük ya da haftalık çalışma süresini, temel ücreti ve varsa ücret eklerini, ücret ödeme dönemini, süresi belirli ise sözleşmenin süresini, fesih halinde tarafların uymak zorunda oldukları hükümleri gösteren yazılı bir belge vermekle yükümlüdür.

Süresi bir ayı geçmeyen belirli süreli iş sözleşmelerinde bu hüküm uygulanmaz. İş sözleşmesi iki aylık süre dolmadan sona ermiş ise bu bilgilerin en geç sona erme tarihinde işçiye yazılı olarak verilmesi zorunludur.

Taraflar iş sözleşmesini, Kanun hükümleriyle getirilen sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla, ihtiyaçlarına uygun türde düzenleyebilirler. İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir.

İş 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 işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir. Belirli süreli iş sözleşmesi, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamaz.

Aksi halde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren belirsiz süreli kabul edilir. Esaslı nedene dayalı zincirleme iş sözleşmeleri, belirli süreli olma özelliğini korurlar.

## **2.Doğruluk ve Bağlılıkla Bağdaşmayan Hareket**

İşçinin iş sözleşmesinden doğan temel borcu iş görme olmakla birlikte, bu borcunu doğruluk ve güven kurallarına uygun bir şekilde yerine getirmek mecburiyetindedir.

İşçinin; işverene karşı dürüst şekilde davranmak, çalışma ilişkisinin gereği bilgisi dahilinde olan sırları saklamak işvereni için zararlı olabilecek hareketlerden kaçınmak, işverenin menfaatlerini gözetmek, işvereniyle rekabet etmemek şeklinde özetlenebilecek olan sadakat borcuna uyması, bir zorunluluktur.

Sadakat borcu çok geniş bir kavramdır.

Sadakat borcuna aykırılığın olup olmadığı, her somut olayın özelliğine göre belirlenmelidir. Bu konuda belli ve kesin sınırlı bir ölçüden hareket etmemeli, iş hayatının gerekleri ve çevrenin gelenekleri göz önüne alınmalı, iş ilişkisinin temelde karşılıklı güven esasına dayanan bir ilişki olduğundan hareketle, davranışın işverenin güvenini sarsıcı bir nitelik taşıyıp taşımadığı araştırılmalı ve sonuçta işçinin o işte çalışma süresi, işletme içindeki pozisyonu işverenin uğradığı zarar da dikkate alınmalıdır.

Yapılan hareketin iş ilişkisini çekilemez ve sürdürülemez hale getirdiği kanaatine varılırsa bu davranış haklı fesih sebebi olarak kabul edilmelidir.

## **3.İşçinin Özen ve Sadakat Borcu**

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 396' ncı maddesi gereği;

İşçi, yüklendiği işi özenle yapmak ve işverenin haklı menfaatinin korunmasında sadakatle davranmak zorundadır.

İşçi, işverene ait makineleri, araç ve gereçleri, teknik sistemleri, tesisleri ve taşıtları usulüne uygun olarak kullanmak ve bunlarla birlikte işin görülmesi için kendisine teslim edilmiş olan malzemeye özen göstermekle yükümlüdür.

İşçi, hizmet ilişkisi devam ettiği sürece, sadakat borcuna aykırı olarak bir ücret karşılığında üçüncü kişiye hizmette bulunamaz ve özellikle kendi işvereni ile rekabete girmez.

İşçi, iş gördüğü sırada öğrendiği, özellikle üretim ve iş sırları gibi bilgileri, hizmet ilişkisinin devamı süresince kendi yararına kullanamaz veya başkalarına açıklayamaz. İşverenin haklı menfaatinin korunması için gerekli olduğu ölçüde işçi, hizmet ilişkisinin sona ermesinden sonra da sır saklamakla yükümlüdür.

## **4.Cezai Şart**

Cezai şart öğretide mevcut borcun ifa edilmemesi veya eksik ifası halinde ödenmesi gereken mali değeri haiz ayrı bir edim olarak tanımlanmıştır.

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 158-161'inci maddeleri arasında düzenlenmiş olup, İş Kanunlarında konuya dair bir hükme yer verilmemiştir.

İş Hukuku açısından Borçlar Kanunu hükümlerini uygulamakla birlikte Yargıtay'ca bazı yönlerden İş Hukukuna özgü çözümler üretilmiştir. İş Hukukunda işçi yararına yorum ilkesinin bir sonucu olarak sadece işçi aleyhine yükümlülük öngören cezai şart hükümleri geçersiz sayılmış ve bu yönde yerleşmiş içtihatlar öğretide de benimsenmiştir.

Cezai şartın işçi ve işveren hakkında ve iki taraflı olarak düzenlenmesi gereği, işçi aleyhine kararlaştırılan cezai şartın işveren aleyhine kararlaştırıldan daha fazla olmaması sonucunu da

ortaya koymaktadır. Başka bir anlatımla işçi aleyhine olarak belirlenen cezai şartın, koşulları ve ceza miktarı bakımından işverenin sorumluluğunu aşması düşünülemez.

İki taraflı cezai şartta işçi aleyhine bir eşitsizlik durumunda, cezai şart hükmü tümünden geçersiz olmamakla birlikte, işçinin yükümlülüğü işverenin sorumlu olduğu miktarı ve halleri aşamaz.

İşçiye verilen eğitim karşılığı belli bir süre çalışması koşuluna bağlı olarak kararlaştırılan cezai şart tek taraflı olarak değerlendirilemez. İşçiye verilen eğitim bedeli kadar cezai şartın karşılığı bulunmakla eğitim karşılığı cezai şart hükmü belirtilen ölçüler içinde geçerlidir.

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun, 161'inci maddesine göre taraflar cezanın miktarını seçmekte serbesttirler.

Belirli süreli iş sözleşmesinin kalan süresine ait ücretlerinin ya da bunun katlarının ödenmesi gerektiği yönünde ceza miktarı belirlenmesi mümkündür.

Böyle bir cezai şart hükmü, Borçlar Kanunu'nun, 325'inci maddesine göre talep konusu yapılabilecek olan sözleşmenin kalan süresine ait ücret isteğinden farklıdır. Borçlar Kanunu'nun, 158'inci maddesine göre, borcun belli zaman ve yerde ifa edilmemesi hali için cezai şart kararlaştırılmışsa, alacaklı hem ifa hem de cezai şartı talep edebilecektir.

Belirli süreli iş sözleşmesinin süresinden önce feshi koşuluna bağlı cezai şartın sonuç doğurabilmesi için öncelikle taraflar arasındaki iş sözleşmesinin belirli süreli olup olmadığının tespiti gerekir. Cezai şartın aşırı olarak belirlenip-belirlenmediği hususunda; borçlunun ödeme gücü, alacaklının ekonomik durumu, alacaklının borcun ödenmemesinden dolayı uğradığı ve/veya uğrayacağı zarar, borçlunun borcun ödenmemesinden dolayı sağladığı yarar gibi kriterler dikkate alınmalıdır.

Uygulamada görüldüğü üzere bazı iş sözleşmeleri işin niteliğine göre çalışma tahahüdü ve cezai şart hükmü içermektedir. İş sözleşmesinin tarafları olan işçi ve işveren cezanın miktarını seçmekte serbesttirler.

Cezai şartın işçi ve işveren hakkında ve iki taraflı olarak düzenlenmesi gereği, işçi aleyhine kararlaştırılan cezai şartın işveren aleyhine kararlaştırılardan daha fazla olmaması sonucunu da ortaya koymaktadır. Başka bir anlatımla işçi aleyhine olarak belirlenen cezai şartın, koşulları ve ceza miktarı bakımından işverenin sorumluluğunu aşması düşünülemez. İki taraflı cezai şartta işçi aleyhine bir eşitsizlik durumunda, cezai şart hükmü tümünden geçersiz olmamakla birlikte, işçinin yükümlülüğü işverenin sorumlu olduğu miktarı ve halleri aşamaz.

**Nitekim Yargıtay** "... dosya içeriğine göre, taraflar arasındaki 29.04.2010 tarihli iş sözleşmesi asgari sürelidir. Bu sözleşmede davalı işçi tarafından işyerinde en az beş yıl süre ile çalışma taahhüdünde bulunulmuş, süresinden önce haklı sebebe dayanmayan fesih hali cezai şartla bağlanmıştır.

Söz konusu cezai şart sözleşmede iki taraflıdır.

Davalının beş yıldan önce, 17.08.2010 tarihinde istifa ederek iş sözleşmesini sona erdirdiği hususu uyuşmazlık dışıdır.

Sözleşmenin belirtilen niteliği gereği cezai şart düzenlemesi geçerli olup, mahkemece işçinin çalıştığı süre ile oranlanmak ve dava tarihinde yürürlükte bulunan mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu genel hükümlerine göre uygun bir indirimle gidilerek cezai şart alacağı belirlenmeli, buna göre karar verilmesi gereklidir. Yazılı şekilde iş sözleşmesi belirli süreli olarak nitelenerek talebin reddi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir..." kararında da belirtildiği üzere işçi ve işveren hakkında ve iki taraflı olarak düzenlenen cezai şart düzenlemesi geçerlidir.

## **5.Sonuç**

Borcun ödenmemesi veya gereği gibi yerine getirilmemesi halinde borçlunun alacaklıya karşı ödemeyi kabul ettiği ceza hususundaki anlaşma olarak da tanımlanan cezai şart kavramının temelinde öncelikle bir borcun yerine getirilmesinin garanti altına alma şartı bulunur. Bu şartı taşımayan bir sözleşme hükmü kanaatimce cezai şart olarak yorumlanamaz. Sadece işçi aleyhine hükümler içeren cezai şart sözleşmeleri geçersizdir.

Türk Borçlar Kanunu'nun, 120'nci maddesinde de "hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan ceza koşulu geçersizdir" şeklinde kurala yer verilmiştir. Cezai Şart miktarını taraflar serbestçe belirleyebilirler ancak kararlaştırılan cezai şartın borçlu üzerinde aşırı bir yük oluşturmaması gerekir. Borçlu cezai şartın indirilmesi hakkından önceden vazgeçemez. Cezai şart borçlu tarafından yerine getirilmişse diğer bir ifadeyle ödenmişse ayrıca bir indirim söz konusu olmaz.

**Cumhur Sinan ÖZDEMİR**  
**ÇSGB İş Başmüfettişi**

## **Kaynakça**

- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Soru-Cevap ve İçtihatlı İş Kanunu Rehberi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Yargıtay Karar İçtihatlı ve Açıklamalı İş Kanunu, Ankara, Maliye Postası Yayınları, 2012
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Açıklamalı ve İçtihatlı İş Mevzuatı Rehberi, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2011
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, İş Kanunu İşveren ve İşçi Rehberi, Ankara, Adalet Yayınevi, 2010
- ÖZDEMİR, Cumhur Sinan, Yargıtay Kararları ile Açıklamalı Güncellenmiş İş Kanunu, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009

# DOĞAL AFETLERDE ZARAR GÖREN MÜKELLEFLERE VERGİ MEVZUATINDA SAĞLANAN KOLAYLIKLAR

## Özet

Geçtiğimiz aylarda İstanbul'da yaşanan sel felaketinden pek çok vergi mükellefi zarar görmüş olup büyük maddi hasarlar meydana gelmiştir. Sel felaketinden etkilenen vergi mükelleflerinin zararlarını minimize etmek amacıyla vergi mevzuatımızda mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmıştır.

## 1. Giriş

Ülkemizde yaşanan doğal afetler sonrasında vergi mevzuatında zarar gören mükellefler için yapılan düzenlemelerin önemi giderek artmıştır. Makalemizde söz konusu durumlar ile ilgili Vergi Usul Kanununda yapılan düzenlemeler ile işletme aktifine kayıtlı emtia ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin zayı olması veya değerinin düşmesi durumlarını Vergi Usul Kanunu, Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden değerlendirmeye çalışacağız.

## 2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

### 2.1. Mücbir Sebep

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde mücbir sebep halleri sayılmış olup, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. maddesinde, 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı belirtilmiş olup, Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkili olduğu, bu yetkinin vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca söz konusu kanun maddesinde mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

### 2.2. Vergi Borçlarının Terkini

Doğal afetler nedeniyle verginin terkinin Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Genel kamu alacaklarının doğal afetler nedeniyle terkinin ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105. maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesine göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının; Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin edileceği belirtilmiştir. Afete uğrayan mükellefler vergi dairelerinden temin edecekleri terkin beyannameleri ile vergi dairesine müracaat edeceklerdir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105. maddesinde ise yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacaklarının

İcra Vekilleri Heyeti (Bakanlar Kurulu) kararı ile kısmen veya tamamen terkin olunacağı belirtilmiştir.

### **2.3. Ödeme Zamanı**

Vergi Usul Kanununun 111. maddesinin 5. fıkrasında ödeme zamanları düzenlenmiş olup, mücbir sebeplerle gecikme hallerinde vade, uzayan sürenin bittiği gün olarak belirlenmiştir. Mücbir sebep hali ilân edilen yerlerdeki mükelleflerin, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya ve bu yetkiyi bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanabilmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

### **3. İşletme Aktifine Kayıtlı Emtia ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Zayi Olmasının Hukuki Sonuçları**

#### **3.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

##### **3.1.1. İşletme Aktifine Kayıtlı Emtia:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Kıymeti düşen mallar" başlıklı 278. maddesinde, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri." hükmüne yer verilmiştir.

Bu maddede kıymetin azalış nedenleri sayılarak benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 267. maddesinde ise, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." hükmü yer almakta olup, emsal bedelin ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarına göre belli edilememesi durumunda, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edileceği belirtilmiştir.

Zayi olan malların değerinin, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tespiti için bağlı bulunan vergi dairesine başvurulması ve zarar gören malların bedellerinin Vergi Usul Kanunu'nun 74. maddesine istinaden takdir komisyonu vasıtası ile belirlenmesi kaydıyla, safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

##### **3.1.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler:**

Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesinde amortisman tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanacağı belirtilmiştir. Fevkalade amortisman nispetlerinin uygulanması için değer kaybının yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde doğduğunun tespit ettirilmesi gerekmektedir.

Sel sonucunda zayi olan amortisman tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman nispetlerinin uygulandığı dönemde, buna ek olarak diğer amortisman yöntemlerine göre amortisman ayrılması mümkün değildir.

### **3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi**

İşletme aktifinde kayıtlı emtia ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde kısmen veya tamamen meydana gelen değer kaybına ilişkin karşılık ayrılabilir. Değer düşüklüğüne ilişkin karşılığın dönem kazancından indiriminin kabul edilmesi için değer azalışının normal ticari faaliyet içinde ya da doğal afetler nedeniyle meydana gelmesi gerekmekte olup, bu haller dışındaki değer düşüklükleri için yazılan giderler kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olacaktır.

Değer düşüklüğü sonucu oluşan maddi kaybın gider olarak yazılabilmesi için ikinci koşul ise söz konusu durumun takdir komisyonu tarafından tespit edilmesidir. Takdir komisyonu kararının mükelleflere tebliğ edildiği tarih itibarıyla değer düşüklüğü belli olduğundan, mükelleflerin takdir komisyonu kararlarının kendilerine tebliğ edildiği hesap dönemi/takvim yılı içerisinde gider olarak dikkate almaları gerekmektedir.

### **3.3. Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

#### **3.3.1. İşletme Aktifine Kayıtlı Emtia Açısından:**

Katma Değer Vergisinde indirim mekanizması sisteminin temel mantığı, malların satışı sırasında mala eklenen katma değer vergilendirileceği düşüncesiyle malların alımında yüklenilen KDV indirim konusu yapılmasıdır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin c bendinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan malların KDV 'sinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen sel felaketi gibi olaylarda, zayı olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir. Bu hallerin dışında zayı olan mallara ait yüklenilen KDV'nin ise hesaplanan KDV'den indirimi mümkün bulunmamaktadır.

#### **3.3.2. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler Açısından:**

Zayı olan ve fevkalade amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceğine ilişkin vergi idaresinin ve yargının farklı görüşleri bulunmaktadır. Vergi idaresinin görüşü ve kişisel görüşümüze göre; KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde belirtilen, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen doğal afetler nedeniyle iktisadi kıymette bir zayı olma durumu gerçekleştiyse, zayı olan iktisadi kıymetler için yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'ler için bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

### **4.Sonuç**

Vergi mevzuatımızda Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmiş doğal afetlerden zarar gören mükelleflere aşağıdaki kolaylıklar sağlanmıştır.

- Vergi Usul Kanunu'nun 13 ve 15. maddelerine göre doğal afetlerin mücbir sebep olması sebebiyle mali mevzuatça belirtilen süreler işlemez, beyannamelerin verilmesi için yeni süre belirlenebilir, toplulaştırılabilir, hiç verilmeyebilir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesi ve 6138 sayılı AATUHK'nun 105. maddesine göre vergi borçları ve cezaları zararlar orantılı olarak terkin edilebilir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesine göre doğal afetler nedeni ile kıymeti düşen emtia emsal bedelle değerlendirilir (Takdir komisyonunca belirlenen bedel üzerindeki maliyet bedeli kadar karşılık gideri dikkate alınır).
- Vergi Usul Kanunu'nun 317. maddesine göre doğal afetler karşısında değerini kısmen veya tamamen yitiren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman ayrılabilir.



- Zayi olan veya değeri dūřen emtialar için takdir komisyonu kararına göre ayrılan karşılıklar Gelir/Kurumlar Vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.
- KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre sel, deprem felaketi ve mücbir sebep ilan edilen yangın durumlarında zayi olan mallarda ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alımında yüklenilen KDV düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek olup mükelleflerin söz konusu KDV tutarlarını vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

### **Kaynakça**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 282 No'lu VUK Genel Tebliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.3416.01-KVK 8-740 sayılı zelgesi

Betül YILDIZ – Vergi Müfettiş Yrd.  
Murat YILDIZ – Vergi Müfettiş Yrd.

## **MADEN VE YERALTI İŞLERİNDE ÇALIŞAN İŞÇİLERİN HAKLARI**

### Kıdem Tazminatı Hesaplamasında Giydirilmiş Ücret

Maden ve Yeraltı İşlerinde Çalışan İşçilerin Hakları , bazı noktalarda diğer işçilerden farklılık göstermektedir. Gerek işlerinin zorluğu, gerekse çalışma alanlarının taşıdığı riskler bu işlerde çalışan işçilerin şartlarını kolaylaştırmak üzere farklı düzenlemeleri zorunlu kılmıştır.

Yer altı ve maden işlerinde çalışan işçilerin;

- Ücretleri, asgari ücretin 2 katından az olamaz.
  - Yıllık ücretli izin süreleri 4'er gün arttırılarak uygulanır.
  - İş güvencesi kapsamına alınırken 6 aylık kıdem şartı yer altında çalışan işçilerde aranmaz..
  - Emeklilik hak edişlerinde fiili hizmet zammı uygulanır.
- Aynı zamanda yer altı maden işlerinde geçici iş ilişkisi kurulması yasaktır.

### **Çalışma Süreleri**

İş Kanunu, işverenlere haftalık çalışma süresini en fazla 45 saat olarak belirleme hakkı tanımıştır. Fakat bu her iş veya her işçi için geçerli değildir. Bazı işler için istisnalar uygulanmaktadır. Yeraltı ve maden işlerinde çalışan işçiler de bunlardan biridir.

Yer altı maden işlerinde çalışan işçilerin çalışma süresi; günde en çok 7,5 saat, haftada ise en çok 37,5 saat olabilmektedir. Yeraltı işçileri bu süreleri aşan şekilde çalıştırmaları zorunlu ve olağanüstü şartların varlığıyla mümkündür. Bu şekilde bir durumun oluşmasıyla yeraltı veya maden işinde çalışan işçilerin, haftalık 37,5 saati aşan her bir saatlik çalışması için saat ücreti en az %100 zamlı ödenir.

### **Sigortalılık Süreci**

Yeraltı işlerinde çalışan sigortalıların emeklilik için gerekli yaş ve prim günü koşulu diğer çalışanlara oranla farklılık arz etmektedir. Yaşlılık aylığı almaya hak kazanıp kazanmadığını belirlemek için yer altı işlerde çalışan işçinin ilk sigortalılık tarihine bakılmaktadır. Ekim 2008 öncesinde veya sonrasında ilk sigorta girişi olanlar için emekliliğe hak kazanma aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Ekim 2008 öncesi sigortalı sayılanlar;

- Sürekli maden ve yeraltı işlerinde en az 20 yıl + 5000 prim günü çalışan (yaş şartı yok)
- Sürekli maden ve yeraltı işlerinde en az 25 yıl + 4000 prim günü çalışan (yaş şartı yok)
- 50 yaş + maden ve yeraltı işlerinde en az 1800 prim günü çalışmış olanlarda ilk sigortalılık tarihi 08.09.1999'dan önce ise toplam 5000 prim günü çalışan,
- 50 yaş + maden ve yeraltı işlerinde en az 1800 prim günü çalışmış olanlarda ilk sigortalılık tarihi 08.09.1999'dan önce ise 15 yıl ve en az toplam 3600 prim günü çalışan,
- 50 yaş + maden ve yeraltı işlerinde en az 1800 prim günü çalışmış olanlarda ilk sigortalılık tarihi 08.09.1999'dan sonra ise 25 yıl ve en az toplam 4500 prim günü çalışan,
- 50 yaş + maden ve yeraltı işlerinde en az 1800 prim günü çalışmış olanlarda ilk sigortalılık tarihi 08.09.1999'dan sonra ise 7000 prim günü çalışan

kişilere yaşlılık aylığı bağlanabilecektir.

Ekim 2008 tarihinden önce yeraltı maden işlerinde çalışmaya başlamış olan çalışanlara, bu işlerde geçirdikleri sürelerin toplamının 4'tel 1'i prim ödeme gün sayısı toplamına eklenecektir.

Ekim 2008 sonrası sigortalı sayılanlar;

- Sürekli maden ve yeraltı işlerinde en az 20 yıl çalışan + 50 yaşını doldurmuş+ toplam 7200 prim günü olan çalışan kişilere yaşlılık aylığı bağlanabilecektir.

### **Fiili Hizmet Zammı**

Çalışma koşulları diğer mesleklere veya işlere göre daha ağır koşullar içeren işler için yıpranma payı da diyebileceğimiz bir uygulamaya gidilmiştir. Birebir bu işleri yapan işçilerin daha erken emekli olabilmeleri için işveren SGK payında ve işçinin prim gününde artış yapılmaktadır. İşveren yeraltı maden işinde birebir çalıştırdığı işçisinin uzun vadeli sigorta kolu işveren payını %3 daha fazla olarak hesaplayıp ödemektedir. Normal işçisinin uzun vadeli sigorta primini %11 olarak öderken, yeraltı maden işinde çalışan işçisinin uzun vadeli sigorta kolları primini %14 oranında ödemektedir.

İşveren uzun vadeli sigorta priminin % 3 daha fazla ödenmesi işçiye prim günü açısından fayda sağlamaktadır. İşçinin 360 prim günü çalışmasına fazladan 180 prim günü eklenmektedir. Böylece prim gün sayısı çalıştığı süreden daha fazla olacak, emeklilik için gerekli olan prim gün sayısına daha kısa zamanda ulaşabilecektir.