



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

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

2017/KASIM

Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu

İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	TORBA YASA VE SÖZ KONUSU DÜZENLEMELER HAKKINDA ÖZET	03-18
2	VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN BAZI DURUMLARDA UZAMASI HALİNDE DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZ DURUMU	19-26
3	EMEKLİLERİN AYLIKLARINI KESTİRİP YENİDEN SİGORTALI OLMALARINDA HEDEFLER - SONUÇLAR	27-30
4	RAPORDA KASIT NOKTASINDA SOMUT İZAH YOKSA ÜÇ KAT KESİLEN VERGİ ZİYASI CEZASINA UZLAŞMA TALEP EDİLEBİLİR	31-33
5	BAĞKURDA BASAMAK YÜSELTEN BAĞKUR BASAMAK MAĞDURLARI SORUNLARI	34-39
6	DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN ELDE ETTİĞİ KÂRLARI DERNEK VEYA VAKFA AKTARMASI	40-45
7	HİZMET SEBEBİYLE EMNİYETİ SUSTİMAL SUÇU (GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU)	46-56
8	MALÛLLÜK AYLIĞI ALANLARIN ÇALIŞMASI HALİNDE AYLIK VE GELİRLERİN DURUMU	57-62

TORBA YASA VE SÖZ KONUSU DÜZENLEMELER HAKKINDA ÖZET

TBMM Genel Kurulunda, kamuoyunda "torba tasarı" olarak bilinen Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı kabul edildi.

Kanuna göre, Telgraf ve Telefon Kanunu'nda değişiklik yapılarak; Hazine payı, evrensel hizmet katkı payı ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun masraflarına katkı payı uygulamasında tereddütlere ve ihtilaflara neden olan konuları çözüme kavuşturacak yeni bir sistem kurulacak.

İmtiyaz sözleşmeleri kapsamında yetkilendirilen işletmecilerin ödemekle yükümlü olduğu kurum masraflarına katkı payının matrahı, işletmecilerin yıllık net satışları olarak belirlenecek.

Yüzde 15'ini Hazine payı

Buna göre kurum tarafından sayısı sınırlandırılarak ulusal çapta, kamuya açık mobil elektronik haberleşme hizmeti sunmak üzere imtiyaz sözleşmeleri veya yetkilendirilen işletmeciler aylık brüt satışlarının yüzde 15'ini Hazine payı olarak ödeyecek.

Yetkilendirilen işletmecilerin şebekeleri üzerinden elektronik haberleşme hizmeti sunmak üzere yetkilendirilen diğer işletmeciler, aylık brüt satışlarının yüzde 15'ini Hazine payı olarak verecek.

Kurum tarafından hava taşıtlarında GSM veya IMT-2000/UMTS standartlarında mobil elektronik haberleşme hizmeti sunmak üzere yetkilendirilen işletmeciler de söz konusu hizmet kapsamındaki aylık brüt satışlarının yüzde 15'i tutarında Hazine payı olarak ödeme yapacak.

Hazine payının süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, payın bir katı tutarında cezai şart uygulanacak.

Süresinde ödenmeyen Hazine payı, evrensel hizmet katkı payı, kurum masraflarına katkı payı tutarları ile bunlara bağlı gecikme faizi ile ilgili olarak uluslararası tahkim de dâhil her türlü yargı organında açılacak davalarda husumet kuruma yöneltilecek.

Belirlenen süre içerisinde köylerde binalarını yapmayan ya da taksitlerini ödemeyen hak sahipleri ile 31 Aralık 2020 tarihinden önce süreleri dolacak hak sahiplerine, binalarını yapmaları veya taksitlerini ödemeleri amacıyla 31 Aralık 2020 tarihine kadar ek süre verilecek. Ancak bu süre içerisinde de binanın yapılmaması veya taksitlerin ödenmemesi durumunda, bu taşınmazlar köy tüzel kişiliği adına, tüzel kişiliğini kaybeden köylerde ise ilgili belediye adına resen tapuda tescil edilecek.

"Terk edilmiş gemiler" sorunu gideriliyor

Yasayla "terk edilmiş gemiler" ya da sahibi belli olsa bile "üzerinde takyidat bulunan terk edilmiş gemiler" sorunu gideriliyor.

Buna göre, liman başkanlığı; idari sorumluluk sahasında can, mal, çevresel risk taşıyan, seyir ve seferin selametine engel olabilecek vaziyette karaya oturan, yan batık, batık, terk edilmiş veya atıl halde bulunan gemileri ve eşyasını çıkaracak ya da bulunduğu yerden kaldıracak. Bu süre, 45 günden fazla olamayacak.

Belirlenen müddet, gemi yabancı bayraklı ise geminin sicile kayıtlı olduğu devletin ilgili makamlarına, donatana ve kaptana bildirilecek; bu kişilerin adresleri bilinmiyorsa herhangi bir uluslararası denizcilik bülteninde ilan edilecek. Gemi Türk bayraklı ise donatan veya kaptana

bildirilecek. Bu kişilerin adresleri bilinmiyorsa yurt düzeyinde dağıtımı yapılan ve tirajı 100 binin üzerinde olan gazetede ilan edilecek.

Tayin edilen süre içinde, bildirimde bulunulanlara ulaşılamaması veya ulaşılsa dahi ilgililer tarafından geminin çıkarılmasından ya da bulunduğu yerden kaldırılmasından imtina edilmesi halinde liman başkanı, gemi ve eşyasını çıkarmaya, çıkarttırmaya, kaldırmaya, kaldırtmaya, imha ettirmeye, satmaya ve sattırmaya yetkili olacak.

Yaz saati uygulaması

Yaz saati uygulamasında düzenleme yapılıyor.

Buna göre, Günün Yirmi Dört Saate Taksimine Dair Kanunu'nda yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulu, 1 saati aşmamak kaydıyla ileri saat uygulaması yapmaya yetkili olacak. Böylece yaz saati uygulamasının kalıcı hale getirilmesine imkân tanınıyor.

Kamu alacaklarının, yurt dışında bulunan vatandaşlar veya yabancı uyruklu kişiler tarafından yurt dışı bankaların banka kartı ve benzeri kartları ile ödenmesinde aracılık yapacak yurt içi bankalar, katlanacağı giderler için komisyon alabilecek.

Konuşma, internet, yayıncılık gibi haberleşme hizmetlerinde farklı özel iletişim vergisi oranları, her bir hizmet için yüzde 7,5 olarak aynı oranda belirlenecek.

Futbol ve Diğer Spor Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da yapılan değişiklikle, bayilik verme işlemlerinin tamamı veya bir kısmı başbayı tarafından gerçekleştirilebilecek.

Şans oyunları ile düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerden alınan yüzde 10 veraset ve intikal vergisi oranı, yüzde 20'ye çıkacak.

Gayrimenkul sermaye iratlarına yönelik mükelleflerin gerçek giderlerine karşılık olmak üzere hasılatının yüzde 25'i oranında uygulanan götürü gider oranı yüzde 15'e düşürülecek.

Asgari ücretin altında maaş almayacak

Yasayla, çalışanların ücretlerinin 2017 yılı eylül, ekim, kasım ve aralık aylarında bin 404 liranın (net asgari ücret) altına düşmesi nedeniyle ücretlerinde meydana gelen azalışı telafi etmek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'na geçici madde eklendi.

Buna göre, gerek bekâr ve çocuksuz asgari ücretliye, gerekse net ücreti bin 404 liranın altına düşecek ücretlilere, elde edecekleri net ücretleri bin 404 lirayı tamamlayacak şekilde ilave asgari geçim indirimi sağlanacak.

Vergi mükellefinin ilk tebliğ adresi MERNİS'te kayıtlı yerleşim yeri olacak.

Mükelleflerin ikametgâh adresi değişikliklerini vergi dairelerine bildirme zorunluluğu kalkacak.

Vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere ait yükseköğretim yurtlarında barınan öğrenciler ve Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait yurtlarda barınan öğrenciler ayrıştırılarak, ihtiyaç sahibi öğrencilerin eğitimlerini tamamlamaları için kuruma ait yurtlardaki öğrencilerin barınmalarının önündeki süre kısıtlaması kaldırılacak.

MTV oranları

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanunu'na eklenen hükümlerle taşıtın teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi (ÖTV) hariç, KDV matrahını oluşturan değerler "taşıt değeri" olarak tanımlanacak.

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilendirme usulü değiştirilerek, mevcut vergilendirme ölçütlerine taşıt değeri de eklenecek. Bu araçlarda MTV için uygulanacak yeniden değerlendirme oranı 1300 cc altı araçlar için yüzde 15, 1300 cc üstü araçlar için ise yüzde 25 olarak uygulanacak.

Buna göre, MTV 1300 cc ve aşağısı araçlar için fiyatı 40 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) 743 lira, fiyatı 40-70 bin lira arası olanlarda 817 lira, fiyatı 70 bini aşanlarda 892 lira olarak uygulanacak.

MTV, 1300 cc-1600 cc arası araçlar için fiyatı 40 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) bin 294 lira, fiyatı 40-70 bin lira arası olanlarda bin 423 lira, fiyatı 70 bini aşanlarda bin 553 lira olacak.
MTV, 1601 cc-1800 cc arası araçlar için fiyatı 100 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) 2 bin 512 lira, fiyatı 100 bini aşanlarda 2 bin 741 lira; 1801 cc-2000 cc arası araçlar için fiyatı 100 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) 3 bin 957 lira, fiyatı 100 bini aşanlarda 4 bin 317 lira; 2001 cc-2500 cc arası araçlar için fiyatı 125 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) 5 bin 936 lira, fiyatı 125 bini aşanlarda 6 bin 476 lira olarak uygulanacak.

MTV, 4001 cc ve yukarısı araçlar için, fiyatı 475 bini aşmayanlarda (1-3 yaş arası) 32 bin 431 lira, fiyatı 475 bini aşanlarda 35 bin 379 lira olacak.

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin yüzde 10'unu aşması halinde, taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir önceki satırdaki aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı yüzde 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili olacak.

31 Aralık 2017'den önce tescil edilen araçlar

31 Aralık 2017 tarihinden önce kayıt ve tescil edilen araçlar için 1 Ocak 2018'den itibaren MTV, 1300 cc ve aşağısı araçlar (1-3 yaş) için 743 lira, **1301 cc-1600 cc arası araçlarda bin 294 lira**, 1601 cc-1800 cc arası araçlarda 2 bin 284 lira, 1801 cc-2000 cc arası araçlarda 3 bin 598 lira, 4001 cc ve yukarısı araçlarda 29 bin 483 lira olacak.

Vergi miktarlarında olduğu gibi, taşıt değerlerinin de her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmasına imkân sağlanacak.

Bakanlar Kuruluna taşıt değerlerini ayrı ayrı veya birlikte yeniden belirleme yetkisi verilecek. Bu hesaplamalardaki küsuratın ne kadarının dikkate alınmayacağına ilişkin belirleme yapılacaktır.

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilendirme usulünün kanunla değiştirilmesine bağlı olarak mevcut tarifinin, 31 Aralık 2017 tarihinden önce kayıt ve tescil edilmiş taşıtlar için uygulanmasını sağlamak üzere düzenleme yapılacaktır.

Gümrük Vergisinden muaf ürünler için muafiyetler kaldırılarak, bunun yerine vergi had ve nispetleri sıfır olarak belirlenecek. Ayrıca Bakanlar Kuruluna, Gümrük Giriş Tarife Cetveli'nde yer alan eşyaların gümrük vergisi had ve nispetlerini yüzde 50'ye kadar yükseltme, sıfıra kadar indirme veya cetveldeki had ve nispetleri yüzde 50'sine kadar artırma yetkisi verilecek.

Kanunla, Damga Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılarak, maktu ile nispi damga vergilerinin artırılması ve indirilmesine ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin, kağıt türleri itibarıyla birlikte veya ayrı ayrı kullanılması sağlanacak.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Aynı kanunda yapılan bir diğer düzenlemeyle kamu özel iş birliği projelerinin finansmanı için yurt dışında ihraç edilen menkul kıymet karşılığında fon temin etmek üzere kurulan özel amaçlı kuruluşların, bu fonları proje yüklenicisi firmalara kullandırmasına ilişkin düzenlenen kağıtlar ile bunların teminatı ve geri ödenmesine ilişkin işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlara damga vergisi istisnası sağlanacak. Bu kâğıtlar Harçlar Kanunu'nda yapılacak düzenlemeyle yargı harcı dışındaki harçlardan da istisna olacak.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşmalarında (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları) alınan 57 bin lira harç kaldırılacak.

Merkez Bankası, gerçek ve tüzel kişilerin döviz pozisyonunu etkileyen işlemlerini izlemek amacıyla belirleyeceği gerçek ile tüzel kişilerden her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilecek.

Merkez Bankası, bilgi ile belgelerin kapsamı, toplanması ve izlenme yöntemi, doğruluğunun denetimi, paylaşımı, destek hizmeti temini de dahil usul ve esasları belirleyecek.

İstenen bilgi ve belgelerin verilmemesi, gerçeğe aykırı verilmesi ya da usule uygun olmayan biçimde verilmesi, adli suç olarak düzenlenecek. Bu suçu işleyen kişiler ile tüzel kişilerin görevli ve ilgilileri hakkında bin günden iki bin güne kadar adli para cezası uygulanacak.

Emlak vergisinde değişiklik

Emlak Vergisi Kanunu'na geçici madde eklenerek, takdir komisyonlarınca 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, 2017 yılında uygulanan birim değerlerin belirli bir yüzdesini geçmemesi sağlanacak.

Buna göre, takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde, arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin 2017 yılı için uygulanan birim değerlerinin yüzde 50'sinden fazlasını aşması durumunda, 2018 yılına ilişkin bina ve arazi vergi değerlerinin hesabında, 2017 yılı için uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin yüzde 50 fazlası esas alınacak.

2019, 2020, 2021 yıllarında bina ve arazi vergisi matrahları ile asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri, bu şekilde belirlenen değerler üzerinden hesaplanacak.

Emlak vergisi değeri veya asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri esas alınarak uygulanan vergi, harç ve diğer mali yükümlülükler için de bu değerler dikkate alınacak.

Mevsimlik tarım işçisi olarak sürekli ikametinin dışında bir başka ilde çalışmak amacıyla geçici yer değiştirenlerin kimlik bildirimleri, bu kişilerin yaşadıkları geçici yerleşim alanlarında doğrudan kolluk kuvvetlerince alınacak.

BTK uzlaşmaya davet edecek

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) ilgili kanunlarda sözleşmelerden kaynaklanan, ödenmediği veya eksik ödendiği tespit edilen, idari para cezaları dahil, alacaklarına veya borçlarına ilişkin, karşı tarafı uzlaşmaya davet edebilecek; uzlaşma davetlerini kabul edebilecek.

Kurum, ihtilafın tamamı ya da bir kısmı üzerinde uzlaşma sağlayabilecek; buna göre maddi ve hukuki nedenlerle kamu menfaati görülmesi halinde, asıl alacak ve ferilerinden kısmen ya da tamamen vazgeçebilecek.

Uzlaşma halinde üzerinde anlaşılan hususlar hakkında taraflarca dava açılmayacak ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacak.

Vakıflar Genel Müdürlüğü, sadece mazbut vakıflar ile temsilen yönetilen mülhak vakıflara ait kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve değerlendirilmesiyle yetkili kılınacak.

Genel Müdürlüğün denetiminde bulunan mülhak vakıflara ait taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunmasını, değerlendirilmesini, Koruma Kurulu kararı alındıktan sonra yöneticileri yürütecek.

Diğer kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının korunma ile değerlendirilmesini ise Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'na uygun olarak kendileri sağlayacak.

Milli Sivil Havacılık Güvenlik Kurulu oluşturulacak

Kanunla, Türk Sivil Havacılık Kanunu'nun "güvenlik tedbirleri" başlıklı maddesi, "Milli Sivil Havacılık Güvenlik Kurulu ve havacılık güvenliği" şeklinde içeriği de geliştirilerek yeniden düzenlenecek.

Buna göre, tüm sivil havacılık faaliyetleri ile sivil havacılık tesis ve eklentilerinin yasa dışı eylemlere karşı korunması amacıyla uluslararası uygulamalara uygun olarak gereken mevzuatı hazırlamak, denetlemek, uygun eğitimlerin alınmasını sağlamak ve Türkiye'yi uluslararası kuruluşlar nezdinde temsile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı yetkili olacak. Bakanlık, bu görevini öncelikle İçişleri Bakanlığı olmak üzere diğer kurum ve kuruluşlar ile koordineli yürütecek.

Sivil havacılık güvenliği ile ilgili politikaların belirlenmesi ile kurumlar arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumlu olmak üzere, İçişleri Bakanlığı müsteşarı veya güvenlikten sorumlu müsteşar yardımcısının başkanlığında, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı müsteşarları veya müsteşar yardımcıları, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Jandarma Genel Komutanlığı temsilcileri, Gümrükler Genel Müdürü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürü, Sivil Havacılık Genel Müdürü ve Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürünün katılımıyla Milli Sivil Havacılık Güvenlik Kurulu oluşturulacak.

Sivil hava araçlarında özel güvenlik

Türkiye tescilli sivil hava araçlarında özel eğitilmiş silahlı güvenlik görevlileri bulundurulabilecek. Türkiye uçuşu olan yabancı tescilli sivil hava araçlarında silahlı güvenlik görevlisi bulundurulmasına izin verilmesine, mütekabiliyet ilkesi saklı kalmak kaydıyla İçişleri Bakanlığı yetkili olacak. Silahlı güvenlik görevlisinin görev, yetki ve sorumlulukları İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenecek.

Havaalanlarında altı aydan fazla süreyle bekleyen ve sahipleri tarafından alınmayan hava araçlarının maliklerine veya işleticilerine, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde veya bu şekilde tebligat yapılamaması durumunda Türkiye genelinde yayımlanan ve tirajı yüz binin üzerinde olan bir gazetede ilan, 30 gün içinde konma-konaklama ücretleri ile vergi borçlarının ödenmesi ve hava aracının bulunduğu havaalanından kaldırılması konusu tebliğ olunacak.

Aynı durumda olan yabancı bir ülkenin siciline kayıtlı hava araçlarında ise Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından hava aracının siciline kayıtlı olduğu ülke sivil havacılık otoritesine, 90 gün içinde ilgili hava aracının sahipleri tarafından kaldırılması, kaldırılmadığı takdirde tasfiye edileceği hususu bildirilecek.

Ayrıca, ulusal yayın yapan gazetede iki gün süre ile hava aracının bulunduğu havaalanından kaldırılması ilan edilecek.

Türk tesciline kayıtlı hava aracı malikinin veya işleticisinin tebligat veya ilan tarihinden itibaren 30 gün içinde gerekli iş ve işlemleri yapmaması halinde kaza durumlarında Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Kaza Araştırma ve İnceleme Kurulu, diğer durumlarda ise Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü ve ihtiyaç duyulacak ilgili uzmanlardan oluşan ekip tarafından hava aracının itibari ya da fiili harabiyete uğradığına dair rapor verilmesi halinde, ilgili hava aracı üzerindeki her türlü vergi borcu ve gümrük mevzuatından doğan yükümlülükler ile diğer takyidatlara bakılmaksızın sicilden terkinin yapılarak hurdaya ayrılacak.

Yabancı sicile kayıtlı hava aracı yönünden ise bildirim tarihini izleyen 90 günün sonunda gerekli iş ve işlemlerin yapılmaması durumunda, sicile kayıtlı olduğu ülke sivil havacılık otoritesince sicilden terkin edilip edilmediğine ve her türlü vergi borcu ile gümrük mevzuatından doğan yükümlülükler ile diğer takyidatlara bakılmaksızın hurdaya ayrılacak.

Kanunla Türkiye'de ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenmesi sağlanacak.

FATİH Projesi'ne vergi düzenlemesi

Kanunla, Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarında başta KDV olmak üzere diğer vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde istisna sağlanacak.

Buna göre, projenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren düzenlenen sözleşmelere ilişkin olarak, Milli Eğitim Bakanlığınca FATİH Projesi kapsamında Milli Eğitim Bakanlığınca yapılan ithalatlar ile Bakanlığa yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den muaf olacak.

Bu kapsamda yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilecek. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilecek.

Proje bileşenleri için belirlenen internet kullanımlarına mahsus mobil telefon aboneliğinin ilk tesisi ile proje bileşenlerine ilişkin verilen elektronik haberleşme hizmetleri Özel İletişim Vergisi'nden müstesna olacak. Böylece özellikle proje yüklenicisinin özel iletişim vergisi mükellefi olmaması durumunda, özel iletişim vergisi mükellefi olan işletmecilerin Milli Eğitim Bakanlığınca aktarılmak üzere proje yüklenicisine vereceği elektronik haberleşme hizmetleri de vergiden istisna tutulacak.

Milli Eğitim Bakanlığı veya Bakanlık adına proje yüklenicileri ile alt yükleniciler tarafından serbest dolaşıma sokulacak her türlü araç, gereç, malzeme, makine, ürün ve bunların yedek parçaları, gümrük vergilerinden, fonlardan, bu ithalata ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, yapılacak işlemler harçlardan muaf olacak.

Proje kapsamında yapılacak mal ve hizmet alımlarında, proje bileşenlerine ilişkin ihale yüklenicisinin bu proje ile ilgili faaliyette bulunmak üzere özel amaçlı şirket kurması halinde bu şirket, sadece kendi ödemesi gereken vergi ve mali sorumluluklardan sorumlu olacak, ihale yüklenicisinin ödemesi gereken Hazine payı, kurum masraflarına katkı payı, evrensel hizmet katkı payı, idari ücret, özel iletişim vergisi ve telsiz ücretlerinden sorumlu tutulamayacak.

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına arazi toplulaştırma projelerinin uygulanması sırasında süreci hızlandırmak için yeni yetkiler verilecek ve arazi toplulaştırmasına ilişkin yapılan işlemler üzerindeki vergiler kaldırılacak.

Kanun, madencilik gelişmesini ve maden sahalarının etkin kullanılmasını sağlamak amacıyla düzenlemeler içeriyor.

Ara ve uç ürüne yönelik maden sahaları ihaleleri, ihtisaslaşmış devlet kuruluşlarına devredilen maden sahaları ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığınca ihale edilen maden sahalarının ihale edilebilmesi ve işletmelerinin yapılabilmesinin daha cazip hale getirilebilmesi amacıyla, işletme izin tarihinden itibaren 10 yıl süreyle ağaçlandırma bedeli hariç, arazi izin bedeli alınmayacak.

İşletme izin tarihinden itibaren alınan orman arazisi izin bedelinin yarısı 10 yıl süreyle alınacak.

Genel arama deneme süresi sonuna kadar maden arama projesinde belirtilen maden kaynağına ilişkin bilgilerin ve bu dönemde yapılan arama faaliyetlerine ilişkin yatırım harcamalarını da gösteren genel arama faaliyet raporunun verilmesi zorunlu olacak.

Arama ruhsatlarının iptali

Genel arama dönemi sonuna kadar ön arama ve genel arama faaliyet raporları ile yatırım harcama kalemlerine ait belgeler, Genel Müdürlüğe verilmezse arama ruhsatı iptal edilecek.

Genel Müdürlüğe verilen ön arama ve genel arama raporlarının veya yatırım harcama kalemlerine ait belgelerin uygun bulunmaması halinde 20 bin lira idari para cezası verilecek.

Tebliğ tarihinden itibaren eksikliklerin verilen sürede tamamlanmaması veya verilen ön arama ve genel arama faaliyet raporları ile yatırım harcama kalemlerine ait belgelerin uygun bulunmaması halinde arama ruhsatı iptal edilecek.

Jeolojik haritalama, jeofizik etüt, sismik ve karot, kırıntı ve numune almaya yönelik sathi hazırlık işlemleri için çevresel etki değerlendirmesi kararı aranmayacak.

5 yıllık dönemde, üretimin en az olduğu herhangi 3 yılında yaptığı toplam üretim miktarı projede beyan edilen bir yıllık üretim miktarının yüzde 30'undan az olması durumunda, ruhsat sahiplerine 50 bin lira idari para cezası verilecek.

İdari para cezasının uygulanmasından başlamak üzere, geriye doğru 3 yıllık dönemlerde yaptığı toplam üretim miktarı projede beyan edilen yıllık üretim miktarının yüzde 30'undan daha az olması durumunda ruhsat sahiplerine 50 bin lira idari para cezası kesilecek. Bu kapsamda 5 yıl içerisinde iki defa idari para cezası uygulanması halinde ruhsat iptal edilecek.

Yılların belirlenmesi takvim yılı hesabına göre yapılacak. Dönemlerin hesaplanmasında, işletme izninin verildiği yıl ile üretime ilişkin tespitin yapıldığı yıl dikkate alınmayacak.

Ancak mücbir sebepler, beklenmeyen haller veya Genel Müdürlük tarafından kabul edilen işletme projesi ve termin planına göre madene ulaşmak amacıyla galeri, kuyu ve/veya dekapaj için geçirilen süreler, projede beyan edilen yıllık üretim miktarıyla orantılı olarak dikkate alınacak.

Buradaki idari para cezası hariç diğer oranları iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye ve ruhsat türlerine göre farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkili olacak.

Türkiye Taşkömürü Kurumunun (TTK), sınırları Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen Ereğli Kömür Havzası'ndaki taşkömürlerini işletmeye ve hukuku uhdesinde kalmak şartıyla işletmeye olan yetkisinde değişikliğe gidiliyor.

TTK ile Türkiye Kömür İşletmeleri (TKİ), uhdelerinde bulunan maden ruhsatlarını işletmek, işletirmek, bunları bölerek yeni ruhsat talep etmek ve bu ruhsatları ihale etmekle yetkili olacak. Ancak TTK'nın kendisi tarafından doğrudan işletilen işletme izin alanlarında oluşturulacak ruhsatlar bu düzenleme kapsamında ihale edilmeyecek.

Gazilerin kamuda atanması

Kanun, Terörle Mücadele Kanunu'nda da değişiklik yapıyor. Kanun kapsamında istihdam hakkı bulunan hak sahiplerinin, yaş sınırı aranmaksızın bu haktan yararlanması sağlanıyor.

Terörle mücadele sırasında yaralanan vazife malulleri ile 15 Temmuz FETÖ darbe girişiminin bastırılmasında yaralanan ancak memur kadrolarına atanamayan ilköğretim, ortaokul ve ilkokul mezunları için de düzenleme yapılıyor. Kanunla, bu kişiler, hizmetli unvanlı kadro ve pozisyonlar yerine memur unvanlı kadro ve pozisyonlara atanabilecek.

Ana, baba veya kardeşlerin istihdam hakkını kullanmaması durumunda eş veya çocuklardan toplam iki kişi bundan yararlanabilecek.

Tasarının yasalaşp yayımı tarihine kadar geçen sürede, hizmetli unvanlı kadro ve pozisyonlara ataması yapılan ve halen bu unvanında görev yapan gazilerin kadro ve pozisyonları, memur unvanlı olarak değiştirilecek.

Kanunla, teknoloji geliştirme bölgeleri, organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler ve yerleşim alanları içerisinde bulunan sanayi sitelerinin ve münferit sanayi işletmelerinin, yerleşim yeri dışına çıkarılması için kuruluş ve genişleme aşamalarında ihtiyaç duyulan mera vasıflı yerlerin tahsis amacı değişikliklerinde 20 yıllık ot bedelinden muafiyet sağlanıyor.

Bazı kamu lojmanları satışa çıkarılacak

Savunma, güvenlik, adalet ve istihbarat hizmetlerini yürüten personel tarafından kullanılanlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, döner sermayelerin, fonların, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç özel kanunla kurulmuş diğer kamu idarelerinin, KİT'lerin ve bunların bağlı ortaklıkları ile müesseselerinin ve sermayesinin yüzde 50'den fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar ve şirketlerin mülkiyetinde veya tasarrufunda bulunan kamu konutları ekonomiye kazandırılacak.

Konutlar, Devlet İhale Kanunu çerçevesinde ihaleyle satılacak.

Taşınmazların satışından elde edilen gelirler, genel bütçeli idarelerde ilgili idarenin merkez muhasebe birimi hesaplarına aktarılacak ve özel gelir kaydedilecek.

İdareler bu gelirleri, öncelikle personelinin konut ihtiyacını karşılamak amacıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenek eklemek suretiyle kullanacak.

İhale yapıldığı tarihte görev, sıra ve hizmet tahsisli ve kat mülkiyeti kurulan kamu konutlarında oturanlar, ikamet ettikleri kamu konutunu öncelikli olarak satın alma hakkına sahip olacak.

İhale bedeli öncelikli alım hakkı sahibi tarafından peşin veya 4 yıla kadar kanuni faiziyle taksitli ödenebilecek. Peşin ödemelerde yüzde 10 indirim uygulanacak.

Lojmanda oturan, almak istememesi halinde konutu 2 ay içerisinde boşaltacak.

Hazineye ait olup belediye mücavir alan sınırları içinde tarımsal amaçlı kullanılan arazilerin kullanıcılarına doğrudan satışının önü açıyor. Satın alınan araziler sadece tarımsal amaçlı kullanılabilir. Bu araziler, rayiç bedelin tamamı üzerinden doğrudan satılacak.

Belediye ve mücavir alan sınırları içinde olup, Maliye Bakanlığınca tespit edilen ve üzerinde yapı olan Hazineye ait taşınmazların öncelikle yapı sahiplerine satılması ya da belediyeye bedelsiz devredilmesi öngörülmüyor. Bunun için, yapının 19 Temmuz 2003'ten önce yapılmış olması şartı 30 Mart 2014'e çekiliyor.

Rayiç bedelin taksitle ödenmesi halinde, bu bedelin yüzde 30'si en geç üç ay içinde, kalanı ise en fazla 5 yılda 10 eşit taksitte kanuni faizi ile birlikte ödenecek.

Turizm yatırımcıları kira sürelerini uzatabilecek

Turizm yatırımcıları kira sürelerini 49 yıla uzatabilecek, isterlerse tesislerin olduğu yerleri satın alabilecek.

Kamu taşınmazları üzerinde turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla Kültür ve Turizm Bakanlığınca adına kesin tahsis yapılan, Orman ve Su İşleri Bakanlığınca adına kesin izin verilen veya Maliye Bakanlığınca lehine irtifak (üst) hakkı tesis edilen yatırımcı ve işletmecilerin kesin tahsis, kesin izin veya irtifak hakkı süreleri, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde başvurulması halinde yeniden sözleşme düzenlenmek suretiyle 49 yıla kadar uzatılabilir.

Ayrıca Orman ve Su İşleri Bakanlığınca milli park ve tabiat parklarında konaklama amaçlı turizm yatırımı gerçekleştirilmek amacıyla 29 yıla kadar kiralama yapılan yatırımcı ve işletmecilerin kira sözleşmeleri 29 yıla veya ittifak haklarına dönüştürülmek suretiyle 49 yıla kadar uzatılabilir.

Bu haktan yararlanabilmek için söz konusu kesin tahsis, kesin izin veya irtifak hakkına ilişkin olarak varsa açılan davalardan tüm yargılama giderleri üstlenilerek kayıtsız ve şartsız olarak vazgeçilmesi, ödenmesi gereken herhangi bir borcun bulunmaması gerekecek.

Gerçek veya tüzel kişilere bedelsiz olarak devredilen veya süresiz kullanma izni verilen taşınmazlar için verilen süre içerisinde taahhüt edilen yatırımı gerçekleştirilemeyen yatırımcılar, 31 Aralık 2017 tarihine kadar müracaat etmeleri ve müracaat tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde hükümlerden yararlanabilecek.

Tütün ithali, üretim ihtiyaçlarıyla sınırlı olarak, kanunda belirtilen tütün mamüllerini üretenler veya Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan izin almak ve sadece işlendikten sonra ihraç edilmek amacıyla tütün işleme tesisi bulunanlar tarafından yapılacak.

Kurum, tütün işleme tesisi bulunanlara bu izni verirken, söz konusu işletmelerin öncelikle Türkiye'de üretilen tütünü işlemelerini gözetecek, ihraç amacıyla yapılacak ithalatın amacı dışında kullanılmamasını sağlamak için gerekli önlemleri alacak, ithalat ve ihracata ilişkin uygulamayı denetleyecek.

Kamu ihalelerinde istekli ve yükleniciler, sigorta şirketlerinden alacakları kefalet senedini teminat mektubu olarak verebilecek.

Kamu kurumlarında çalıştırılacak taşeron personel sayısı ile idareler, hizmet türleri, işin yapıldığı yer gibi ücret düzeyini etkileyen unsurların biri, birkaçı veya tamamı dikkate alınarak ihale dökümanında belirlenecek ücret ve benzeri mali ödemelere ilişkin tavanların tespitinde Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınacak.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı resmi ve özel okullarda öğrenim gören öğrencilere ücretsiz olarak dağıtılacak ders kitabı ve öğrenci çalışma kitabı ile ilgili öğretmenlere ücretsiz olarak dağıtılacak kılavuz kitaplarına ilişkin 31 Aralık 2019 tarihine kadar yapılacak mal ve hizmet alımları, ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri hariç Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılabilecek.

Sermaye şirketlerine finansman sağlayan tüzel kişi ve girişim sermayesi fonları ile bireysel katılım yatırımcılarının yatırım yaptığı girişim şirketlerine eş finansman sağlayan ortak yatırım fonlarına kaynak sağlamak amacıyla kurulan üst fonlara veya sermaye şirketlerine, projelere finansman sağlayan fonlara Hazine Müsteşarlığı tarafından taahhüt edilecek kaynağın üst sınırını ve niteliğini, kaynak aktarılacak üst fonların veya fonların, üst fonlara bağlı alt fonların ve ortak yatırım fonlarının seçim kriterlerini, yatırım yapılabilecek alanları, denetimi, taahhüt edilen tutardan kaynaklanan her türlü ücret ve masrafın üst sınırlarını ve uygulamaya ilişkin diğer hususları Bakanlar Kurulu belirleyecek.

Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da yapılan değişiklikle, net borç kullanımı tutarı, 2017 yılı için 1 Ocak 2017 tarihinden geçerli olmak üzere Bakan ve Bakanlar Kurulu tarafından artırılan net borç kullanım tutarına 37 milyar Türk Lirası ilave edilerek uygulanacak.

Engelliler için ÖTV muafiyeti, hesaplanması gereken ÖTV ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200 bin lirayı aşmayan araçlar için uygulanacak. Motor silindir hacmine bakılmaksızın bu araçlar istisna kapsamına alınacak.

Düzenleme 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçerli olacak.

ÖTV'nin kapsamı genişliyor

Makaronlar da sigara ve diğer tütün mamulleri gibi ÖTV kapsamına alınacak.

Sade gazozlar, meyveli gazozlar, limonatalar, nektarlar, alkolsüz biralar, enerji içecekleri, soğuk çay, meyveli içeceklerden yüzde 10 ÖTV alınacak. Sebze suları, yüzde yüz meyve suları, doğal minarelli doğal maden suyu ile üretilmiş, tatlandırılmış, aromalandırılmış meyveli-gazlı içecekler (meyveli soda) ise kapsam dışında tutuldu.

Savunma Sanayii Destekleme Fonuna; Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilat toplamı üzerinden yüzde 6, Veraset ve İntikal Vergisi tahsilat toplamı üzerinden yüzde 25, Motorlu Taşıtlar Vergisi tahsilat toplamı üzerinden yüzde 20, Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu'na gelir ve kurumlar vergisi tahsilat toplamı üzerinden yüzde 2,8 pay verilecek.

Türk Patent ve Marka Kurumu, sınai mülkiyet değerlendirme ve ticarileştirme faaliyetlerini etkin ve kapsamlı bir şekilde yürütmesi ve yönlendirmesi amacıyla şirket kurabilecek.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu kapsamında yer alan tüm iş ve işlemler elektronik ortamda gerçekleştirilebilecek.

Sanayici niteliğindeki bir işletmenin üretimi sonucunda nihai sanayi malı hüviyetine kavuşmuş bir ürünün alım veya satımının borsa tesciline tabi olup olmayacağına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı karar verecek.

Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği kuruluyor

Optisyenlik Hakkında Kanun'a tabi meslek mensupları; mesleki faaliyetlerini geliştirip kolaylaştırmak, meslektaşlar arasında yardımlaşma ve iş birliğini temin etmek, mesleki ahlak ve disiplini tesis edip korumak üzere kamu kurumu niteliğinde optisyen-gözlükçüler odaları ve Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği kurulacak.

Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele edilmesi, vergiye gönüllü uyumun ve tahsilatta etkinliğin artırılması amaçlarıyla mükellefiyet, vergilendirme ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle Risk Analizi Sistemi oluşturmak ve risk analizi çalışmaları yapmak, Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasında yer alacak.

Evrensel Hizmet gelirleri

Kurum bu payı takip eden ayın sonuna kadar, Hazine payı ödemekle yükümlü işletmecilerin ödediği payın yüzde10'unu ödendiği ayı izleyen ayın sonuna kadar Bakanlığa bildirecek. Bu meblağ Evrensel Hizmet gelirleri adı altında gelir kaydedilecek.

Bu süre içinde ödenmeyen katkı payları Kurumun ilgili vergi dairesine yapacağı başvuru üzerine Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine göre takip ve tahsil edilecek.

Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun, arazi toplulaştırılması ve dağıtımına ilişkin maddesinde düzenleme yapılarak, ortak kullanım alanları olarak planlanan alanlarda toplulaştırma çalışmaları süresince tarımsal faaliyette bulunmak özel arazi toplulaştırmasını yapan ilgili kuruluşun iznine tabi olacak.

Arazi toplulaştırması yapılan veya yaptırılan sahalardaki kanal, yol ve benzeri kamunun ortak kullanacağı alanlardaki taşınmazların mütemmim cüzlerinin karşılığı ile taşınmaz sahiplerine yeni parseller teslim edilene kadar doğabilecek gelir kayıpları uygulayıcı kuruluş tarafından karşılanacak.

Belediye ve bağlı idareler, mabetlerin yanı sıra eğitim kurumlarına, yurtlara, okul pansiyonlarına ve hastanelere de indirimli bedelle ya da ücretsiz olarak içme ve kullanma suyu verebilecek.

Kamu kurum ve kuruluşlarına uygulanan su ve atık su tarife ücreti, tüketim miktarına bakılmaksızın sabit tarife ücreti olarak belirlenecek ve konutlar için belirlenen en düşük su ve atık su tarife ücretinin yüzde 50 fazlasını geçemeyecek.

Belediyeler temiz şebeke suyu hizmeti vermediği yerleşim yerlerindeki kamu kurumlarından ücret talep edemeyecek. Kamuya ait eğitim kurumları, yurtlar, okul pansiyonlar ve hastanelerden abonelik, açma kapama, bağlantı, teminat, güvence bedeli, katılma payı ve benzeri ad altında herhangi bir ücret talep edilemeyecek.

Amme alacaklarının korunması amacıyla reddiyatın Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince yapılacağı hallerde, alacaklı amme idaresine olan muaccel borçlardan sonra ilgili kanun hükümlerine göre takip edilen prim ve diğer alacakları ödenecek.

Reddiyatın Sosyal Güvenlik Kurumunca yapılması durumunda ise SGK'nın muaccel alacaklarının mahsubundan sonra Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip edilen amme alacakları ödenecek.

Kooperatiflere ilişkin düzenlemeler

Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemler olacak.

Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmayacak. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilecek.

Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi olmayacak. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasları, Maliye Bakanlığı belirleyecek.

Kurumların, en az 2 yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların yüzde 75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların yüzde 50'lik kısmı Kurumlar Vergisinden müstesna olacak.

Kurumlar Vergisi kapsamında yer alan, bankalara borçlu olanların ve bunların kefillerinin, bu borçlara karşılık olarak taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devrinden doğan kazançları ve bankaların bu şekilde elde ettikleri kıymetlerin satışından doğan kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnası, banka dışı finansal kurumlar olan finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak.

Kiracının temerrüdü nedeniyle kanunu takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar da bu kapsama alınacak.

İmalat sanayisine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için Kurumlar vergisinde uygulanan indirimler 2018'de de devam edecek.

Kurum kazancı üzerinden yüzde 20 oranında alınan kurumlar vergisi, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerinde yüzde 22 olarak uygulanacak. Bakanlar Kurulu, yüzde 22 oranını yüzde 20 oranına kadar indirmeye yetkili olacak.

"MASAK'a maliye uzmanı alınacak"

MASAK Başkanlığı nezdinde yürütülen faaliyetlerin nitelik ve nicelik olarak artmasının getirdiği nitelikli ve deneyimli uzman personel ihtiyacının karşılanması için kamu idarelerinin merkez teşkilatlarında görev yapan denetim elemanları ve uzman kadrolarında görev yapanlardan, gerçekleştirilecek sınavda başarılı olanlar naklen "maliye uzmanı" olarak atanabilecek.

Maliye uzmanı olarak atanacakların sayısı 250'yi geçmeyecek.

Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumundan yetki belgesi almadan veya bildirimde bulunmadan tütün ticareti yapanlar ile ticari amaçla, makaron veya yaprak sigara kağıdını, içine kıyılmış tütün, parçalanmış tütün ya da tütün harici herhangi bir madde doldurulmuş olarak

satanlara, satışa arz edenlere, bulunduran ve nakledenlere üç yıldan altı yıla kadar hapis cezası verilecek.

Vakıflar Genel Müdürlüğü ve mazbut vakıflara ait taşınmazların kira süresi azami üç yıl olacak. Ancak bu süre, Vakıflar Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Başbakan Yardımcısının onayı ile on yıla kadar artırılabilir. Ayrıca onarım veya inşaa karşılığı kiralamalarda; onarım ve inşaa bedeli göz önüne alınarak kira süresi genel müdürün onayı ile 20 yıla, Meclis kararı ile 49 yıla kadar tespit edilebilecek.

Vakfiyelerde yer alan hayır şartlarını gerçekleştirmek üzere amacı veya faaliyet konuları arasında eğitim, sağlık, kültür veya sosyal yardım bulunan yurt dışında kurulu tüzel kişilere ilgili Başbakan Yardımcısının onayı ile şartlı veya şartsız yardım Hayır Hizmetleri Daire Başkanlığının görevleri arasına alınacak.

Spor Müsabakalarına Dayalı Sabit İhtimalli ve Müşterek Bahis Oyunlarının Özel Hukuk Tüzel Kişilerine Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılacak ihalenin herhangi bir sebeple gerçekleştirilememesi, sözleşmenin imzalanamaması, yüklenicinin imzalanmış son sözleşmenin bitim tarihi itibarıyla işe başlayamayacağına anlaşılması, yapılan ihaleye ilişkin sözleşmenin feshedilmesi veya iptali hallerinde yapılan iş ve hizmetler, idare tarafından pazarlıkla temin usulüyle süresi bir yılı geçmeyen sözleşmeyle yaptırılabilir.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından elektronik haberleşme hizmetleri için yetkilendirilen işletmecilerden, Kurum giderlerinden kaynaklanan masraflara katkı sağlanması amacıyla yıllık alınan idari ücret, 10 bin lira alt sınırından daha az olamayacak. Söz konusu alt sınır, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak ilgili kanun hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanacak.

Güvenlik raporlarına süre

Elektronik Haberleşme Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle, işletmecinin tüketicilerden haksız olarak tahsil ettiği ücretin süre sonunda iadesi sağlanamayan tutarları, evrensel hizmet gelirleri olarak genel bütçeye gelir kaydedilecek; Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına aktarımı sağlanacak.

Devlet desteklerinin bildiri ve denetlenmesine ilişkin yönetmelikler, Bakanlar Kurulunca alınacak karar üzerine yürürlüğe girecek.

İşverenlerce güvenlik raporlarının hazırlanmasıyla ilgili yükümlülüklerin yer aldığı Tehlikeli Maddeleri İçeren Büyük Kaza Risklerinin Kontrolüne İlişkin Direktifiyle ilgili yükümlülükleri olan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı da Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na ilaveten bu konuyla ilgili hazırlanacak yönetmelikte yer alacak.

İşletmelere güvenlik raporlarını hazırlamaları için 31 aralık 2018 tarihine kadar süre verilecek.

Çek Kanunu'nun geçici 3. maddesindeki "Üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." düzenlemesinin yürürlük süresi, 31 Aralık 2017'den 31 Aralık 2020 tarihine uzatılıyor.

Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi ve Hazine Adına Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Yerlerin Değerlendirilmesi ile Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanun'a eklenen geçici maddeyle, İstanbul'un Şile ilçesine bağlı Darlık ve Esenceli mahallelerinin iskan probleminin çözümüne dönük düzenleme yapılıyor.

Böylece, baraj yapımı nedeniyle buldukları yerden kaldırılan ve belirli bir yere yerleştirilmeyen Darlık ve Esenceli mahallesi halkının, tespit edilecek yeni yerleşim yerine nakli sağlanacak.

Kitle fonlaması suretiyle halktan para toplanması, SPK'ca faaliyet izni verilen kitle fonlama platformları aracılığıyla gerçekleştirilecek ve kanunun izahname ya da ihraç belgesi hazırlama yükümlüğüne ilişkin hükümlerine tabi tutulmayacak.

Halka açık ortaklıklarda payları borsada işlem gören ortaklıklar ile kitle fonlaması suretiyle halktan para toplayan ortaklıklar hariç olmak üzere pay sahibi sayısı 500'ü aşan anonim ortaklıkların payları halka arz olunmuş sayılacak.

Kitle Fonlama Platformları ekleniyor

Sermaye piyasası kurumlarına, kitle fonlanmasına aracılık eden ve elektronik ortamda hizmet veren Kitle Fonlama Platformları ekleniyor.

Kitle fonlama platformlarının kurulabilmesi ve faaliyete başlaması için SPK'dan izin alınacak.

Bu platformların kuruluşlarına, ortaklarına, pay devirlerine, çalışanlarına, her bir fon sağlayıcısı tarafından yatırılacak veya proje sahipleri ile girişim şirketleri tarafından toplanabilecek paranın azami limitine ve faaliyetleri sırasında uymaları gereken diğer ilke ve esaslar ile toplanan fonların ilan edilen amacına uygun olarak kullanıldığının kontrolü ve denetimine ilişkin esaslar, SPK'ca belirlenecek.

Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınmaksızın kitle fonlama platformları aracılığıyla halktan para toplandığına veya Türkiye'de yerleşik kişilere yönelik olarak internet aracılığıyla yurt dışından kaldıraçlı işlem ve kaldıraçlı işlemlerle aynı hükümlere tabi olduğu belirlenen türev araç işlemleri yaptırıldığına ilişkin bilgi edinilmesi halinde, internet sitesine erişim engellenecek.

Tüzel kişiliği kaldırılan köylerde Emlak Vergisi Kanunu'na göre alınması gereken Emlak Vergisi ile Belediye Kanunu uyarınca alınması gereken vergi, harç ve katılım paylarının alınması, 31 Aralık 2017'den 31 Aralık 2020'ye erteleniyor.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu

Elektrik dağıtım şirketlerinin denetimleri haricinde de genel aydınlatma kapsamında tespit edilen yanmayan, yerinde olmayan armatür veya direklere ilişkin eksiklerin giderilmesine ilişkin süre verilecek.

Belirlenen sürelerde eksiklerin giderilmemesi durumunun tespiti ile belirlenen her bir direk veya armatür için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna bildirmesine müteakip, Kurul tarafından 500 lira idari para cezası verilecek.

Tespit edilen eksikliklerin giderilmesine ilişkin verilecek süreler ve eksikliklerin tespit esasları yönetmelikle belirlenecek.

Verilen idari para cezaları, tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenecek.

Genel aydınlatma giderlerinin bakanlık bütçesine konulacak ödenekten ve ilgili belediyeler ile il özel idarelerinin genel bütçe vergi gelirleri payından karşılanmasına ilişkin Bakanlar Kurulu'na verilen yetki 31 Aralık 2020 yılına kadar uzatılıyor.

Türkiye Demiryolu Ulaştırmasının Serbestleştirilmesi Hakkında Kanun'un geçici maddesinde düzenleme yapılarak, TCDD'ye 2019 yılından itibaren finansman desteği yapılmasının önünde engel teşkil eden 5 yıllık süre, 2020 yılı sonuna kadar uzatılıyor.

İdari para cezalarında uzlaşma

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna "Uzlaşma" başlığı altında yeni madde ekleniyor.

Buna göre, kanunda öngörülen idari para cezaları hakkında, ceza muhatabı tarafından, tespit edilen aykırılıkların kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya kanun hükümlerini yanlış yorumlamaktan kaynaklandığının veya yargı kararı ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, idari para cezasının muhatabı ile uzlaşabilecek.

Reklam Kurulu tarafından verilen idari para cezaları hariç, Bakanlık tarafından verilen idari para cezaları ile valilikler tarafından verilen idari para cezalarına karşı uzlaşma talebinde bulunulabilecek.

Uzlaşma talebi, idari para cezası kararının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, henüz idari yargı yoluna başvuru yapılmamış idari para cezaları için yapılacak. Uzlaşma talebinde bulunulması halinde, dava açma süresi duracak.

Uzlaşma sağlanmaması halinde süre kaldığı yerden işlemeye başlayacak. Uzlaşma sağlanmaması halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacak. Yapılan uzlaşma talepleri, uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilecek. Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği idarece derhal yerine getirilecek. Ceza muhatabı, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacak ve hiçbir merciye şikâyetle bulunamayacak.

Üzerinde uzlaşma talebinde bulunulan idari para cezaları hakkında peşin ödeme indiriminden yararlanılamayacak.

Uzlaşma konusu yapılan idari para cezaları, uzlaşma gerçekleştiği takdirde, uzlaşma tutanağı uzlaşma anında tebliğ edilecek ve tebliğden itibaren 15 gün içinde ödenecek.

Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'da, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yetkisine ilişkin düzenlemeye gidiliyor.

Buna göre, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve diğer gerçek ve tüzel kişiler, elektronik ticaretin gelişiminin izlenebilmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla Bakanlık tarafından istenilen bilgileri Bakanlıkça oluşturulan sisteme bildirecek.

Buna aykırı hareket eden gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri hakkında 5 bin liradan 20 bin liraya kadar cezai yaptırım uygulanabilecek.

Bakanlık, ticari elektronik ileti onaylarının alınmasına ve reddetme hakkının kullanılmasına imkan tanıyan bir elektronik sistem kurmaya veya kurdurmaya yetkili olacak. Bu kanun çerçevesinde alınan onaylar, Bakanlıkça belirlenen süre içinde sisteme aktarılacak.

Sisteme aktarılmayan onaylar geçersiz kabul edilecek. Alıcılar sisteme kaydedilen onayları Bakanlıkça belirlenen süre içinde kontrol edecek. Bu sürenin bitiminden sonra gönderilen ticari elektronik iletiler onaylı kabul edilecek. Alıcılar tarafından reddetme hakkı bu sistem üzerinden kullanılacak.

TEDAŞ alacakları

Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile sermayesinin yüzde 50'sinden fazlası belediyelere ait şirketler ve il özel idarelerinin ödemekle yükümlü olduğu ve özelleştirme işlemleri sırasında TEDAŞ'a

devredilmiş olan elektrik tüketiminden kaynaklanan yapılandırılmamış olan alacaklar ile yapılandırıldığı halde ihlal edilmiş olan alacakların asılları ile bu alacaklara bağlı ferî alacaklar yerine, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınmak suretiyle hesaplanacak tutarın ilk taksiti, 2018 yılının Ocak ayından başlamak üzere 24 ayda 24 eşit taksitte ödenecek.

Bu süre içinde ödenen taksitlere herhangi bir zam ve faiz hesaplanmayacak.

Hesaplanan taksit tutarlarının süresinde ödenmemesi halinde ise bu tutara ödemede gecikilen her ay ve kesri için geç ödeme zammı uygulanacak.

Tarımsal sulamada elektrik alacakları

TEDAŞ'ın tarımsal sulamada kullanılan elektrik tüketiminden kaynaklanan alacaklarından (özelleştirme devir işlemleri sırasında TEDAŞ'a devredilmiş olan alacaklar) yapılandırılmış olanlara ilişkin de düzenleme yapılıyor.

Bu alacaklardan yapılandırılmış olanlar için 2020 Ocak ayı sonuna kadar TEDAŞ'a iletilmek üzere dağıtım/perakende satış şirketlerine veya TEDAŞ'a yazılı başvuruda bulunulması halinde bu alacaklar da yapılandırılacak. Bu kapsamda yapılandırılan alacakların ilk taksiti 2020 Ekim ayının son gününe kadar ödenmek üzere ve her yıl ilk taksitin tekabül ettiği ayda toplam 5 eşit taksitte ödenecek.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamındaki tarımsal sulamadan kaynaklanan TEDAŞ alacaklarına ilişkin ilk taksit ödeme süreleri 3'er yıl uzatılacak.

Bu kapsama giren alacaklarla ilgili düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren başvuru, taksit ödeme veya kesinti suretiyle yapılacak tahsilatta geçen sürelerde, ilgili kanunlarda ön görülen zamanaşımı süreleri işlemeyecek.

Esnaf Ahilik Sandığının yürürlüğe giriş tarihi 1 Ocak 2018 tarihinden 1 Ocak 2020'ye erteleniyor.

VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN BAZI DURUMLARDA UZAMASI HALİNDE DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZ DURUMU

Araş. Gör. Fatma TURNA

ÖZET

Vergi hukukunda zamanaşımı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında titizlikle nazara alınması gereken önemli bir müessesedir. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak, mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur. Bugün ekonominin hızlı değişimler içerisindedir, vergilerle ilgili olarak sürekli düzenlemelerin yapılması, siyasi etkiler, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş ve uygulamada bir takım sorunları karşımıza çıkartmıştır. Bu doğrultuda çalışmamızda, zamanaşımı süresinin bazı durumlarda uzaması halinde defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz durumu esas alınmıştır. Önemli görülen hususlar öğretilerde yer verilen öneriler doğrultusunda incelenmiştir.

1. GİRİŞ

Türkiye’de zamanaşımı müessesesi esas olarak Cumhuriyetten sonraki dönemle gelişmeye başlamış ve günümüze kadar da gelişimini devam ettirmeye çalışmıştır. Ancak bu gelişimin beraberinde getirmiş olduğu sorunlar da mevcuttur. En nihayetinde ekonominin hızlı değişimler içerisinde olması ve bununla birlikte vergilerle ilgili olarak yeni düzenlemelerin yapılması, siyasi etkiler/istikrarsızlık, verginin sadece kamu finansmanı aracı olarak kullanılmaması, vergisel işlemlerin uluslararası boyutu gibi nedenlerden dolayı vergi sistemimiz oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş (Karabacak, 2013, 15-30) ve bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Vergi alacağını ortadan kaldıran ve önemli bir neden olarak kabul edilen zamanaşımı da bu tür sorunlardan etkilenmiştir. Vergi hukukunda zamanaşımı verginin tarh ve tahakkuku ile tahsili aşamalarında dikkate alınması gereken önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sadece vergi güvenliği için değil, aynı zamanda vergicilikte adil olma prensibinin bir gereği olarak mükellef hukuku bakımından düşünülmesi ve objektif olarak uygulanması gereken bir husustur (Ufuk, 1998, 24).

Süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanan zamanaşımı kurumuna, hem Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda hem de Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanunu (AATUHK)’nda yer verilmiştir. Bunlardan VUK’un 113. ve 114. maddelerinde yer alan tarh zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmakta ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. AATUHK’un 102, 103 ve 104. maddelerinde yer alan tahsil zamanaşımı ise devletin kamu alacağına bir an evvel kavuşmasını temin eden ve bunu zaman ile sınırlandıran bir zaman dilimi olarak tanımlanmaktadır. Bunların dışında düzeltme zamanaşımı VUK’un 126. maddesinde ve ceza kesme zamanaşımı VUK’un 374. maddesinde yer almaktadır. Çalışmamızda, zamanaşımı süresinin bazı durumlarda uzaması halinde defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz durumu esas alınmıştır. Bu doğrultuda önemli görülen hususlar öğretilerde yer verilen öneriler doğrultusunda değerlendirilmiştir.

2. GEÇMİŞ YIL ZARARLARINDA ZAMANAŞIMI DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu (GVK md. 88) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK md. 9) geçmiş yıl zararlarının 5 yıllık genel zamanaşımı hükümlerine tabi olduğu dolaylı olarak belirtilmiştir⁶. Ancak geçmiş yıl zararlarının mahsubunda zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımının ne zaman başlayacağına ilişkin kanunda herhangi bir belirleme ya da özel hüküm bulunmamaktadır. Öğretide geçmiş yıl zararlarının indiriminde zarar edilen yıla ilişkin zamanaşımı süresinin başlangıcı, zarar indiriminin yapıldığı dönemi izleyen yılbaşından itibaren başlaması gerektiği belirtilmektedir. Diğer taraftan geçmiş yıl zararlarının bir vergi alacağını doğurmadığını, dolayısıyla vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayan tarh zamanaşımının, zararın doğduğu yıldan itibaren başlayamayacağını ileri sürenlerde mevcuttur. Ancak kanunlarda zararın gelir olarak kâr ile birlikte ele alınması gelir ve kurumlar vergisinde işletme faaliyetleri zararlı sonuçlanmış olsa dahi, bu sonucun yıllık beyanname ile beyan edilmesi geçmiş yıl zararlarında zamanaşımının başlangıcı konusunda bu şekilde düşünmeye sevk etmektedir (Arslan, E. 2007, 37-38).

Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre geçmiş yıl zararları, mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olmakta ve bu nedenle mahsup edildiği yılda tevsiki mecbur olmaktadır. Örneğin 2005 yılı zararını 2010 yılı beyannamesi üzerinde mahsup eden bir mükellef, 2005 yılı defter ve belgelerini 2010 yılı ile ilgili beş yıllık zamanaşımı süresinin sonu olan 31.12.2015 tarihine kadar saklaması gerekmektedir. Aksi takdirde, 2010 yılı beyannamesinde yer alan ve o yıl matrahının teşekkülünü etkileyen unsurlardan biri tevsik edilmemiş sayılmak-ta ve bu nedenle söz konusu zarar mahsubu kabul edilmemektedir. Ancak bu konuda bağlayıcı düzenleme yoktur. Danıştay konuyla ilgili bir uyuşmazlıkta Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun md. 82'de belirtilen (Eski TTK md. 68) 10 yıllık muhafaza süresini esas alarak "geçmiş yıl zararının ne derece gerçek olduğunun araştırılması için defter ve belgeleri istenen yükümlünün muhafaza mecburiyeti kalmadığından bahisle ibrazdan kaçınması halinde zarar tevsik edilememiş sayılır" şeklinde hüküm vermiştir (Bakmaz, 2010).

Esas olarak kayıtların tevsik edilmesi, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi ise zamanaşımı süresine paralel olarak düzenlenmiştir (VUK md. 253). Üstelik kanunda muhafaza ve ibraz süresini uzatan herhangi bir istisna bulunmadığı gibi vergi incelemelerinin neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceğine işaret edilmiştir (VUK md. 138). Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin herhangi bir nedenle uzaması halinde, vergi incelemesi yapılma süresi de buna bağlı olarak uzamakta ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süreleri konusunda ise böyle bir bağlantı kurulmamıştır. Buna göre, tarh zamanaşımının beş yıldan uzun bir süreye tekabül ettiği dönemlerde beş yıldan önceki dönemler için hukuken vergi incelemesi yapma imkânı olmakla birlikte, bu dönemlere ait defter ve belgelerin mükelleften ibrazının istenmesi halinde mükelleflerin söz konusu defter ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu bulunmamaktadır (Zamanaşımı, 2013). Mükellefler ancak defter ve kayıtları gönüllü olarak ibraz edebilirler. İbraz etmedikleri takdirde ise söz konusu giderin tevsik edilmemesi sebebiyle reddedilmesi mümkündür (Temizyürek, 2010, 128). Ayrıca Danıştay'ın defter ve belgeleri saklama süresi olarak VUK'un 5 yıllık süresinin yerine TTK'nın 10 yıllık süresini esas alması ise ayrı bir soru oluşturmaktadır .

3. AMORTİSMAN GİDERLERİNDE ZAMANAŞIMI DURUMU

Amortisman bir yıldan fazla kullanılan iktisadi kıymetin yıpranmasına, aşınmasına veya kıymetten düşmesine bağlı olarak belli bir süre içerisinde itfa edilmesi işlemidir ve özü

itibariyle bir giderdir (Temizyürek, 2010, 128). Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanmakta (VUK md. 189) ve bu şekilde zamanaşımı süresinden çok daha uzun süren amortisman ayırma işlemlerinin tıpkı geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi tevsiki mümkün olabilmektedir (Arslan, E. 2007, 37).

31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür esasına göre amortisman ayırımı yapılmaktadır. Buna göre ülkemizde 31 Aralık 2003 tarihinden itibaren amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 2 yıl ile 50 yıl arasında belirlenmekte ve amortisman oranları da buna göre hesaplanmaktadır (Seviğ, İTO). Bu durumda amortisman giderlerinde zamanaşımı başlangıcı, gider kaydedildikleri yılı takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır. Şüphesiz bu durum geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi söz konusu giderin ilgili yılın vergilendirme dönemini etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu konuya istisna olarak yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde müşterek kullanılan amortisman tabi kıymetlerin amortismanında zamanaşımı, inşaat ve onarma işinin bittiği yılı takip eden yılın başından itibaren işlemektedir (Arslan, M. 2007, 120). Bu durum ortak amortisman giderlerine yönelik uygulanan zamanaşımının istisnasını oluşturmaktadır.

Ayrıca kanun koyucu yasa maddesinde saklama süresini zamanaşımı süresine bağlamış olmakla birlikte zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara herhangi bir atf yapmamıştır. Uygulamada ise amortisman tabi kıymetin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren kayıt ve belgeler saklanmaktadır (Kürk, 2010, 180).

4. AR-GE İNDİRİMİNDE ZAMANAŞIMI DURUMU

Ar-Ge indiriminde de matrahın yetersiz olması durumunda ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar sonraki hesap dönemine devredilmektedir. Bu durumda zamanaşımının başlangıç tarihini saptama yönünden belirsizlik yaşanmaktadır. Kanun indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki dönemlere devredeceğini öngörmüş olmakla beraber, bundan yararlanabilme süresini belirlememiştir (GVK md. 89/9, KVK md. 10/1-a). Ancak AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun'unun 3. maddesinde, bu harcamaların VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceğini, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin Damga Vergisi İstisnası başlıklı 13/6 fıkrasında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgelerin, kâğıtların düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl muhafaza edileceğini ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği belirtilmiştir. İlgili maddelere göre, AR-GE faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin beş yıl muhafaza edileceğini ve amortisman giderlerine benzediğini söyleyebiliriz. Bu anlamda AR-GE indirimlerinde zamanaşımı tıpkı amortisman giderlerinde olduğu gibi indirimin yapıldığı yılı izleyen yıl başından itibaren başlamakta ve 5 yıl olarak sürmektedir. İlgili belgeleri muhafaza süresi ise muhtemelen AR-GE indiriminin yapıldığı yılı/yılları izleyen yılın başından itibaren 5 yıl olarak gerçekleşmesi gerekmektedir.

5. DAVA ZAMANAŞIMI İLE TARİH ZAMANAŞIMI AÇISINDAN VERGİ İNCELEMESİ DURUMU

Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) zamanaşımı, kanunda yazılı sürelerin geçmesiyle dava ve ceza üzerinde etkiler yaratması bakımından ceza zamanaşımı (TCK md. 68) ve dava zamanaşımı (TCK md. 66) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Dava zamanaşımı, şahsi veya kamu davasının açılabilmesi için, fiilin işlendiği tarihten itibaren başlayan, fiilin kanunla yazılı ceza miktarına göre süresi değişen zaman dilimi (Bayraklı, 1996, 222) olarak tanımlanmakta olup; TCK'nın 66. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu itibarla cezalara ilişkin zamanaşımı sürelerinde hükmedilen cezaların vergi suçları için üst sınırının 5 yıl olduğu dikkate alındığında VUK'un 359, 362 ve 363. maddelerine göre uygulanacak olan hürriyeti bağlayıcı cezalarda dava zamanaşımı süresi, sekiz yıl olarak dikkate alınacak ve fiilin işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl içerisinde dava konusu edilmemesi halinde davanın görülmesi söz konusu olmayacaktır (Ürel, 2012, 873).

VUK'ta tarh zamanaşımı, defter kayıt ve belge muhafaza ve ibraz süresi ile vergi incelemesinin yapılabileceği zaman kısıtı bakımından paralel düzenlemeler mevcuttur. Özellikle durumlar dışında tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi incelemesi yapılamadığı gibi mükelleften defter, kayıt ve belgelerin ibrazı da istenememektedir (Temizyürek, 2009). Diğer taraftan TCK'da hükme bağlanan 8 yıllık dava zamanaşımı ile VUK'da yer alan 5 yıllık tarh zamanaşımı paralel olmaması bakımından vergi incelemesinde sorunlar oluşturmaktadır (Demirci, 2006, 31). Nitekim 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi geçmiş olduğu halde 8 yıllık dava zamanaşımı geçmemiş vergi suçları için hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması gerekecek; ancak yine VUK'ta düzenlenen vergi incelemesi ile vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

Konuyla ilgili öğretilerde birçok öneri bulunmaktadır. Bazı yazarlara göre tarh zamanaşımı süresinin 8 yıla çıkarılarak hürriyeti bağlayıcı cezalardaki zamanaşımı süresi ile uyumlu hale getirilmesi (Demirci, 2006, 31) ve her iki zamanaşımı süresinin de aynı tarihlerde başlayıp bitmesinin sağlanması gerektiği yönünde görüşler mevcuttur (Bağdınlı, 2002). Yine defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi 5 yılda olduğundan ve pek çok halde bu süreden sonra defter ve belgeler saklanmadığından gerek iddia makamı gerek savunma, defter ve belgelerden delil olarak yararlanma olanağını kaybedecektir. Hatta ceza davası açma konusunda zamanaşımı süresi 8 yılın sonuna kadar devam ettiği için savcılık inceleme elemanları üzerinde ısrarcı olabilecekleri gibi görev ihmali suçlamasında da bulunabileceklerdir. Bu çelişkinin TCK'ya hüküm eklenmesi suretiyle giderilmesi mümkün olmadığından, VUK'ta dava zamanaşımına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Doğrusöz, 2004, 2).

Diğer taraftan savcılık, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez doğruluğunu araştırmakla (CMK md. 160) ve bu araştırmayı yaparken adli kolluk görevlileri dışında bütün kamu görevlilerinden her türlü bilgi ve belgeyi istemekle (CMK md. 161) ve hazırlık aşamasında toplamış olduğu bu delilleri suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturma-sı durumunda görevli ve yetkili mahkemeye bir iddianame düzenlemekle (CMK md. 170) yükümlüdür. Ayrıca ceza mahkemeleri bu konuda yapılan soruşturma ve açılacak davalarda vergi denetim elemanlarını bilirkişi olarak atayarak söz konusu suçların tespit edilmesinde görevlendirmektedir (CMK md. 63). Bu şekilde yapılan görevlendirmelerde VUK yerine Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) esas alınmaktadır. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun

işlendiğinden haberdar olan savcılık vergi dairesini bu durumdan haberdar ederek inceleme yapılmasını isteyebilmektedir. Ancak buradaki inceleme vergi incelemesi olarak görülmemektedir. Bu durum kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin ortaya çıkarılmasının uzmanlık gerektirmesi ve bu ihtisasa sahip vergi inceleme elamanları tarafından düzenlenen mütalaanın soruşturmaya ışık tutacağı gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Öğretide bu konu hakkında VUK yerine CMK'nın esas alındığını, defter ve belgelerin muha-faza ve ibraz mecburiyeti bakımından sadece VUK'taki 5 yıllık sürenin değil, gerektiğinde Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın md 82'de belirtilen 10 yıllık muhafaza süresinin de esas alınmasını gerektiğini belirterek defter ve belgelerin ilgililerden istenebileceği ifade edilmiştir (Demirci, 2006, 31; Temizyürek, 2009) .

Ancak söz konusu incelemelerin (vergi incelemesi olarak nitelendirilmese dahi¹⁸) defter ve belgelerin ibrazına dayanması ve mükellefin VUK'u esas alarak defter ve belgeleri 5'inci yılın sonunda istense dahi ibraz etmek zorun-da olmaması durumuyla karşılaşılabilmektedir. Bu nedenle tarih zamanaşımı geçmiş ama dava zamanaşımı geçmemiş (5 ila 8 yıl arasında tespit edilen) vergi suçlarında incelemenin yapılması mümkün olarak görülmemektedir. Bu anlamda dava zamanaşımının 8 yıllık süresi işlevsiz kalmaktadır. Bu çelişkinin giderilmesi için VUK'ta dava zamanaşımına ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmesi gerekmektedir.

6. VERGİ DAİRESİNCE MATRAH TAKDİRİ İÇİN TAKDİR KOMİSYONUNA BAŞVURMA DURUMU

VUK'un 114/2 fıkrasına göre vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine teslimini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam etmekte ve işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olmamaktadır (Danıştay 4.Dairesi, 2011).

Vergi yükümlüsünün idare tarafından incelemeye sevk edilmiş olması durumunda ise zamanaşımı durmamaktadır (Özelge, 2000). Ancak uygulamada vergi inceleme elemanları sürdürmekte oldukları vergi incelemeleriyle ilgili olarak zamanaşımının bitmesine az bir zaman kala mükelleflerin matrah takdirini görünüşte komisyon tarafından yapılan bir işlem olarak göstermekte fakat kendileri yapmaktadır. Yani matrah takdiri yine inceleme elemanları tarafından yapılırken ek bir süre kazanabilmek adına kanun hükmünün arkasından dolanarak bir anlamda bu yetkilerini takdir komisyonuna devretmiş gibi görünerek inceleme yapmaktadırlar. İnceleme elemanı raporunu yazmakta, komisyonda raporda önerilen matrah üzerinden tarhiyat ve ceza öneren kararı vergi dairesine tevdi etmektedir. Bilindiği üzere tarhiyat yetkisi sadece vergi dairesine aittir. Vergi matrahı takdir yetkisi ise takdir komisyonu ve/veya inceleme elemanına aittir. İnceleme elemanı bizzat kendisi gibi vergi matrahı takdir yetkisi bulunan takdir komisyonuna yetkisini devretmektedir ki; bu işlem hukuka aykırıdır (Taş ve Özcan, 2012, 1; Sakal ve Alpaslan, 2011, 24).

VUK'ta vergi matrahının hangi durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edileceği, hangi durumlarda vergi inceleme elemanları vasıtasıyla belirleneceği konusunda her hangi bir ayırım veya ölçü yer almamaktadır. Böyle bir ayırma açıkça yer vermeyen VUK'un 30. maddesi, re'sen vergi tarihini gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi matrahının takdir komisyonlarınca takdiri ya da inceleme elemanları vasıtasıyla belirlenmesi konusundaki yetkiyi vergi idaresine ait kılmıştır. Yani vergi idaresi bu yetkiyi dilediği şekilde kullanabilmekte ve vergi matrahının harici karinelere göre takdirinin gerektiği durumlar-da işlemi takdir komisyonlarına sevk edebilmektedir. Ancak vergi matrahının sağlıklı bir

şekilde belirlenmesinin yolu da vergi incelemesinden geçmektedir. Gerçi VUK'un 75. maddesinde takdir komisyonlarına matrah takdiri ile ilgili görevlerinden dolayı vergi inceleme yetkileri verilmiştir. Takdir komisyonlarının bu yetkilerini harici verilere göre kullandıkları dikkate alındığında, bu tür durumlarda defter ve belgeler ya yoktur ya ibraz edilmemiştir ya da ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bunun dışında takdir komisyonlarına giden işler (beyanname verilmemesi gibi) inceleme elemanlarının iş yükünü azaltmaya yönelik re'sen takdir nedenlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla takdir komisyonlarında amaç vergi matrahının tespitidir ve zamanaşımını durdurmada bir araç fonksiyonu olarak kurulmamışlardır (İleri, 2010, 99-100). Söz konusu bu hukuksuz uygulamaya son verilmesi gerekmektedir

Diğer taraftan olayı vergi incelemesi açısından değerlendirecek olursak vergi inceleme elemanları tarh zamanaşımı süresi içerisinde inceleme yapabilir. Zamanaşımını uzatmak için takdir komisyonunu kullanan inceleme elemanları, inceleme süresini uzatmaktadır. Ancak defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu beş yıldan sonra bulunmamaktadır. Bu durumda VUK'un 30/3 bendinde yer alan idarece ve ikmalen tarhiyat yapılamayacaktır. Yine VUK'un md. 359/a-2 alt bendinde yer alan kaçakçılık cezası ve VUK'un mükerrer md. 355'te belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir (Oktay, 2005, 53; Işık, 2013).

Üstelik matrah takdiri belirleme konusunda hem vergi inceleme elemanları hem de takdir komisyonları görevli olduğu halde sadece takdir komisyonlarına sevk işleminin tarh zamanaşımını durdurması çelişkilidir. Görünen o ki vergi kanunlarını uygulamada hukuki çerçevede değerlendirmek yerine kamu yararını gözeterek değerlendirmeye çalışmak ya da hukuki çerçevede değerlendiriliyor imajını yaratarak esasta kamu yararı adı altında hazineci bir yaklaşımı savunmak, sadece hukuki anlayışı değil kamu yararı adı altında gizlenen hazineci yaklaşımı da zedelemektedir. Vergi kanunları ilkeleri ve amaçları doğrultusunda düzenlenmediği ya da uygulanmadığı takdirde sadece kişilere değil devlet bütçesine zararı da beraberinde getirmektedir.

7- SONUÇ

Hakların doğuşunda bir hakkın veya hukuki ilişkinin sona ermesinde oldukça önemli olan zamanaşımı çalışmamızın temelini oluşturmaktadır. Yukarıda yer alan durumlar zamanın/sürenin hukuki anlamda ne kadar önemli olduğunu göstermesinin yanında, kanunların bazı durumlarda yetersiz kaldığını da ortaya koymaktadır.

İyi bir hukuki analiz yapılmadan mevcut soruna uygulanan çözümler, ye-tersiz kalmaktadır. Belki bu sorunlar, sunulacak çözüm önerilerinin ne kadar önemli olduğunu kavrayamamaktan, belki sorunun çözülmek istenmemesinden, belki de sorunların çözümlenmesine engel olanlara karşı durulmadığından kaynaklanmaktadır. Ancak vergi sisteminin alanının genişlemesi ve daha modern bir yapıya bürünmesi de, vergi yasalarını ister istemez daha karmaşık bir yapıya büründürmektedir.

Mevcut vergi sorunlarına yönelik yapılan düzenlemeler beraberinde başka sorunları meydana getirmektedir. Bir vergi kanunu uygulamasının, o kanunun oluşturulmasına göre daha zor olduğu görülmektedir. Esasında uygulamada yaşanan sorunların çoğu, kanunlardan ve uygulamadan ziyade; kanunların uygulanmasına yönelik ortamın oluşturulmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarının oluşturulmasında ve bu kanunlara yönelik yapılan yasal düzenlemelerde o dönemki ekonomik tablonun

görünümü doğrultusunda salt maliyeci gözü ile hareket edilmemesinin gerekliliği önem arz etmektedir. Yasalarda yapılan bütün değişiklikler ve düzenlemeler çeşitli nedenlerden dolayı yapılmış olarak görülse bile, genel olarak kabul edilen uluslararası vergileme ilkeleri ile anayasal vergileme ilkelerine uyumlu olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Arslan, Erdoğan. (2007). “Tarh Zama-naşımı”. Vergi Dünyası. 314 (2007). Arslan, Mehmet. (2007). Vergi Hukukunda Zama-naşımı. Ankara: Yak-laşım Yayıncılık.
- Bağdınlı, İ. H. (2002). “Hürriyeti Bağlayıcı Cezalarda Zama-naşımı”. Yaklaşım. 118 (2002).
- Bakmaz, Zübeyir. (2010). “213 Sayılı VUK Uyarınca Tutulması Zorunlu Kılınan Defterlerin Muhafazasında Özellik Arz Eden Hususlar”. Yaklaşım. 215. 25 .03. 2014 tarihinde <http://www.ozdogrular.com> adresinden erişildi.
- Bayraklı, i.Halil. (1996). Vergi Ceza Hukuku. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını.
- Danıştay 4. Dairesi (25.04.2011). E. 2010/6214. K. 2011/2757 sayılı kararı. Ankara: Danıştay 4. Dairesi.
- Demirci, Azmi. (2006). “Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Zama-naşımı Sürelerinin Yeni Türk Ceza Kanunu İle Uyumu”. Vergi Dünyası. 297 (2006)
- Doğrusöz, A. Bumin. (2004). “Vergi Suçlarında Ceza Dava Zama-naşımı”. Dünya Gazetesi. 25 Ekim 2004.
- Işık, Ekrem. (12.09.2013). “Zama-naşımının Son Gününde Takdire Sevk Edilen İncelemelerde Defter Belge İbrazı”, 08.02.2014 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremisik/002/> adresinden erişildi.
- İleri, Yusuf. (2010). “Zama-naşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”. Vergi Dünyası. 345 (2010).
- Karabacak, Yakup. (2013). “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemleri-nin Kaçınılmaz Sorunu mudur?”. Mali Çözüm. 120 (2013) : 15-30.
- Kürk, Memiş. (2010). “Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi Ve İstisnaları”. Mali Çözüm. 98 (2010) : 175-183.
- Mukteza No: B.07.0.GEL.0.28/2870-135-115/47120, Tarh zama-naşımı süresi dolmamış vergilerle ilgili düzenlenecek vergi inceleme raporuna dayalı olarak tarhiyat yenilenmesi yoluna gidilmesi hk. Tarih: 17.10.2000.
- Mukteza No: B.07.4.DEF.0.14.10.00-KVK/70/2-19, Kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmeyen geçmiş yıl zararlarının mahsubunun yapıp yapılmayacağı hk. Tarih: 22/10/2010.
- Oktay, Cemali. (2005). “Tarh Zama-naşımı Dolan Ancak Takdir Komisyo-nuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazı İstenip İnceleme Yapılabilir Mi?”. Vergi Sorunları. 203 (2005).
- Sakal, Mustafa. ve Alpaslan, Mustafa (2011). “Vergi İnceleme Elemanla-rınca Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Müracaat Edilmesi Ve Zama-naşımı Tartışmaları”. Yaklaşım. 224 (2011).
- Seviğ, İ. Veysi. “Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbraz Süresinde Za-manaşımı”, 13 Aralık 2013 tarihinde <http://www.ito.org.tr> adresinden erişildi.
- Taş, Metin. ve Özcan, Sezgin. (2012). “Zama-naşımının Durması ve Hu-kuksuz Bir Uygulama”. Akşam. 25 Aralık 2012. <http://www.aksam.com.tr/>
- T.C. Yasalar (12.10.2004) 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Ankara: Res-mi Gazete (25611).
- T.C. Yasalar (10.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (3020).
- T.C. Yasalar (28.07.1953) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Resmi Gazete (8469)
- T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846)
- T.C. Yasalar (12.03.2008) **5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun**, Ankara: Resmi Gazete (26814).
- T.C. Yasalar (17.12.2004) **5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu**, Anka-ra: Resmi Gazete (25673).
- Temizyürek, Onur. (2010). “Tarh zama-naşımı, Tarh Zama-naşımının Hu-kuki Sonuçları ve Zama-naşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”. **Yaklaşım**. 215 (2010).

Temizyürek, Onur. (2009). Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı. **Vergi Dünyası**. 330 (2009).

Turna, Fatma. (2015 Mayıs) “Vergi Hukukunda Zamanaşımına İlişkin Güncel Sorunlar” **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya’da sunulan bildiri.

Ufuk, M.. Tahir. (1998). “Vergi Hukukunda Zamanaşımı”. **Vergi Dünyası**. 202 (1998).

Ürel, Gürol. (2012). **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 3. Bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yücel, Mehmet. (2010). “Vergide Zamanaşımını Önleme Uygulamasına Anayasal Fren: Takdir Komisyonuna Sevk Tarh Zamanaşımını Durdurmaya-cak ya da Vergi İnceleme Elemanlarını Bekleyen Uykusuz Geceler”. **Mali Çözüm**. 97 (2010) : 245-266.

Zamanaşımı. (2013). “Tarh Zamanaşımı Dolduktan Sonra Defter Belge İbrazı İstenmesi Şeklindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi”. 25 Mart 2014 tarihinde adresinden erişildi

EMEKLİLERİN AYLIKLARINI KESTİRİP YENİDEN SİGORTALI OLMALARINDA HEDEFLER - SONUÇLAR

Şevket TEZEL
Sosyal Güvenlik Müşaviri

Özet

Sigortalıların emekli olduktan sonra emekli aylıklarını kestirip yeniden uzun ve kısa vadeli sigorta kollarından prim ödemeleri ve bir süre sonra da yeniden emekli olmaları mümkün bulunmaktadır. Yalnız bu uygulamada ilk defa hangi sigortalılıktan emekli olunduysa bağlanacak ikinci aylığın da aynı sigortalılıktan olması şartı bulunmaktadır. SSK emeklisinin Bağ-Kur'lu olarak çalışıp Bağ-Kur sigortalılığından emekli olması veya bunun tersi mümkün bulunmamaktadır. Emekli Sandığı iştirakçiliği için de aynısı geçerli olup ayrıca bu konuda kamuda emekli çalışma yasağını da dikkate almak gerekmektedir.

1. Giriş

Sigortalıların emekli aylığı bağlattıktan sonra yeniden çalışmaya başlamaları mümkün olup bu çalışma emekli aylığı almaya devam ederek veya aylığı kestirip normal prim ödemeye devam etmek suretiyle olabilmektedir. Emekli aylığını almaya devam edenlerin 4/1-(a) sigortalılığı kapsamında çalışmaları halinde sosyal güvenlik destek primine tabi olarak devam ederken, 4/1-(b) sigortalılığına uygun olarak çalışmaya devam edenlerin tabi oldukları sosyal güvenlik destek primi uygulaması 2016 yılında kaldırılmış bulunmaktadır. Emekli aylığı almaya devam ederken 4/1-(c) sigortalısı olanlar için ise destek primi sözkonusu olmayıp 5335 sayılı Kanun kapsamındaki istisnalar haricinde emekli aylıklarının kesilmesi gerekmekte, bir başka deyişle emekli aylığı alırken 4/1-(c) sigortalılığına devam etmeleri yasal olarak mümkün bulunmamaktadır.

Yazımızın konusunu da emekli aylığı alırken çalışma hayatına devam edenlerin sigortalılık durumlarına göre yapılacak uygulamalar oluşturmaktadır.

2. Aylık Bağlandıktan Sonra Çalışma Nedeniyle Aylığın Kesilmesi/Yeniden Bağlanması

Bu konuyu ilk defa 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa tabi çalışmaya başlayanlar için ayrı, mülga 506, 5434, 2925, 2926 ve 1479 gibi Kanunlar kapsamında sigortalılıkları olanlar için ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

2.1. İlk Defa 01.05.2008 Tarihinden İtibaren Sigortalı Olanlar

5510 sayılı Kanunun sigortalı olma açısından yürürlüğe girdiği 01.05.2008 tarihinden sonra ilk defa sigortalı olan kişilerden yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra;
Tarımsal faaliyetlerde kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar hariç olmak üzere 5510 sayılı Kanuna göre veya yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında çalışmaya başlayanların yaşlılık aylıkları, çalışmaya başladıkları tarihi,

5335 sayılı Kanununun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen kamu idarelerinde herhangi bir kadro, pozisyon ve görevde çalışmaya başlayanların, çalışmaya başladıkları tarihi,

4/1-(a) sigortalılarından çalışma gücünün % 40 ila % 59 arasında kaybedilmesi nedeniyle yaşlılık aylığı alanların yapılan kontrol muayenesi sonucu, çalışma gücündeki kayıp oranının % 40'ın altına düştüğünün anlaşılması halinde, bu durumun tespitine esas tutulan raporun tarihini,

izleyen ödeme dönemi itibarıyla yaşlılık aylığının kesilmesi gerekmektedir.

Bunlardan, 5510 sayılı Kanuna tabi çalıştıkları süre zarfında Kanunun 80'inci maddesine göre belirlenen prime esas kazançları üzerinden 81'inci madde gereğince kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına ait prim alınması,

Yaşlılık aylığı kesilenlerden, işten ayrılarak veya işyerini kapatarak yeniden yaşlılık aylığı bağlanması için yazılı istekte bulunanlara, yazılı istek tarihini takip eden ödeme döneminden itibaren yaşlılık aylıklarının yeniden bağlanması gerekmektedir.

Yeni aylığın, eski aylığın kesildiği tarihten sonra aylıklara yapılacak artışlar uygulanarak yeni aylık başlangıç tarihi itibarıyla bulunan tutarı ile emeklilik sonrası çalışmaya ait kısmi aylığın toplamından oluşması icap etmektedir.

Emeklilik sonrası çalışmaya ait kısmi aylık, talep tarihindeki emeklilik öncesi ve sonrası prim ödeme gün sayısı ve emeklilik sonrası çalışmaya ait prime esas kazançları üzerinden hesaplanan aylığın emeklilik sonrası prim ödeme gün sayısına orantılı bölümü kadar olmalıdır.

İşin buraya kadarı henüz önem arz etmeye başlamış bulunmamaktadır. Zira 2008 Mayıs ve sonrası sigortalılığa başlayanların yaşlılık aylığı bağlatmaları henüz söz konusu olmamaktadır. Oysa 01.05.2008'den önce sigortalılığa başlayanlar için emeklilik de emeklilik sonrası çalışma da hayatın tam göbeğinde olup merak edilen hususların başında gelmektedir.

2.2. 01.05.2008 Tarihinden Önce Sigortalı Olanlar

5510 sayılı Kanunun sigortalı olma açısından yürürlük tarihi olan 01.05.2008 tarihinden önce mülga kanunlara göre bağlanan gelir ve aylıkların durum değişikliği nedeniyle artırılması, azaltılması, kesilmesi veya yeniden bağlanmasında, 5510 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ilgili kanun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bu itibarla, 506, 1479, 2925 ve 2926 sayılı Kanunlara göre bağlanan yaşlılık aylıklarının kesilmesi işlemleri yine mülga kanunlardaki hükümlere göre yapılması gerekmektedir.

5335 sayılı Kanunun 30'uncu madde hükümleri saklı kalmak kaydıyla;

4/1-(a) sigortalısı, sosyal güvenlik destek primine tabi çalışma hariç, tüm sigorta kollarına tabi olarak sadece 4/1-(a) kapsamında çalışırsa,

4/1-(b) sigortalısı yine sosyal güvenlik destek primine tabi çalışma hariç, 4/1-(b) kapsamında tüm sigorta kollarına tabi prim öderse, aylığı kesilmesi gerekecektir.

Bir başka deyişle örneğin 4/1-(b) emeklisi yine 4/1 (b) sigortalısı olarak çalışmaya başlarsa aylığını kestirebilecek olup, aynı 4/1-(b) emeklisi 4/1-(a) sigortalısı olarak çalışmaya başlıyorsa diye aylığını kestirip normal prim ödemeye geçemeyecektir.

Diğer taraftan, 5335 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin;

Birinci fıkrası, "Cumhurbaşkanı tarafından atananlar, Başbakan tarafından atananlar, Bakanlar Kurulu kararı veya müşterek kararnameyle atanan veya görevlendirilenler, Türkiye Büyük Millet Meclisince yapılan seçimler sonucunda görev verilenler ile yükseköğretim kurumlarının öğretim üyelerine ve Sağlık Bakanlığının tabip ve uzman tabip kadrolarına yapılacak atamalar hariç olmak üzere, herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emeklilik veya yaşlılık aylığı alanlar, genel bütçeye dahil dairelerin, katma bütçeli idarelerin, döner sermayelerin, kefalet sandıklarının, sosyal güvenlik kurumlarının ve bütçeden yardım alan kuruluşların kadrolarına açıktan atanamazlar. Diğer kanunların bu fıkraya aykırı hükümleri uygulanmaz."

İkinci fıkrası; "Herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emeklilik veya yaşlılık aylığı alanlar bu aylıkları kesilmeksizin; genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, döner sermayeler, fonlar, belediyeler, il özel idareleri, belediyeler ve il özel idareleri tarafından kurulan birlik ve işletmeler, sosyal güvenlik kurumları, bütçeden yardım alan kuruluşlar ile özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum, kurul, üst kurul ve kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunların bağlı ortaklıkları ile müessese ve işletmelerinde ve sermayesinin % 50'sinden fazlası kamuya ait olan diğer ortaklıklarda herhangi bir kadro, pozisyon veya görevde çalıştırılmaz ve görev yapamazlar."

hükümünü amir olup, yine anılan maddenin dördüncü fıkrasında; bu maddenin ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerinin;

- Cumhurbaşkanlığına seçilenler,
- Dışarıdan Bakanlar Kurulu üyeliğine atananlar,
- Yasama Organı üyeliğine seçilenler,
- Mahalli idareler seçimleri sonucuna göre görev alanlar,
- Sadece toplantı veya huzur ücreti ya da hakkı ödenen görevleri yürütenler ile yönetim ve denetim kurulu üyeliği ücreti karşılığında görevlendirilenler,

- Yaş haddini aşmamış olmaları kaydıyla her derece ve türdeki örgün ve yaygın eğitim kurumlarında ders ücreti karşılığı ders görevi verilenler (üniversitelerde ders ücreti karşılığı ders görevi verilenler hakkında yaş haddini aşmamış olmaları kaydı aranmaz),

- Vakıf üniversitelerinde görev alanlar,
- Özel kanunlarında emeklilik veya yaşlılık aylığı kesilmeksizin çalıştırılma veya görev yapma hakkı verilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından atananlar, Başbakan tarafından atananlar, Bakanlar Kurulu kararı veya müşterek kararname ile atanan veya görevlendirilenler ve Türkiye Büyük Millet Meclisince yapılan seçimler sonucunda görev verilenler,

- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 60 ıncı maddesinin (a) fıkrası uyarınca Yasama Organı üyeliğinin bitiminden sonra öğretim üyesi olarak atanmış olanlar,
- 27/7/1967 tarihli ve 926 sayılı Türk Silâhlı Kuvvetleri Personel Kanununun ek 36'ncı maddesi kapsamında istihdam edilen ihtiyat pilotlar ile Milli Savunma Bakanlığı ve bağlı birimlerinde personel ve askeri öğrenci temin faaliyetine yönelik hizmetlerin yürütülmesi için görevlendirilen emekli subay ve astsubaylar,

- 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanununun 74'üncü maddesine göre görevlendirilen güvenlik korucuları,

hakkında uygulanmayacağı öngörülmüştür.

Buna göre, 5335 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrası açıktan atama yasağıyla, ikinci ve üçüncü fıkraları ise aylıkların kesilmesi ile ilgili olup, aylığın kesilmesi konusunda ikinci ve üçüncü fıkralardaki hükümlere göre işlem yapılmaktadır.

Bu çerçevede, köylere hizmet götürme birlikleri, özel kanunla kurulmuş ve bütçeden yardım alan bir kurum niteliği taşımaları nedeniyle 5335 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmekte ve 4/1-(a) ve 4/1-(b) kapsamında yaşlılık aylığı almakta olanların söz konusu birliklerde 4/1-(a) kapsamında çalışmaya başlamaları halinde de aylıkları kesilmektedir.

Diğer yandan, 01.05.2008 tarihinden önce mülga 1479 veya 2926 sayılı Kanunlara tabi sigortalılardan 5510 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin beşinci fıkrası gereği çalışma gücünün % 40 ila % 59 arasında kaybedilmesi nedeniyle yaşlılık aylığı bağlananların, yapılan kontrol muayenesi sonucu, çalışma gücündeki kayıp oranının % 40'ın altına düştüğünün anlaşılması

halinde, bu durumun tespitine esas tutulan raporun tarihini takip eden ödeme dönemi itibariyle yaşlılık aylığının da kesilmesi gerekmektedir.

4/1-(a) ve 4/1-(b) sigortalıların, 5510 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili kanun hükümlerine göre yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra çalışmaya başlaması nedeniyle aylıkları kesilenlerden, işten ayrılarak yeniden yaşlılık aylığı bağlanması için yazılı istekte bulunanların aylıklarının, 5510 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre yeniden hesaplanması gerekmektedir.

Yani 506 sayılı Kanun kapsamında SSK emeklisi veya 2925 sayılı Kanun kapsamında Tarım SSK emeklisi Bağ-Kur sigortalısı olacak şekilde çalışmaya başladığında yaşlılık aylığı kesilmez, ancak gene SSK sigortalısı olarak çalışmaya başlarsa tercihine göre ya aylığı kesilir ve normal prim ödemeye başlar, ya da aylığı kesilmeksizin sosyal güvenlik destek primine tabi olarak çalışmaya devam eder. Gene SSK veya Tarım SSK emeklisi kamuya memur olarak atanacak olursa emekli aylığının kesilmesi gerekir.

1479 sayılı Kanun kapsamında Bağ-Kur emeklisi olan kişi gene aynı statüde Bağ-Kur sigortalısı olacak şekilde çalışmaya başladığında tercihine göre ya aylığı kesilir ve normal prim ödemeye başlar, ya da aylığı kesilmeksizin çalışmaya devam eder. 2926 sayılı Kanun kapsamında Tarım Bağ-Kur emeklisi olan kişi ticari faaliyetinden dolayı bağımsız çalışmaya başlarsa da SSK statüsünde çalışsa da aldığı yaşlılık aylığı kesilmez, normal çalışma tercihi kullanamaz. 1479 sayılı Kanun kapsamında Bağ-Kur emeklisi yahut 2926 sayılı Kanun kapsamında Tarım Bağ-Kur emeklisi olan kişi kamuya memur olarak atanacak olursa emekli aylığının kesilmesi gerekir.

5434 sayılı Kanun kapsamında Emekli Sandığı emeklisi olan kişinin SSK veya Bağ-Kur statüsü kapsamında çalışmaya devam etmesi halinde emekli aylığını alır ve SSK'lı ise sosyal güvenlik destek primine tabi olarak, Bağ-Kur'lu biçimde çalışırsa hiç prim ödemedi çalışmaya devam edebilir. Eğer 5434 sayılı Kanun kapsamında emekli olan kişi yeniden 4/c sigortalısı olarak atanacak olursa aldığı aylığının kesilmesi gerekir ve ileride yeniden emekli olduklarında sonraki hizmetleri de eklenmek suretiyle emekli aylığı bağlanması gerekir.

3. Sonuç

Emekli aylığından memnun olmayan emekliler zaman zaman aylığını kestirip yeniden aylık bağlatmak suretiyle emekli olmayı istemektedir. Maddi külfeti oldukça yüklü bu hamleye girişmeden önce bilinmesi gereken önemli noktalar bulunmaktadır.

Yaşlılık (Emekli) aylığı bağlandıktan sonra aylığı kestirip yeniden çalışmaya başlamak ve bir süre çalışarak yeniden emekli aylığı bağlatmak mümkün bulunmaktadır.

Ancak bu aylığın emekli olunan sigortalılık statüsünde olması şarttır. Yani 4/1-(a) sigortalılığından emekli olan yeniden 4/1(a) statüsünde çalışıp bu statüden, 4/1-(b) sigortalılığından emekli olan yeniden 4/1(b) statüsünde, 4/1-(c) sigortalılığından emekli olan yeniden 4/1(c) statüsünde çalışıp bu statüden emekli olabilecektir.

Kaynakça

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
- 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu
- 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu
- 2925 sayılı Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu
- 2926 sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu
- 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2011/58 sayılı SGK Genelgesi

RAPORDA KASIT NOKTASINDA SOMUT İZAH YOKSA, ÜÇ KAT KESİLEN VERGİ ZİYASI CEZASINA UZLAŞMA TALEP EDİLEBİLİR

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No : 2013/3283

Karar No : 2015/19566

Özet: Hakkında üç kat vergi ziyası cezası kesilmek suretiyle tarhiyat yapılan davacının, vergi inceleme raporunda faturaları bilmeden kullandığı belirtildiğinden uzlaşma başvurusunun reddine dair işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararında yasal isabet bulunmadığı hk.

213/md.30,341,344,359

İstemin Özeti: Davacı tarafından adına 2006/Ocak-Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen üç kat vergi ziya cezalısı katma değer vergilerine karşı uzlaşma talepli başvurusunun reddine yönelik 24.11.2011 gün ve 35149 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 23/11/2012 günlü, E:2011/2065; K2012/1154 sayılı kararının, dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.

Cevabın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi'nin Düşüncesi: İleri sürülen iddialar usule ve hukuka uygun Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüşüldü:

Uyuşmazlıkta; davacının 2006 yılı faaliyetlerine ilişkin olarak katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucu tanzim olunan 25.10.2011 gün ve 205/14 sayılı vergi inceleme raporu doğrultusunda re'sen yapılan tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin davacıya tebliğ edilmesi üzerine davacı tarafından 22.11.2011 tarihinde uzlaşma talebi ile idareye yaptığı başvurusunun reddine yönelik 24.11.2011 gün ve 35149 sayılı işlemin iptali istemiyle açılan davayı; davacının iptalini istediği işlem içeriğinden davacının başvurusunun davacıya 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesi uyarınca vergi ziyası cezası kesilmesi ve bu bağlamda vergilendirmelerin ve kesilen cezaların uzlaşma kapsamına dahil edilemeyeceği gerekçesiyle reddedildiği, davacı hakkında tanzim olunan inceleme raporunda; davacının sahte faturaları bilmeden kullandığını ve olayda kasıt unsuru olmadığına sonucuna varıldığına belirtildiği ancak anılan raporun sonuç kısmında vergi ziyası cezalarının 213 sayılı Yasa'nın 344. maddesi uyarınca üç kat olarak uygulanması gerektiği sonucuna varıldığı, anılan raporda belirtilen hususlar neticesinde davacı hakkında inceleme kapsamında 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde yer alan fiilleri işlediğine ilişkin objektif, somut tespitler bulunmadığı, ayrıca davacının söz konusu belgeleri bilmeden kullandığı, olayda kasıt unsurunun olmadığı kanaatine varılmak suretiyle bu durumun inceleme elemanının tespiti ile desteklendiği görüldüğü halde yapılan tarhiyatlarda uygulanacak vergi ziyası cezalarının üç kat olarak uygulanması neticesinde davacının uzlaşma istemlerinin reddi yönünde tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde; Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân

bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 344. maddesinde; 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir. Vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır, hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 359. maddesinde ise;

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır, hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un dava konusu dönemde yürürlükte bulunan haliyle ek 1. maddesinde;

"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyası cezalarının (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyası cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, İdare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi

vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır." hükmü yer almaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, davacı hakkında düzenlenen 25.10.2011 gün ve 205/14 sayılı vergi inceleme raporunda davacı adına sahte fatura kullandığından bahisle re'sen tarh edilen katma değer vergileri tarhiyatları üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. ve 344. maddeleri uyarınca üç kat vergi ziyai cezası önerildiği ve adı geçen rapor doğrultusunda üç kat vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Uzlaşma" başlığı altında düzenlenen ek 1. maddesinde mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının, aynı Kanunu'nun dava konusu dönemde yürürlükte bulunan 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar hariç tutulmak suretiyle uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği belirtildiğinden, davacı tarafından adına 2006/Ocak-Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı uzlaşma talepli başvurusunun idarece reddedilmesinde isabetsizlik bulunmamış olup, vergi mahkemesince yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kabulüne, İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 23/11/2012 günlü, E:2011/2065; K:2012/1154 sayılı kararının bozulmasına, bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 29/12/2015 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

BAĞKURDA BASAMAK YÜSELTEN BAĞKUR BASAMAK MAĞDURLARI SORUNLARI

I- GİRİŞ

Bağ-Kur'dan basamak satın alanların yaşadıkları mağduriyettir. Bağ-Kur'dan emekli olan veya emekli olacak durumdaki binlerce kişi, Bağ-Kur emekli aylıklarını yükseltmek için 30.000 TL veya 40.000 TL gibi büyük meblağlar ödeyerek 2003 yılında Bağ-Kur'dan basamak satın almışlardır.

Ancak, Bağ-Kur'dan basamak satın alan binlerce kişiye, kendileriyle aynı basamaktaki diğer Bağ-Kur emeklilerinden yaklaşık olarak 700 ile 1000 TL arasında daha düşük emekli aylığı bağlanmıştır. Bunun üzerine, duyarlı vatandaşlar basamak satın aldıkları halde, neden emsallerinden daha düşük emekli aylığı aldıklarını Bağ-Kur'a yazılı olarak sormuşlardır.

Bağ-Kur tarafından basamak mağduru emeklilere verilen cevaplarda, bağlanan aylıklarda mevzuata aykırılığın olmadığı şeklinde cevaplar verilince, basamak mağduru vatandaşlar sorunlarının hâlli için Bağ-Kur aleyhinde iş mahkemelerinde dava açmışlardır.

Basamak mağduru Bağ-Kur emeklilerinin açtıkları davalar birer birer emeklilerin lehlerine sonuçlanmaya başladı. Bu makale çalışmamızda, basamak satın alan Bağ-Kur emeklilerinin durumlarını açıklamaya ve örnek yargı kararları vererek aynı durumdaki diğer emeklilere yol göstermeye çalışacağız.

II- BASAMAK SATIN ALMAYLA İLGİLİ YASAL MEVZUAT

Bağ-Kur'dan basamak satın alıp ta, aynı basamaktaki diğer emeklilere göre daha düşük miktarda emekli aylığı bağlanmasına sebebiyet veren basamak satan alma işleminin yasal dayanağı, 24.07.2003 tarih ve 4956 sayılı Yasa'nın(1) "**Basamak Yükseltme Hakkı**" başlıklı geçici 2. maddesidir(2).

Geçici 2. maddenin madde metni hükümleri, "1479 sayılı Kanun'a tâbi sigortalı olanlar, buldukları basamak dahil, bu Kanun'un yürürlük tarihinden itibaren üç ay içinde yazılı talepte bulunmak şartıyla, buldukları basamakları en fazla oniki basamak yükseltebilirler. Basamak yükseltme primi, sigortalının talep tarihinde bulunduğu basamaktan, yükselerek intibak etmek istediği basamağa kadar her basamak için öngörülen bekleme süresindeki prim tutarına basamak yükseltme farklarının ilave edilmesi suretiyle hesaplanır.

Bu tutarın, ilk taksitinin talep tarihini takip eden ay içerisinde ödenmesi şartıyla ilk taksitin ödendiği ayı takip eden üçer aylık dönemler halinde üç eşit taksitte ödenmesi zorunludur. Basamak yükseltme tutarının tamamen veya kısmen ödenmesi halinde, sigortalı son ödemenin yapıldığı tarihi takip eden aybaşı itibariyle bu ödemenin tam olarak karşıladığı basamağa intibak ettirilir.

Basamak yükseltme primleri, primi ödenmiş süreler olarak değerlendirilmez. Basamak yükseltme hakkından yararlanan sigortalılara, basamak intibaklarının yapıldığı tarihten itibaren üç yıl sonra, bu Kanun'da öngörülen diğer şartları taşımak ve talepte bulunmak kaydıyla yaşlılık aylığı bağlanır.

Basamak yükseltme talebinde bulunan sigortalının, basamak yükseltme priminin bir kısmını veya tamamını süresi içinde ödemediği halde, hak sahipleri basamak yükseltme primlerini, bu Kanun'da öngörülen ödeme süresinin dolduğu tarihten itibaren üç ay içinde ödeyebilirler. Bu tutarın tamamen veya kısmen ödenmesi halinde, birinci fıkra hükümleri

uygulanır. Malûllük veya ölüm aylığı bağlanmasında basamak yükseltme primlerinin ödenmesi şartıyla ikinci fıkrada öngörülen üç yıllık bekleme süresi aranmaz.” şeklindedir.

Kanun metninde yer alan bu hüküm gereği, esnaf Bağ-Kurlular(3) 02.08.2003-03.11.2003 tarihleri arasında basamak satın almak için Bağ-Kur’a talepte bulunmuşlar ve satın aldıkları basamak bedellerini peşin veya dört taksitte ödemişlerdir. Basamak satın alanlar ve basamak intibaklarıyla ilgili Bağ-Kur tarafından; 2003/6, 2007/31, 2007/43 ve 2007/93 sayılı Genelgeler çıkarılarak uygulamanın ve intibakın nasıl yapılacağı izah edilmiştir. Bağ-Kur tarafından çıkarılan bu genelgelere rağmen, basamak satın alarak emekli olanlara, emsallerine göre daha düşük miktarda emekli aylığı bağlanmıştır.

Neden daha düşük emekli aylığı bağlandığına ilişkin Bağ-Kur’a sorulan yazılı sorulara Bağ-Kur tarafından; “...4447 sayılı Yasa ile aylık bağlamada ağırlıklı ortalama denilen bir yöntemin getirildiği ve ağırlıklı ortalamanın basamaklar arasındaki farklılığı arttırdığı...” şeklinde cevaplar verilmiştir.

Bağ-Kur’un verdiği cevapların aylıkların arttırmayacağını anlayan bazı vatandaşlarımız, sıkıntılarını mahkemeye taşımışlar ve açtıkları davaları tek tek kazanmaya başlamışlardır.

III- BASAMAK SATIN ALANLARDAN DAVA AÇANLARIN EMEKLİ AYLIKLARININ YÜKSELDİĞİNİ GÖSTEREN MAHKEME KARARLARI

Bağ-Kur’dan 4956 sayılı Yasa’ya göre 2003 yılında basamak satın aldığı halde, emsallerine göre daha düşük miktarda aylık bağlanan kişiler açtıkları davaları kazanmışlardır. Okurlara örnek olması açısından biz bunlardan iki Yargıtay kararının özetini vereceğiz.

Örnek Dava-1:

“Davacı, 4956 sayılı Yasa’dan yararlanarak 11. basamaktan 23. basamağa yükselip 38.227.628.135 TL prim farkı ödemesine karşın, 02.10.2007 tarihli başvurusuna dayalı olarak 24. basamaktan emekli olduğunda emsallerine göre düşük düzeyden aylık bağlandığını belirterek, aylığının hesabında, satın alınan basamaklardaki süreler fiilen çalışılmış gibi kabul edilerek,

24. basamağın karşılığı olan aylığın, aylık başlangıç tarihi olan 01.11.2007 tarihinden itibaren farklarıyla birlikte ödenmesi gerektiğinin tespitine karar verilmesini istemiştir. ...

24.07.2003 tarihli, 4956 sayılı Yasa’nın geçici 2. maddesi “...” düzenlemesini içermekte olup; basamak yükseltme primlerinin hesaplanma yöntemi ise, 07.08.2003 tarihli, 2003/6 sayılı Kurum genelgesinde, “...” belirtilmiştir. ...

Basamak yükseltme olanağı sağlayan yasa ile konuya ilişkin uygulamayı biçimlendiren diğer düzenlemeler, primlerinin Sosyal Güvenlik Kuruluşu tarafından sigortalılık süreci içerisinde tahsil edilip nemalandırılması ve aktüeryal dengeyi bozmayacak biçimde sigorta yardımlarına yansıtılması gerekleri gözetilerek oluşturulmuş;

prim borcunun, basamakta bekleme süresini tamamlayacak olan ayların primleri ile basamak yükseltme farkı da gözetilerek, sigortalının talepte bulunduğu tarihte yürürlükte olan gelir tablosuna göre hesaplanması ve basamak intibaklarının yapıldığı tarihten itibaren üç yıl sonra yaşlılık aylığı yönünden değerlendirilebilmesi olanağı öngörülmüştür.

Ayrıca, basamak satın alma yoluyla yükselme olanağı getiren düzenlemenin gerekçesinde de, primlerin ve emeklilik aylıklarının hesaplanmasında esas alınan basamak sayısının 1479 sayılı

Yasa'da sonradan yapılan düzenleme ile 24 olarak benimsenmesi nedeniyle, "bu düzenleme sonucu emeklilik programlarını oniki basamaklı sisteme göre ayarlayan sigortalıların mağduriyetinin önlenmesinin," amaçlandığı belirtilmiştir.

Sıralanan maddi ve hukuki olgulara ve konuya ilişkin yasal düzenlemenin prim ödeme karşılığında "intibak ettirilir" hükmünü içermesine karşın;

davalı Kurum, bu olanaktan yararlanarak 26.08.2003 tarihli başvuruya basamak satın alıp 11. basamaktan 23. basamağa yükselen sigortalının yaşlılık aylığını,

1479 sayılı Yasa'nın geçici 11. maddesi uyarınca hesaplarırken, 01.01.2000 tarihinden önceki gelir basamağını 8. basamak olarak kabul edip,

basamak satın alma işlemi 01.01.2000 tarihinden sonra gerçekleştiği için basamak intibak işlemini geçmiş döneme yansıtmamış;

münhasıran basamak satın alma işleminin gerçekleştiği tarih sonrası dönem kısmi aylığının hesabında satın alınan basamak değerlerini gözetilen işlem yaparak,

yasal düzenlemenin gereklerine uygun intibakı gerçekleştirilmemiş;

11.12.2007 tarih, 2007/93 sayılı Genelge uyarınca oluşturulan hesaplamayla da bu konudaki hak kayıpları giderilmemiştir.

Basamak yükseltme hakkından yararlanarak prim borcunu ödeyip üç yıllık süreyi de geçirdikten sonra aylık başvurusunda bulunan davacının, 1479 sayılı Yasa'nın geçici 11. maddesi uyarınca yaşlılık aylığının 01.01.2000 öncesi ve sonrası döneme ilişkin hesabında, satın alınan basamakların geçmişe yönelik olarak da intibak işlemi gerçekleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi ve aylık miktarının buna göre tespiti gerekir."(4) denilmektedir.

Örnek Dava-2:

"Davacı, 4956 sayılı Yasa'dan yararlanarak 11. basamaktan 23. basamağa yükselip 38.326.311.284 TL prim farkı ödemesine karşın, 09.10.2006 tarihli başvurusuna dayalı olarak 24. basamaktan emekli olduğunda 526,29 YTL üzerinden emsallerine göre düşük düzeyden aylık bağlandığını belirterek,

aylığının hesabında,

satın alınan basamaklardaki süreler fiilen çalışılmış gibi kabul edilerek,

24. basamağın karşılığı olan aylığın, aylık başlangıç tarihi olan 01.12.2006 tarihinden itibaren farklarıyla birlikte ödenmesi gerektiğinin tespiti; bu istemi kabul görmezse yapılan borçlanmanın iptaliyle borçlanma karşılığı ödenen primin ödeme tarihinden yasal faiziyle iadesine karar verilmesini istemiştir.

...24.07.2003 tarihli ve 4956 sayılı Yasa'nın geçici 2. maddesi "...” düzenlemesini içermekte olup;

basamak yükseltme primlerinin hesaplanma yöntemi ise, 07.08.2003 tarihli, 2003/6 sayılı Kurum genelgesindeki,

“...” düzenlemesiyle ortaya konulmuştur. Nimet-külfet dengesi, sosyal güvenlik hukukunun temel ilkelerinden biri olup; anılan ilke, gelecekte elde edeceği sosyal sigorta yardımlarına karşılık olarak daha fazla prim ödeme külfeti altına giren sigortalıların,

fazladan katlanılan külfet karşılığında daha fazla yardıma hak kazanması gereğini doğurmaktadır.

Başka bir ifadeyle sosyal güvenlik kuruluşlarınca sigortalılardan alınacak primlerle ileride yapılacak yardımlar arasında mutlak bir bağlantı, paralellik sağlanmalıdır.

Basamak yükseltme olanağı sağlayan yasa ile konuya ilişkin uygulamayı biçimlendiren diğer düzenlemeler, primlerinin Sosyal Güvenlik Kuruluşu tarafından sigortalılık süreci içerisinde tahsil edilip nemalandırılması ve aktüeryal dengeyi bozmayacak biçimde sigorta yardımlarına yansıtılması gerekleri gözetilerek oluşturulmuş;

prim borcunun, basamakta bekleme süresini tamamlayacak olan ayların primleri ile basamak yükseltme farkı da gözetilerek, sigortalının talepte bulunduğu tarihte yürürlükte olan gelir tablosuna göre hesaplanması ve basamak intibaklarının yapıldığı tarihten itibaren üç yıl sonra yaşlılık aylığı yönünden değerlendirilebilmesi olanağı öngörülmüştür.

Ayrıca, basamak satın alma yoluyla yükselme olanağı getiren düzenlemenin gerekçesinde de, primlerin ve emeklilik aylıklarının hesaplanmasında esas alınan basamak sayısının

1479 sayılı Yasada sonradan yapılan düzenleme ile 24 olarak benimsenmesi nedeniyle, “bu düzenleme sonucu emeklilik programlarını oniki basamaklı sisteme göre ayarlayan sigortalıların mağduriyetinin önlenmesinin,” amaçlandığı belirtilmiştir.

Sıralanan maddi ve hukuki olgulara ve konuya ilişkin yasal düzenlemenin prim ödeme karşılığında “intibak ettirilir” hükmünü içermesine karşın;

davalı Kurum, bu olanaktan yararlanarak 26.08.2003 tarihli başvuruyla basamak satın alıp 11. basamaktan 23. basamağa yükselen sigortalının yaşlılık aylığını, 1479 sayılı Yasa'nın geçici 11. maddesi uyarınca hesaplarken, 01.01.2000 tarihinden önceki gelir basamağını 8. basamak olarak kabul edip,

basamak satın alma işlemi 01.01.2000 tarihinden sonra gerçekleştiği için basamak intibak işlemini geçmiş döneme yansıtmamış;

münhasıran basamak satın alma işleminin gerçekleştiği tarih sonrası dönem kısmi aylığının hesabında satın alınan basamak değerlerini gözetilen işlem yaparak, yasal düzenlemenin gereklerine uygun intibakı gerçekleştirilmemiş; 11.12.2007 tarih ve 2007/93 sayılı Genelge uyarınca oluşturulan hesaplamayla da bu konudaki hak kayıpları giderilmemiştir.

Basamak yükseltme hakkından yararlanarak prim borcunu ödeyip üç yıllık süreyi de geçirdikten sonra aylık başvurusunda bulunan davacının, 1479 sayılı Yasa'nın geçici 11. maddesi uyarınca yaşlılık aylığının 01.01.2000 öncesi ve sonrası döneme ilişkin hesabında, satın alınan basamakların geçmişe yönelik olarak da intibak işlemi gerçekleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi ve aylık miktarının buna göre tespiti yönündeki mahkeme yaklaşımında yasal yönteme aykırılık bulunmadığından, yerinde görülmeyen bütün temyiz itirazlarının reddiyle usûl ve yasaya uygun olan hükmün onanmasına, ... karar verildi.”(5)

denilmiştir.

Buna benzer Yargıtay kararları da mevcuttur(6).

IV- SONUÇ

02.08.2003 tarih ve 4956 sayılı Yasa kapsamında Bağ-Kur'dan basamak satın alanların emekli aylıklarının emsal basamaktan emekliye ayrılanlara göre daha düşük miktarda bağlanması başlıca üç nedeni bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi; basamak yükseltme primleri cari ay prim borçları gibi primi ödenmiş süreler olarak değerlendirilmemekte ve fiilen çalışılmış gibi kabul edilmemektedir.

İkincisi; Bağ-Kur'daki basamak sistemi 20.06.1987 tarih ve 3396 sayılı Yasayla 12'den 24'e çıkarılmasına rağmen, 1980'li yıllarda yapılan Bağ-Kur bilgisayarlarındaki emeklilik programı 12 basamaklı sisteme göre ayarlanmıştır.

Üçüncüsü ise; 4447 sayılı yasayla Bağ-Kur emeklilik hesaplama sistemi 01.01.2000'den itibaren değişmiştir. Basamak satın alanların işlemi 01.01.2000'den sonra yapıldığı için, basamak intibak (uyum) işlemi, 01.01.2000'den önceye yansıtılmamış ve özellikle 01.01.2000 sonrası için yapılmıştır. Başlıca bu üç nedenden dolayı Bağ-Kur'dan basamak satın alanlara, emsallerinde göre düşük aylık bağlanmıştır.

Basamak mağduru olan Bağ-Kur emeklileri öncelikle SGK'ya, **"4956 sayılı Yasa'ya göre basamak satın aldığı, ancak emekli aylığının emsallerine göre düşük olduğu, bu nedenle emekli aylığının arttırılması"** bilgilerini içeren bir dilekçe yazmalarını,

SGK'dan gelen olumsuz yazılı cevabın ardından buldukları yerdeki iş mahkemelerine, **"4956 sayılı Yasa'ya göre 2003 tarihinde Bağ-Kur'dan basamak satın aldıkları, kaçınıcı basamaktan kaçınıcı basamağa yükseldikleri, emekli oldukları tarih, basamak satın almalarına rağmen kendilerine bağlanan maaşın düşük olduğu, bu nedenle satın aldıkları basamağa göre gerçek maaş miktarlarının tespit edilmesi, eksik ödenen maaşların faiziyle birlikte ödenmesi"** bilgilerini içeren bir dava dilekçesi ile dava açmalarını tavsiye ediyoruz.

Son olarak, bu konuda dava açıp ta kazananların Bağ-Kur emekli aylıklarının 800 TL ila 1000 TL arasında arttığını belirtmekte fayda vardır.

MD

VAKKAS DEMİR (Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişi)

Yaklaşım

- (1) 02.08.2003 tarih ve 25187 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- (2) 2003 yılından önce Bağ-Kurlulara, 30.08.1996 tarih ve 4181 sayılı Yasayla 1479 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 9. madde ile basamak yükseltme hakkı verilmiştir.
- (3) 4956 sayılı Kanunla getirilen basamak yükseltme hakkı yalnızca 1479 sayılı Yasa'ya göre sigortalı olanlara verilmiş olup Tarım Bağ-Kurlulara verilmemiştir.
- (4) Yrg. 10. HD.'nin, E. 2009/10769, K. 2011/11019 sayılı Kararı.
- (5) Yrg. 10. HD.'nin, E. 2008/19069, K. 2009/3084 sayılı Kararı.
- (6) Yrg. 10. HD.'nin, E. 2011/1295, K. 2011/3468 sayılı Kararı;
Yrg. 10. HD.'nin, E. 2010/1229, K. 2011/7803 sayılı Kararı.

Yukarıda yer verilen açıklamalar, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir.

SOSYAL GÜVENLİK KURUMU BAŞKANLIĞINA

TC NO
BAĞ NO
EMEKLİ NO
EMEKLİ OLDUĞUM TARİH
ADI SOYASI
BABA ADI
ADRESİ

4956 sayılı Yasa'ya göre 2003 tarihinde Bağ-Kur'dan basamak satan olarak 24.cü basamağa yükseltildim ve bu basamaktan emekli oldum. basamak satın almama rağmen şahsıma bağlanan maaşın düşük olmuştur ve kalmıştır. bu nedenle satın aldıkları basamağa göre emekliye hak kazandığım tarih itibariyle be müracaat gününe kadarki geçen süre için satın aldığım basamağa göre olması gereken gerçek ve güncel emekli maaş miktarlarımın **AY, AY AYRINTILI SEKİLDE** tespit edilmesi, emekli olduğum tarihten bu güne kadar geçen süreç içinde şahsıma eksik ödenen maaşların faiziyle birlikte ödenmesi, yasal süresi içinde de işlem neticesinden bilgi verilmesini arz ederim. Saygılarımla.

DERNEK VEYA VAKIFLARA AIT İKTİSADİ İŞLETMELERİN ELDE ETTİĞİ KÂRLARI DERNEK VEYA VAKFA AKTARMASI

Neslihan İÇTEN İNCE
Vergi Müfettişi

Özet

KVK'nın 1. maddesinde kazançları bu kanuna göre kurumlar vergisine tabi tutulacak mükellef gruplarına yer verilmiştir. Buna göre, dernek veya vakıflar tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisinin konusu dışında olup, dernek veya vakıfların devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakfa bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır. Dernek veya vakıf yönünden bu kazançlar GVK'nın 75. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre iştirak kazancıdır. Dolayısıyla dernek veya vakfa aktarılan bu tutarlar üzerinden aynı kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

1.Giriş

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade etmektedir. Kanunda yer alan tanımdan da görüleceği üzere, bir teşekkülün dernek olabilmesi için kazanç paylaşma amacı dışında kurulmuş olması gerekmektedir. Ancak, dernekler kazanç sağlama ve iktisadi amaçlarla kurulmasa da iktisadi işletmeleri aracılığıyla çeşitli faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Diğer taraftan, kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da derneklere ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesine göre vakıf ise; "gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle (tahsis etmeleriyle) oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır." Söz konusu tanıma göre, vakfedenin bir nevi hibe edilen bir takım mal ve hakları belirli bir veya birden çok amaca tahsis etmesi gerekmektedir.

Derneklere veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesine göre dernek veya vakıflar tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin ç bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Bu doğrultuda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin gelir

vergisinin konusuna giren gelir unsurları kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Günümüzde dernekler kazanç paylaşma amacı dışında kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak sosyal bir amacı gerçekleştirmek üzere şahıs topluluğu şeklinde, vakıflar ise gerçek veya tüzel kişilerce bir malın belli bir amaca tahsis edilmek üzere mal topluluğu şeklinde kurulmaktadır. En önemli gelir kaynakları bağış ve yardımlardır. Bunun yanında söz konusu amaçları gerçekleştirmek için ticari faaliyetlere de yönelmekte ve iktisadi işletme işletmektedirler. Dernek veya vakıf şeklinde faaliyet gösteren tüzel kişilikler ile bunlara ait iktisadi işletmelerin mükellefiyeti ve vergilendirilmesi önem arz etmekte olup, bu çalışmada, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin elde ettiği karları dernek veya vakfa aktarmasının vergisel boyutu özelgeler ışığında açıklanacaktır.

2.Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Mükellefiyet

1- Dernek/Vakıflar ile Dernek/Vakıf İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Açısından Mükellefiyeti

KVK'nın 1. maddesinin birinci fıkrasının 4 bendine göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibariyle) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Kanunun "Mükellefler" başlıklı 2. maddesinin beşinci fıkrasında, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri olarak tanımlanmış ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

2- Yükümlülükler

Dernek veya vakıflara bağlı iktisadi işletmeler diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) ile Vergi Usul Kanunda belirtilen tüm vergisel yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

3- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Varlığı İçin Gerekli Koşullar

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;
- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder)

- Faaliyetin devamlı olarak yapılması,
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi,
- Faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesidir.

a- Bağlılık: İktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait veya bağlı olması gerekir. Ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

b- Devamlılık: Bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasıdır. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

c- Faaliyetin Ticari, Sınai ve Zirai Nitelik Arz Etmesi: İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir.

Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

d- Ekonomik Faaliyetin Ticari Organizasyonu Gerektirmesi: Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda yer verilen ve iktisadi işletme sayılmak için gerekli koşulları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

3.Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Kârlarını Dernek veya Vakfa Aktarması

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı sayılmıştır. Vergi kanunlarında iştirak hissesinin tanımı yapılmamış, 75/2. maddenin parantez içi hükmünde; "Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortaklarının, komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançların iştirak hissesinden doğan kazanç olduğu belirtilmiştir."

Aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında "kamu idare ve müesseselerinin, iktisadî kamu müesseselerinin, sair kurumların, ticaret şirketlerinin, iş ortaklıklarının, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmelerinin, kooperatiflerin, yatırım fonu yönetenlerin, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabının ve zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bu maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları" hüküm altına alınmıştır. Kanunun 94. maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kar payları üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca % 15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bir dernek veya vakfın, sermayesinin tamamının ya da bir kısmının kendisi tarafından sağlanarak iktisadi işletme oluşturması arasında fark bulunmamaktadır. İktisadi işletmenin kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan karının işletme bünyesinde ve işletmenin faaliyetlerine özgü bırakılmayıp da kendisini kuranlara veya oluşturan dernek veya vakfa aktarılması halinde iktisadi işletme tarafından dernek veya vakfa yapılan aktarım dernek veya vakıf açısından iştiraktan doğan kazanç olup, iktisadi işletme tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir. Dernek veya vakfa herhangi bir aktarım olmayıp iktisadi işletme bünyesinde kendi faaliyetlerinde kullanılmak üzere bırakılan karlar üzerinden ise vergi tevkifatı yapılmasına gerek kalmayacaktır. Söz konusu konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012 yılında yayımlanan "Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi" ile "Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberinde" de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakfa bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir."

Dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin dernek veya vakfa aktardıkları kârların iştirak kazancı olup olmadığı konusu ile aktarılan karlar üzerinden vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı konusu uzun süre tartışma konusu olmuş, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan eski tarihli özelgelere vergi tevkifatı yapılmaması yönünde görüş açıklanmıştır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012 yılında yayımlanan rehberlerde konunun netleştiği, son yıllarda verilen özelgelere de aktarılan tutarların kar payı niteliğinde olduğu ve üzerinden tevkifat yapılması gerektiği yönünde görüşler ortaya çıkmıştır. Konu hakkında yargı organlarının da zaman zaman farklı görüşleri olsa da son yıllarda aşağıda yer verilen özelgelere benzer kararlar açıklandığı görülmektedir.

Konu ile ilgili olarak örnek olması açısından İstanbul, Ankara, Samsun ve Bursa Vergi Dairesi Başkanlıklarının verdiği özetlere aşağıda yer verilmiştir. Verilen özetlerin ortak özelliği ise dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin dernek veya vakfa aktardıkları kârların iştirak kazancı olduğu ve GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğidir.

- "Derneğin iktisadi işletmesinin karlarının derneğe aktarımında gelir vergisi tevkifatı ile dernek tüzel kişiliğine yapılan bağışlarda belge düzeni hk."

"Kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir Derneğin, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir iştirak kazancı olduğundan Derneğin ihtiyaçları için (demirbaş alımı) iktisadi işletmenizden Derneğe para aktarılması durumunda söz konusu tutarlar üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılarak genel usul ve esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir."

"İktisadi işletmenizin dağıtılabilir karını bağlı olduğu Derneğe aktarması kar dağıtımı; ... Derneği yönünden ise GVK'nın 75/2. maddesinde belirtilen iştirak kazancı olup aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca iktisadi işletmeniz tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılarak genel usul ve esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir."

"İktisadi işletmeniz tarafından dernek tüzel kişiliğine veya genel bütçeli idarelere yapılacak aynı ya da nakdi bağış ve yardımların makbuz karşılığı yapılması gerekmekte olup aynı nitelikteki bağış ya da yardımların iktisadi işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek yapılması halinde fatura düzenlenmesi ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili dernek tarafından bağış ve yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak imzalanması gerekmektedir."

- "Derneğe ait iktisadi işletmenin kurum kazancının derneğe aktarılmasında gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hk."

"... Derneğin İktisadi İşletmesi olarak, adı geçen Derneğe ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yıl sonu kâr dağıtımına mahsuben avans ödemesinde bulunulması, Derneğe işletmenin kârından pay aktarılması durumlarında gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir."

"Buna göre, İşletmeniz tarafından, Derneğimize avanslar da dahil dağıtılan bedeller üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

- "... vakfınızın iktisadi işletmesi tarafından vakfınıza aktarılan gelirin kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı ve aktarılan tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hk."

"Vakfınıza bağlı iktisadi işletmenin, dağıtılabilir karlarını vakfa aktarması kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75/2. maddesinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir, iştirak kazancıdır. Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakfınıza, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeniz tarafından aktarılan kar payları üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Şoförler ve Otomobilciler Odasına verdiği 28.11.2007 tarih ve 4710 sayılı özelge ise şu şekildedir: "... meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu oda hesaplarına aktarması bir kar aktarımı olup, bu aktarım oda yönünden GVK'nın 75/2. maddesinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur.

"Buna göre, kurumlar vergisi mükellefi olan Odanıza ait iktisadi işletmenin bir hesap dönemi içinde elde ettiği kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan karın Oda hesaplarına aktarılması sırasında, aktarılan kısım üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 6/b-i bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

4.Sonuç

Kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir dernek veya vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması ve vergi sonrası kazançlarını dernek veya vakıflara aktarması bir kar dağıtımı olup, bu aktarım dernek veya vakıf yönünden GVK'nın 75/2. maddesinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan dernek veya vakfa kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan dernek veya vakıf iktisadi işletmesi tarafından aktarılan kâr payları üzerinden GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

-www.gib.gov.tr

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

-1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

-Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No: 146, Mayıs 2012, www.gib.gov.tr

-Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No: 152, Ekim 2012, www.gib.gov.tr

HİZMET SEBEBİYLE EMNİYETİ SUSTİMAL SUÇU (GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇU)

Madde 155 – (1) Başkasına ait olup da, muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyedliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyedliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikâyet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adlî para cezası ile cezalandırılır.

KORUNAN MENFAAT: Mülkiyet hakkı ve kişiler arasında var olan güven duygusudur.

SUÇUN UNSURLARI

FAİL: Güveni kötüye kullanma suçunun faili suç konusu malın teslim edildiği kimsedir. Bu teslim bir satış ya da rehin değil aksine zilyedliğin yani fiili hakimiyetin her hangi bir sebep (ödünç, tamir, emanet vs.) ile teslim edilmesidir.

MAĞDUR: Bu suçun mağduru faile güven duyan ve suç nedeniyle güveni sarsılan kimsedir. Malın sahibidir.

SUÇUN MADDİ KONUSU: Güveni kötüye kullanma suçunun maddi konusunu TAŞINI veya TAŞINMAZ MALLAR oluşturur.

Güveni kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için başkasına ait olup da, MUHAFAZA ETMEK veya BELİRLİ BİR ŞEKİLDE KULLANMAK üzere ZİLYEDLİĞİ FAİLE DEVREDİLMİŞ BİR MAL SÖZ KONUSUDUR.

HAREKET: Bu suç seçimlik hareketli bir suçtur. Kanunda yazılı olan hareketlerin bir ya da birkaçının işlenmesi ile oluşur. Bu hareketler:

- Mal üzerine devir amacı dışında TASARRUFTA BULUNMAK,
 - Devir olgusunu İNKÂR ETMEK (Mal kendisininmiş gibi davranmak).
- Örn: Okumak için verilen kitabın satılması – kendisine emanet verilen kitabın fail tarafından sahiplenilmesi ve failin kitabın kendisine ait olduğunu söylemesi gibi.
- Örn: Havaalanında kendisine taşınmak için verilen bavulun hamal tarafından kaçırılması HIRSIZLIKTIR. Çünkü hamal zilyet değildir. Yani fiili hâkimiyeti yoktur mal üzerinde. Bu durumda HIRSIZLIK SUÇU OLUŞUR.

Örn: Kargoya verilen bir bavulun kargo personeli tarafından sahiplenilmesi durumunda ise Güveni Kötüye Kullanma suçu oluşur. Çünkü kargo zilyedir.

Örn: Kütüphanede okuduğu kitabı habersizce alıp evine götüren failin fiili HIRSIZLIKTIR. Çünkü burada failin yetkisi kitabı kütüphanede okumaktır. Ancak Evde okumak için ÖDÜNÇ ALINAN bir kitabın geri verilmemesi ya da satılması halinde güveni kötüye kullanma suçu oluşacaktır.

SUÇUN NİTELİKLİ HALLERİ

Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi hâlinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adlî para cezasına hükmolunur.

Örn. Tamircinin ya da kargo sahibinin bu suçu işlemesi nitelikli haldir.

MANEVİ UNSUR

Bu suçta kasten işlenebilen bir suç tipidir. Taksirle işlenemez. BU SUÇTA FAİLİN KASTI MALİN ZİLYETLİĞİ KENDİSİNE GEÇTİKTEN SONRA ORTAYA ÇIKAR. (Devir olgusunu inkâr veya mal hakkında tasarrufta bulunmak şeklinde)

HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Hakkın kullanılması bir hukuka uygunluk nedenidir. Örneğin bir mal üzerinde rehin hakkı olan bir kimsenin alacağı ödeninceye kadar borçlunun malını elinde tutması ve nihayet bu malı satması bir hakkında kullanılması niteliği taşır ve suç teşkil etmez. Yine mağdurun rızası var ise bu da bir hukuka uygunluk nedenidir.

SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Teşebbüs: Bu suçta teşebbüs mümkündür. Örneğin, kütüphaneden ÖDÜNÇ ALDIĞI kitabı sahafta satarken yakalanan failin durumu teşebbüştür.

İştirak: Bu suçta iştirak söz konusu olabilir.

Failin olmadığını bildiği halde malı bu kimseden satın alan kimse SUÇ EŞYASINI SATIN

ALMA SUÇUNU İŞLEMİŞ OLUR. Örn. Saatçiden başkasına ait olduğunu bildiği bir saati alan kimse suç eşyasını satın almaktan sorumlu olur.

İçtima: Güveni kötüye kullanma suçu genel bir suçtur. Bu sebeple zimmet suçu söz konusu olduğunda güveni kötüye kullanma değil zimmet suçuna ilişkin hükümler uygulanır. Çünkü zimmet suçu daha özel hükümdür.

KOVUŞTURMA

Bu suçun temel şekli TAKİBİ ŞİKAYETE BAĞLI suç iken, nitelikli haller KAMU DAVASI Güveni Kötüye Kullanma

MADDE 155 - (1) Başkasına ait olup da, (Ek ibare: 5377 - 29.6.2005 / m.18) "muhafaza etmek veya" belirli bir şekilde kullanmak üzere zilyedliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyedliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adlî para cezası ile cezalandırılır.

(2) Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi halinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adlî para cezasına hükmolunur

Madde metninde güveni kötüye kullanma suçu tanımlanmıştır.

Söz konusu suçla korunan hukukî değer kişilerin mülkiyet hakkıdır. Bu suçla mülkiyetin korunması amaçlanmaktadır. Ancak, söz konusu suçun oluşabilmesi için eşya üzerinde mülkiyet hakkına sahip olan kişi ile lehine zilyetlik tesis edilen kişi (fail) arasında bir sözleşme ilişkisi mevcuttur. Bu ilişkinin gereği olarak taraflar arasında mevcut olan güvenin korunması gerekmektedir. Bu mülahazalarla, eşya üzerinde mevcut sözleşme ilişkisiyle bağdaşmayan kasıtlı tasarruflar, cezai yaptırım altına alınmıştır.

Güveni kötüye kullanma suçunun konusu, taşınır veya taşınmaz maldır. Bu mal üzerinde fail lehine zilyetlik tesis edilmiş olmalıdır. Güveni kötüye kullanma suçunda fail, suç konusu malın maliki değildir. Bu nedenle, müşterek veya iştirak hâlinde mülkiyete konu olan mallarla ilgili olarak, müşterek veya iştirak hâlinde malik olanlar birbirlerine karşı güveni kötüye kullanma

suçunu işleyemezler. Fail, suç konusu şey üzerinde lehine zilyetlik tesis edilmiş olan kişidir. Ancak, bu zilyetliğin mutlaka malik tarafından tesis edilmesi gerekmez.

Suçun konusunu oluşturan mal üzerinde belirli bir şekilde kullanmak üzere fail lehine zilyetlik tesisi gerekir. Bu nedenle, güveni kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için hukuken geçerli bir sözleşme ilişkisinin varlığı gereklidir.

Bu hukukî ilişki, örneğin kira sözleşmesi, ariyet sözleşmesi, karz sözleşmesi, vedia sözleşmesi, istisna sözleşmesi, vekalet sözleşmesi, kefalet sözleşmesi, hizmet sözleşmesi, rehin sözleşmesi ile tesis edilmiş olabilir. Bu akdi ilişki, karma veya sui generis bir sözleşme ile de tesis edilmiş olabilir. Örneğin, bir bankada açılan carî hesaba veya bir “özel finans kurumu”nda açılan “katılım ortaklığı hesabı”na ilişkin sözleşme ile de bu hukukî ilişki tesis edilmiş olabilir. Keza, örneğin bir anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile şirket tüzelkişiliği arasındaki hukukî ilişki, hizmet ve/veya vekalet sözleşmesine dayanmaktadır.

Hatta, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satın alınmış olan eşyanın meselâ bir üçüncü kişiye satılması durumunda dahi, güveni kötüye kullanma suçunun oluştuğu kabul edilmelidir.

Bu zilyetlik devri, malik olmayan kişiye, aradaki hukukî ilişkinin niteliğine göre, şey üzerinde belli bazı tasarruflarda bulunma hak ve yetkisini vermektedir. Söz konusu suçun oluşabilmesi için, failin suç konusu mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyetliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunması veya bu devir olgusunu inkar etmesi gerekir.

Güveni kötüye kullanma suçunun soruşturma ve kovuşturması mağdurun şikâyetine bağlı kılınmıştır.

Her ne kadar 2.fıkıradaki suçun nitelikli hali düzenlenmiş olsa da suça ilişkin başlık 'görevi kötüye kullanma'ya ilişkin olduğundan bu nitelikli halin kovuşturulmasının da şikâyete bağlı olacağı kanısındayım. Ancak aksinden hareketle; 1.fıkıradaki açıkça şikâyete bağlı olduğu belirtilmişken 2.fıkıraya herhangi bir şeyin yazılmamış olması da re'sen kovuşturulması gerektiği yorumunu beraberinde getirebilir. Ama bence her iki durum da şikâyete bağlı..

Güveni kötüye kullanma suçu, TCK'nın malvarlığına karşı suçlar bölümünde düzenlenen ancak niteliği itibariyle mülkiyet ve zilyetlik hakkı ile birlikte güven ilişkisini de koruyan, bu yönüyle diğer malvarlığına karşı işlenen suçlardan ayrılan, suçun oluşabilmesi için mağdurun malvarlığında herhangi bir eksilme şartının da aranmadığı özel nitelikte bir suçtur.

Güveni kötüye kullanma suçu ile korunan hukuki değer; mülkiyet, zilyetlik ve taraflar arasında oluşan güven ilişkisidir.

Güveni kötüye kullanma suçunun söz konusu olduğu hallerde, özel hukuk bakımından da sorumluluk doğabileceği düşünülmeyle birlikte, kamu vicdanı ve cezanın önleme işlevi göz önüne alındığında, salt taraflar arasındaki özel hukuk ihtilaflarının giderilmesi yetersiz kalacağından, toplumda, huzurlu ve güvenli bir yaşamın tesis edilebilmesi, kamu düzeninin sağlanması için, şartları oluştuğu takdirde cezai müeyyidelenmenin de gerekli olabileceği muhakkaktır.

Güveni kötüye kullanma suçu, 5237 Sayılı TCK'nın 155. Maddesinde düzenlenmiştir. TCK m. 155/1'de suçun basit şekli, m.155/2'de ise nitelikli şekli yer almaktadır.

TCK m. 155/1'e göre; 'Başkasına ait olup da muhafaza etmek veya belirli bir şekilde kullanmak

üzere zilyetliği kendisine devredilmiş olan mal üzerinde, kendisinin veya başkasının yararına olarak, zilyetliğin devri amacı dışında tasarrufta bulunan veya bu devir olgusunu inkar eden kişi, şikayet üzerine, altı aydan iki yıla kadar hapis ve adli para cezası ile cezalandırılır.’

TCK m.155/2’ye göre ise; ‘Suçun, meslek ve sanat, ticaret veya hizmet ilişkisinin ya da hangi nedenden doğmuş olursa olsun, başkasının mallarını idare etmek yetkisinin gereği olarak tevdi ve teslim edilmiş eşya hakkında işlenmesi halinde, bir yıldan yedi yıla kadar hapis ve üçbin güne kadar adli para cezasına hükmünolunur.’

765 Sayılı Eski TCK’da 508. ve 510. maddelere karşılık gelen güveni kötüye kullanma suçunda, tipikliği oluşturan hareketler seçimlik olarak; eşyayı satmak veya rehin etmek veya sarf ve istihlak etmek yahut ketim ve inkar etmek veyahut tahvil ve tağyir etmek olarak sayılmaktayken, Yeni 5237 Sayılı TCK’da ise böyle bir kısıtlamaya gidilmeyerek, suç oluşturan hareketler sınırlayıcı olarak sayılmamıştır. Böylelikle, suçun her türlü icrai veya ihmali hareketle işlenebileceği kabul edilmiştir. Kanun koyucunun bu düzenlemeyi yapmasının temel amacı da gelişen ticari hayattaki büyüklükten kaynaklanmaktadır.

Bu yazıda, güveni kötüye kullanma suçunun tanımından, benzer suçlarla olan ilişkisinden, suçla korunan hukuki değerden ve suçun tipikliğinden kısaca bahsedilecek olup, detayında ise uygulamada geniş yer tutan ‘güveni kötüye kullanma suçunun hukuki ihtilafla ilişkisi’ üzerinde durulacaktır.

Güveni kötüye kullanma suçu ile benzer kategoride yer alan diğer suçlar; hırsızlık, yağma, dolandırıcılık ve zimmet suçlarıdır. Güveni kötüye kullanma suçunun, malvarlığına karşı işlenen ve benzer diğer suçlardan farkı ve ayırt edici özelliği; mağdur ile failin suçtan önce var olan kişisel ilişkileridir. Söz gelimi, hırsızlık veya dolandırıcılık suçunun oluşabilmesi için, birbirini tanımayan taraflar arasında evveliyatı olmayan ve her şeyden bağımsız olarak ani gelişen hukuka aykırılıklar yeterli olabiliyorken, güveni kötüye kullanma suçu bakımından, taraflar arasında önceye dayanan bir zilyetlik ilişkisi bulunması gereklidir.

Bu suçun, dolandırıcılık suçu ile de benzer özellikleri bulunmaktadır. Ancak dolandırıcılık suçunda, fail malın zilyedi ile aralarında güven ilişkisi kurulması sırasında dolandırıcılık kastıyla hareket edip, zilyetliği hileli hareketlerle malın zilyedini alatarak elde etmektedir. Güveni kötüye kullanma suçunda ise güven ilişkisi kurulurken suç işleme kastı olmamakla birlikte, suç işleme iradesi sonradan ortaya çıkmaktadır.

Güveni kötüye kullanma suçu, olası ve doğrudan kast ile işlenebilen suçlardan olduğundan, suçun oluşması bakımından failin suç işleme kastıyla hareket edip etmediği önem taşımaktadır. Hukuki ihtilaf ve suç ayırımında da, failin kastının (MANEVİ UNSUR) belirlenmesi önem taşımaktadır. Maddi olayın, hukuki ihtilaf kapsamında kalıp kalmadığını belirlemek için her somut olay, kendi özellikleri çerçevesinde değerlendirilerek bir kanaat oluşturulmalıdır. Olay irdelenirken, aradaki ilişkinin ticari ilişki veya Borçlar Kanunu veya mali hukuk kapsamında değerlendirilebilecek türden bir ilişki olup olmadığı da önem taşımaktadır.

Bu, genel bir kural olmayıp, uygulamada sıkça yer tuttuğundan önemli bir örnektir. Sosyal ya da ticari konumları gereği, aralarında ticari bir ilişki bulunabilecek kimseler arasında cereyan eden ve ihtilafın temel sebebinin maddi çıkarlar olduğu durumlarda, güveni kötüye kullanma suçunun sıklıkla oluşmadığı ve ihtilafın hukuki ihtilaf sınırında kaldığı, aralarında vekalet, temsil veya işveren ilişkisi bulunup da, taraflar arasında cereyan eden ihtilafın temel sebebinin güven ilişkisinin zedelenmesine dayalı maddi çıkarlar olduğu durumlarda ise güveni kötüye kullanma suçunun daha sıklıkla oluştuğu hususu, uygulamadaki örneklerden çıkarılabilecek bir sonuçtur.

Elbette ki, özgürlüklerin asli, yasakların ise fer'i nitelikte olması gereken bir hukuk düzeninde ve sözleşme serbestisi gereğince, taraflar arasında cereyan eden ilişkilerin hukuki ihtilaf boyutunda kalması esassa da, maddi olayın hukuki ihtilafı aşan ve kamu vicdanını yaralayan ve suç işleme kastını da barındıran boyutu, cezai müeyyidelerle karşılanmak zorundadır.

Hukuki ve cezai boyutu olan güveni kötüye kullanma suçunda, mağdur tarafın maddi menfaatinin geri teslim edilmesi, tek başına adalet duygusunu tatmin etmez. Bununla birlikte, failin 'kanunun suç olarak saydığı eylemleri işleyerek maddi menfaat elde etmesine' kanun merhamet etmemelidir.

Uygulamada, güveni kötüye kullanma suçlarından dolayı yapılan şikâyetlerin, soruşturma aşamasında yeterli ve kapsamlı şekilde soruşturulmadan ve bazen de yanlış hukuki tasnif yapılarak, genel olarak takipsizlik kararlarıyla sonuçlandığı görülmektedir.

Maddi olay içerisinde, hukuki nitelikte bir menfaat çatışması da olduğu hususu tespit niteliğinde olması gereken bir yorum olup, tek başına takipsizlik kararlarına gerekçe teşkil etmesi, kanunla korunmaya çalışılan değerlere aykırıdır. Failin suç işleme kastı taşıyıp taşımadığı hususları dahi irdelenmeden verilen takipsizlik kararları telafisi imkânsız zararlar doğurabilmektedir.

Zira bir gerçek şahsın diğer bir gerçek şahsa olan ve çekten kaynaklanan borcu hukuki ihtilaf mahiyetindeyken, bir gerçek şahsın diğer bir şahıs tarafından kendisine verilen emanet çekler üzerinde, sahibinin hilafına ve kendi çıkarına yönelik olarak tasarrufta bulunması, hukuki ihtilafla birlikte cezai sorumluluğu da getirmektedir. Anılan iki örnek arasında, ciddi farklar bulunmaktadır.

İkinci örnek sebebiyle şikayette bulunan bir kimseye, dolaylı yoldan 'bu olay, para borcuna ilişkindir, bunu icra yoluyla veya mahkemelerden talep et' demek, kişinin fesada uğratılan ve kasıtlı olarak sakatlanan iradesinin ve kötüye kullanılan güveninin görmezden gelinmesi demek olacaktır. Bu da mağdur bakımından, adalet duygusunun tatmin olmaması sonucunu doğuracaktır.

Aşağıda, örnek mukabilinden alıntılanan iki Yüksek Daire kararında, hukuki ihtilaf ve güveni kötüye kullanma suçunun sınırları çizilmiştir.

'...Şirkette genel müdür olan şüpheli hakkında, dolandırıcılık ve güveni kötüye kullanma suçlarıyla ilgili yapılan şikâyet üzerine savcılık tarafından hiçbir araştırma yapılmaksızın, şüphelinin ifadesine dahi başvurulmadan olayın hukuki mahiyette olduğundan bahisle kovuşturmaya yer olmadığına dair kararına itiraz edilmiştir...Ortada, yasaya uygun bir soruşturmanın bulunmadığı bir durumda, itirazı inceleyen merciin savcının soruşturma yapmasını sağlamak amacıyla itirazın kabulü yerine reddine karar vermesi isabetli değildir...' (Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 03.05.2012 tarihli, 2012/2605E.2012/36243K. Sayılı karar)

'...Kömür satıcılığı yapan sanığın, kömür getirmek için müştekiden 10 milyon lira aldığı, işlerinin bozulması nedeniyle kömür getiremediği gibi mezkur parayı müştekiye iade etmediği, olayda itimadı suiistimal suçunun unsurları oluşmadığından, fiil, hukuki ihtilaf kapsamında kalır...' (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 14.06.2004 tarihli ve 7249/5185 sayılı içtihadı birleştirme kararı)

'...Güveni kötüye kullanma suçunun oluşabilmesi için; failin bir malın zilyedi olması, malın iade edilmek veya belirli bir şekilde kullanmak üzere faile rızayla tevdi ve teslim edilmesi, failin kendisine verilen malı, verilmiş gayesinin dışında, zilyedi olduğu malda malikmiş gibi satması,

rehnetmesi tüketmesi, değiştirmesi veya bozması ve benzeri şekillerde tasarrufta bulunması ya da devir olgusunu inkar etmesi şeklinde, kendisine veya başkasına yarar sağlaması gerekmektedir.

Somut olayda; sanığın, müştekiye ait lokantada aşçı olarak çalıştığı, müştekinin, mal aldığı kasaba ödeme yapması için bankamatik kartını sanığa teslim ettiği, sanığın bankamatik kartı ile çekmiş olduğu 1.000 TL parayı ve iş yerine ait motosikleti alarak kaçtığı anlaşılmakla, atılı suçun sübut bulduğuna yönelik kabul ve uygulamada bir isabetsizlik görölmemiştir...’ (Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 22.04.2014 tarihli, 2012/15652E. ve 2014/7874K. sayılı kararı)

İlk kararda göröldüğü üzere, taraflar arasında en başından itibaren ticari sebeplerle oluşan bir ilişki söz konusudur. Başlangıçta oluşan ve güven ilişkisine dayanan bir ilişkiden ziyade, mal-alım satımından kaynaklanan bir ihtilaf söz konusu olduğundan, maddi olay hukuki ihtilaf sınırında kalmaktadır.

İkinci kararda ise, başlangıçta güven ilişkisine dayalı olarak kurulan bir işçi-işveren ilişkisi söz konusudur. Sonrasında ise, işçinin başlangıçtaki güveni suistimal ederek kendisine menfaat sağlaması söz konusu olduğundan ve aradaki ilişki hukuki boyutu aşan bir hal aldığından, güveni kötüye kullanma suçu sübut bulunmuştur.

Burada, değinmek isteğimiz bir diğer husus da; güveni kötüye kullanma suçunda şahsi cezasızlık sebebi veya cezada indirim yapılmasını gerektiren şahsi sebep konusunu düzenleyen TCK m. 167’dir.

Buna göre;

(1)

- a) Haklarında ayrılık kararı verilmemiş eşlerden birinin,
 - b) Üstsoy veya altsoyunun veya bu derecede kayın hısımlarından birinin veya evlat edinen veya evlâtlığın,
 - c) Aynı konutta beraber yaşayan kardeşlerden birinin,
- Zararına olarak işlenmesi hâlinde, ilgili akraba hakkında cezaya hükmolunmaz.

(2) Bu suçların, haklarında ayrılık kararı verilmiş olan eşlerden birinin, aynı konutta beraber yaşamayan kardeşlerden birinin, aynı konutta beraber yaşamakta olan amca, dayı, hala, teyze, yeğen veya ikinci derecede kayın hısımlarının zararına olarak işlenmesi hâlinde; ilgili akraba hakkında şikâyet üzerine verilecek ceza, yarısı oranında indirilir.

Anılan maddede, aile ve akraba ilişkilerinin korunması amacı güdülmekle birlikte, pratikte aile bireylerinin ve yakın hısımların, birbirleri aleyhine hukuki yaptırımında bulunamaması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim, özel niteliği itibariyle ‘güveni kötüye kullanma suçu’ ailesel ve akrabalık durumları gereğince, birbirine yakın olan ve güven duygusunun hakimiyetinin yoğun olduğu bu tür ilişkilerde, çok daha fazla görölebilen ve işlenebilen suçlardandır. Özellikle, aile şirketleri ve elbirliği mülkiyeti gibi durumlarda, tarafların hüsnüniyet ilkesinden saparak, maddi menfaat eylemlerine giriştikleri sıkça karşılaşılan bir durumdur. Kanun koyucunun, aile bireylerini ve akrabalık ilişkisi içindeki bireyleri, birbirlerine karşı savunmasız bir durumda bırakmayacak şekilde ek bir düzenleme yapması hususu da tartışılması gereken bir husustur.

Aile bireyleri ve yakın hısım akrabaların birbirlerine karşı işledikleri ‘güveni kötüye kullanma suçunun cezalandırılması şartlarına ‘şikâyetçi olma’ unsuru eklenerek bu hususun açılması düşünülse de, hali hazırda ‘güveni kötüye kullanma’ suçunun basit hali şikâyete tabi bir suç olduğu durumu karşısında bu önerme işlevsiz kalmaktadır. Bilindiği üzere, kanun koyucu ‘güveni kötüye kullanma’ suçunun sadece nitelikli halini şikâyete tabi tutmamış, suçun temel görünümi bakımından şikâyeti zorunlu kılmıştır.

O halde, toplum vicdanını ve hukuki güvenlik ilkesini de zedeleyen ‘güveni kötüye kullanma’ suçu bakımından ‘şikâyet’ şartının aranmayarak, yalnızca şahsi cezasızlık ve cezada indirim yapılmasını gerektiren sebepler oluştuğunda ‘şikâyet’ unsurunun aranarak, zarar gören mağdura aile bireyleri veya yakın hısımları ile sulh olma şansının tanınması, madde ile ilgili yapılabilecek olası düzenlemeler için tarafımızca önerilen hususlardır.

‘Güveni Kötüye Kullanma Suçu’nda suç tarihi ne zaman başlamaktadır? Mağdurun zilyetliğini teslim etmiş olduğu mal veya hakkın kendisine teslimini istediği an suç tarihi oluşmaktadır. Bu, nasıl ispat edilmelidir? Mağdur iadesini istediği malla ilgili olarak, niza oluştuğu anda faili temerrüde düşürmekte olduğu gibi noter kanalı ile çekeceği ihtarnamede açıkça malın veya hakkın iadesini talep etmelidir. İşte bu talep, tarihi suç tarihi olarak Yargıtay’ın yerleşik içtihatlarında suç tarihinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir.

Aşağıda, örnek mukabilinden iki Yargıtay kararı sunulmuştur;

‘...Katılan Banka Şubesi ile faaliyet gösteren sanığın yönetim kurulu başkanı olduğu...Tüketim Ürünleri San. Ve Tic. A.Ş. arasında noterliğin belgesi ile bilgisayar ekipmanı kurulması konusunda finansal kiralama sözleşmesi yapıldığı, ancak kararlaştırılan kira bedeli taksitlerinin süresi içerisinde ödenmemesi üzerine katılan şirket tarafından öncelikle sanığa ait şirkete ihtarname gönderildiği, verilen süresi içerisinde ödeme yapılmaması nedeniyle de sözleşmenin feshedilip sözleşme konusu malların 3 gün içerisinde teslimi konusunda sanığa tebligatta bulunulduğu ancak süre içerisinde kiralanan bilgisayar ekipmanının katılan şirkete teslim edilmediği olayda, mahkemenin hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçunun oluştuğuna ilişkin kabulünde bir isabetsizlik görülmemiştir...’(Yargıtay 15. Ceza Dairesi, 30.05.2013 tarihli, 2013/14207E, 2013/10092K. Sayılı karar)

‘...Katılanın inşaat satış sözleşmesi sonucu parasını ödemediği dairenin, kendisine teslim edilmeden noter satışıyla 3. Bir şahsa devredilmesi şeklinde gerçekleşen olayda, suç tarihinin inşaat arazisinin satım tarihi olarak kabul ederek zamanaşımı sebebiyle kamu davasının düşürülmesi gerektiğine dair tebliğnamede ileri sürülen görüşe iştirak edilmemiştir. Suç tarihinin ve buna bağlı olarak uygulanması gereken kanunun tespiti için, katılana satım vaad edilen bağımsız bölümün 3. Kişiye satıldığı tarih somut olarak belirlendikten sonra, karar verilmesi gerekir...’(Yargıtay 15. Ceza Dairesi 10.04.2012 tarihli, 2012/2290E.2012/34190K. Sayılı kararı)

Son yıllarda ticari hayatın büyümesi, insanlar arasındaki ilişkilerin fazlalığı, karşılıksız çekteki düzenlemelerin cezai manadaki müeyyidelerinin kalkması bu alandaki boşluğu bu madde ile ikame edebilme ihtiyacını doğurmaktadır. Suçun MANEVİ UNSURUNU, özellikle cezai manada tanık ve mali konularda uzman bilirkişi raporlarıyla, hayatın olağan akışına aykırı olduğu hususu ortaya konabilirse, ticari hayatın hukuki ihtilafla dolandırıcılık arasında olan bu suçun karşılığını bulması ile ailevi veya profesyonel manada bir araya gelmiş kişilerin ilişkilerini daha dikkatli yürütmelerine ve ticari hayatın istikrarlı bir şekilde oluşmasına caydırıcı bir katkı sağlayacaktır.

T.C.
YARGITAY
CEZA GENEL KURULU
E. 1995/9-345
K. 1996/11
T. 6.2.1996

• HİZMET SEBEBİYLE EMNİYETİ SUİSTİMAL (Sanığa Teslim Edilmeyen ve Zilyetliği Geçmeyen Suça Konu Malları Eve Götürmenin Mevsuf Hırsızlık Olması)

- MEVSUF HIRSIZLIK (Tezgahtar Olan Sanığın Kendisine Teslim Edilmeyen Malları Zilyetliği de Kendisinde Olmamasına Rağmen Eve Götürmesi)
- NİTELİKLİ HIRSIZLIK (Tezgahtar Olan Sanığın Kendisine Teslim Edilmeyen Malları Zilyetliği de Kendisinde Olmamasına Rağmen Eve Götürmesi)
- TEZGAHTARIN HIRSIZLIĞI (Tezgahtar Olan Sanığın Kendisine Teslim Edilmeyen Malları Zilyetliği de Kendisinde Olmamasına Rağmen Eve Götürmesi)

765/m.491/2-3, 510

ÖZET : Müştekinin tuhafiye mağazasında tezgahtar olarak çalışması nedeniyle, tüm sorumluluğu sanığa ait olmak üzere ona tam teslim edilmeyen ve dolayısıyla zilyetliği ve yardımcı zilyetliği sanığa geçmeyen suça konu malları evine götüren sanığın eylemi, nitelikli (mevsuf) hırsızlık suçunu oluşturur.

DAVA : Hizmet nedeniyle emniyeti suistimal suçundan sanık Meral'in eyleminin hırsızlık suçunu oluşturduğu kabul edilerek, Türk Ceza Kanununun 491/3, 80, 522; 647 sayılı Yasanın 4/1. maddeleri gereğince, sonuç olarak 700.000 lira ağır para cezası ile cezalandırılmasına ilişkin, (Bolu Asliye Ceza Mahkemesi)nce 19.11.1993 gün ve 268/827 sayı ile verilen karar, müdahil vekilinin temyizi üzerine dosyayı inceleyen Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi'nce, 24.10.1994 gün ve 5484/6378 sayı ile;

"Müdahilin iş yerinde tezgahtar olarak çalışan ve gözetimine tevdi olunan eşyayı belirli aralıklarla mal edindiği anlaşılan sanığın, bu suretle gerçekleşen eyleminin TCK.nun 510. maddesinde yazılı hizmet nedeniyle görevi kötüye kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilmeden, suç vasfında yanılığa düşülerek yazılı şekilde hüküm kurulması" isabetsizliğinden, bozulmuştur.

Yerel Mahkeme ise, 23.12.1994 gün ve 830/1065 sayı ile;

"TCK.nun 510. maddesinde yazılı suçun oluşması için, mal ya da şeyin faile meslek sanat, ticaret, hizmet nedeniyle emanet olarak tevdi olunması, teminat olarak teslim edilmesi gerekir. Eşyanın teslim edildiği kişi maddedeki sıfatları haiz olmalı ve teslim bu sıfatından dolayı yapılmalıdır. Ceza Genel Kurulu'nun içtihadı da, bu hizmet ilişkisinin daimi olması gerektiği doğrultusundadır.

TCK.nun 491/3. maddesindeki suçun oluşabilmesi için, mağdur ile sanık arasında hizmet veya iş ilişkisinden doğan güvenin kötüye kullanılması söz konusudur. Hizmet ve iş ilişkisinin tarafların istek ve iradeleri ile kurulması gerekir. Herhangi bir sözleşme veya işin ücretli ya da ücretsiz olması, geçici veya uzun süreli olması koşulları aranmaz.

Somut olayda sanık, müdahilin dükkanına işçi olarak girmiştir. Kendisi deneme süresi içinde olduğundan sigortası dahi yapılmamıştır. Herhangi bir mal kendisine tevdi olunmamıştır. Benzer olaylarda TCK.nun 491/3. maddesinin uygulanması gerekeceği doğrultusunda Altıncı Ceza Dairesi'nin muhtelif tarihli içtihatları mevcuttur" biçimindeki açıklamalarla, direnmeye karar vermiştir.

Bu kararın da Yargıtay'ca incelenmesi süresinde müdahil vekilince istenmesi üzerine dosya, Yargıtay C. Başsavcılığı'nın bozma isteyen 21.11.1995 günlü tebliğnamesiyle Birinci Başkanlığa gönderilmekle; Ceza Genel Kurulu'nca okundu, gereği konuşulup düşünüldü:

KARAR : Özel Daire ile Yerel Mahkeme arasında oluş ve sübutta bir uyuşmazlık bulunmayıp, uyuşmazlığın konusu suçun niteliğine ilişkindir.

TCK.nun ikinci kitabının "mal aleyhine cürümler" başlıklı onuncu babının dördüncü faslında 508 ve 509. maddelerle emniyeti suistimal (güveni kötüye kullanmak) suçunun değişik şekilleri düzenlenmişken, bunları takibeden 510. maddesinde suçun ağırlaştırılmış halleri yer almaktadır. Nitekim, maddeye bakıldığında; "Geçen iki maddede yazılı cürümler meslek ve sanat veya ticaret veya hizmet sebebiyle veya emanetçi sıfatıyla veyahut idare etmek için kendisine tevdi olunan veya teminat olarak kendisine teslim edilen şeyler üzerinde yapılırsa fail hakkında bir seneden beş seneye kadar hapis cezası tertip olunur ve şikayetname itasına hacet kalmaksızın takibat yapılır" denildiği görülmektedir.

Maddede; ".....hizmet sebebiyle.... . kendisine tevdi olunan veya teminat olarak kendisine teslim edilen şeyler üzerinde yapılırsa....." şeklinde ifade edilen hizmet nedeniyle emniyeti suistimal suçunun oluşabilmesi için, hizmeti yapanla yaptıran arasında Borçlar Kanununun 313. maddesinde tanımlanan bir hizmet ilişkisi olmalı ve suça konu eşya (mal) sanığa sürekli olarak ve tüm sorumluluğu ona ait olmak koşulu ile teslim edilmelidir.

Bir kısım hırsızlık suçlarını müeyyide altına alan TCK.nun 491. maddesi de taşınır ve taşınmaz malların az veya çok kolaylıkla çalınması hallerinde cezayı artırıcı hükümler içermektedir. Maddenin 2. fıkrasının 3. bendindeki "Hırsızla, malı çalınan arasında hizmet veya bir iş yapmak... neticesi olarak siyanetine terk ve tevdi olunmuş eşya hakkında işlenirse" şeklindeki düzenleme, 491. maddedeki hırsızlık suçunun mevsuf (nitelikli) hallerinden biridir.

Bu suç;

- 1- Hırsızla malı çalınan arasında hizmet veya bir iş yapmak neticesi olarak,
- 2- Failin siyanetine terk ve tevdi edilen eşya üzerinde, işlenmesiyle oluşur.

Yasa koyucu böylece, suç mağdurunun maddede sayılan haller nedeniyle suç işleyene karşı duyduğu güvenin kötüye kullanılmış olmasını basit hırsızlıktan farklı mutalaa etmiştir. Bu durumda hırsızlığın kolaylaştırılmış olması, cezanın ağırlaşması için makul bir gerekçe teşkil etmektedir.

Siyanete terk ve tevdi sözcükleriyle anlatılmak istenen anılan bentle açıklanan çeşitli ilişkilerin doğurduğu güvenle malın, bir bakıma failin koruyuculuğu ve eli altında orta yere bırakılmasından ibarettir. Siyanete terk ve tevdi, çalınan malın özel surette teslimi anlamında düşünülemez. Zira, bu takdirde eylemin TCK.nun 510. maddesinde tarif edilen hizmet nedeniyle emniyeti suistimal suçunu oluşturacağı kuşkusuzdur.

Bu kısa açıklamaların ışığında somut olaya bakıldığında; katılanın iddiası, sanığın kaçamaklı anlatımı ve tanık beyanlarına uygun düşen mahkemenin kabulüne göre; katılanın konfeksiyon dükkanında bir aydan beri tezgâhtar olarak çalışan sanığın, bazı giysileri çalarak evine götürdüğü, müşteki tarafından durumun farkedilmesi üzerine, durumun polise bildirildiği ve polis tarafından yapılan aramada, dükkanın giyinme dolabında sanık tarafından, işten ve dönerken almak üzere poşet içine konmuş eşyalar ile evinde de suça konu eşyaların bir kısmının ele geçtiği anlaşılmıştır.

Sanık, müştekinin tuhafiyeye mağazasında tezgâhtar olarak çalışmakta, bu itibarla suça konu mallar tüm sorumluluğu sanığa ait olmak üzere ona tam teslim edilmemiş ve dolayısıyla ne zilyedliği ne yardımcı zilyedliği sanığa geçmiş değildir. Saptanan bu şekliyle sanığın eylemi; TCK.nun 491. maddesi 2. fıkrasının 3. bendinde belirtilen mevsuf hırsızlık suçunu oluşturduğundan, Yerel Mahkeme direnme hükmünün onanmasına karar verilmelidir.

Çoğunluk görüşüne katılmayan Kurul Üyeleri; sanığın eyleminin TCK.nun 510. maddesine uyan "hizmet nedeniyle emniyeti suistimal" suçunu oluşturduğu gerekçesiyle, karşı oy kullanmışlardır.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle Yerel Mahkeme direnme hükmünün isteme aykırı olarak (ONANMASINA), 6.2.1996 gününde yapılan ikinci müzakerede oyçokluğu ile karar verildi.

11. Ceza Dairesi 2007/9989 E., 2008/1056 K.
GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA

ZİNCİRLEME SUÇ

“ÖZET”

BİR SÜRE MUHASEBECİNİN YANINDA ÇALIŞAN VE BİR AKRABASININ VERGİ DAİRESİNDE ÇALIŞMASI NEDENİYLE KENDİSİNE YARDIMCI OLACAĞI DÜŞÜNÜLEN SANIĞIN, VERGİ BORÇLARINI YATIRMASI İÇİN VERİLEN PARALARI YATIRMAYIP YATIRMIŞ GİBİ VERGİ DAİRESİ ALINDISI DÜZENLEYEREK MAĞDURLARA VERMEKTEN İBARET EYLEMİ, GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA SUÇUNU OLUŞTURUR. AYNI TARİHTE İKİ ADET VERGİ DAİRESİ ALINDISI DÜZENLENMESİ EYLEMİNDE, TESELSÜL KOŞULLARI OLUŞMAMIŞTIR.

“İçtihat Metni”

Resmi belgede sahtecilik ve dolandırıcılık suçlarından sanık Zaferin yapılan yargılaması sonunda; sahtecilik suçlarından 5237 sayılı TCK'nın 204/1, 43, 53. maddeleri ile (iki kez), dolandırıcılık suçunun değişen vasfına göre “hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmak” olarak kabulle TCK'nın 155/2, 52/2, 53; 155/2, 43, 168/2, 52/2, 53 ve 63. maddeleri gereğince mahkumiyetine dair (Bakırköy Altıncı Ağır Ceza Mahkemesi)'nden verilen 02.04.2007 gün ve 2006/132 Esas, 2007/261 Karar sayılı hükmün süresi içinde Yargıtay'ca incelenmesi sanık ve müdafileri tarafından istenilmiş olduğundan, dava evrakı C. Başsavcılığının onama ve bozma isteyen 24.12.2007 günlü tebliğnamesi ile Daireye gönderilmekle, sanık müdafii Elmas'ın incelemenin duruşmah yapılması isteminin hükmolunan cezanın gerek süresine göre, gerekse süresinden sonra yapılması nedeniyle koşullan oluşmadığından vaki isteminin 5320 sayılı Yasa'nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUY'nin 318. maddesi uyarınca reddine karar verilerek yapılan incelemede gereği görüldü;

I- Toplanan deliller karar yerinde incelenip, sanığın mağdur Hüseyin'e karşı zincirleme olarak işlediği “resmi belgede sahtecilik” suçunun sübutu kabul, oluşa ve soruşturma sonuçlarına uygun şekilde vasfı tayin, cezayı artırıcı sebebin nitelik ve derecesi takdir kılınmış, savunması inandırıcı gerekçelerle reddedilmiş, incelenen dosyaya göre verilen hükümdede bir isa betsizlik görülmemiş olduğundan, sanık ve müdafilerinin soruşturma eksliğine İlişen ve yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle usul ve yasaya uygun bulunan hükmün ONANMASINA,

II- Sanık ve müdafilerinin, mağdur Ramazan'a karşı İşlenen “resmi belgede sahtecilik” suçu ile “hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmak” suçlarından kurulan hükümlere yönelik temyizlerine gelince; Yapılan duruşmaya, toplanıp karar yerinde gösterilen delillere, mahkemenin soruşturma sonuçlarına uygun şekilde oluşan inanç ve takdirine göre, sanık ve müdafilerinin yerinde görülmeyen sair temyiz itirazlarının reddine, ancak;

1) Mağdur Ramazan adına 03.06.2005 tarihinde 2 adet sahte “Vergi Dairesi Alındısı” düzenleyen sanığın eyleminde, 5327 sayılı TCK'nın 43. maddesinde öngörülen teselsül koşullarının oluşmadığı gözetilmeyerek anılan maddenin uygulanması suretiyle fazla ceza tayini,

2) Serbest muhasebeci sıfatı bulunmayan, bir süre muhasebeci yanında çalışan ve bir akrabasının Vergi Dairesinde şoför olarak çalışması nedeniyle Vergi Dairesine gidip geldiği için buradaki işlemlerin yapılmasında kendilerine yardımcı olacağı düşünülen sanığa mağdurların vergi borçlarını yatırması için değişik tarihlerde paralar verdikleri, sanığın bu paraları Vergi Dairesine yatırmadığı halde yatırmış gibi sahte “Vergi Dairesi Alındıları düzenleyerek mağdurlara vermesinden ibaret olayda, sanık ile mağdurlar arasındaki ilişkinin BK’nın 313. maddesi anlamında hizmet ilişkisi niteliğinde olmadığı, dolayısıyla TCK’nın 155/2. maddesinde düzenlenen “hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanmak” suçunun unsurlarının oluşmadığı, eyleminin aynı maddenin 1. fıkrasında düzenlenen ve [b][b][b]takibi şikayete bağlı olan güveni kötüye kullanmak suçunu oluşturduğu gözetilmeden, yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırı;

3) Hükümden sonra 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren ve TCK’nın 7/2. maddesi uyarınca sanıklar yararına olan 5728 sayılı Yasa’nın 562. maddesinin 1. fıkrası ile CMK’nın 231/5. maddesinde öngörülen hükmün açıklanmasının geri bırakılması sınırının iki yıla çıkarılması ve anılan Yasa’nın 2. fıkrası ile de 231/4. maddesindeki soruşturma ve kovuşturması şikayete bağlı suç olması koşulunun kaldırılması karşısında, mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılıp bırakılmayacağına tartışılması zorunluluğu, Bozmayı gerektirmiş, sanık ve müdafilerinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmesi olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı, 5320 sayılı Yasa’nın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK’nın 321. maddesi uyarınca (BOZULMASINA), 25.02.2008 gününde oybirliğiyle karar verildi.

MALÛLLÜK AYLIĞI ALANLARIN ÇALIŞMASI HALİNDE AYLIK VE GELİRLERİN DURUMU

Şevket TEZEL
Sosyal Güvenlik Müşaviri

Özet

Çalışma yaşamları devam ediyorken çeşitli nedenlerle meydana gelen çalışma gücü kayıpları en az yüzde 60 oranında kaybolan sigortalılara bağlanan malûllük aylığı alanların çalışma hayatına devam etmeleri söz konusu olabilmektedir.

Malûllük aylığı her ne kadar çalışmadığı için bağlanan bir aylık ise de ekonomik gerçekler bu yasağı zorlamaktadır.

Yasa koyucu malûllük aylığı alanların bu aylığı alıyor iken çalışmalarına çeşitli engeller koymuş ise de sigortalılık türündeki farklılıklara göre mümkün olabilmesi de söz konusu olmaktadır. Bu serbestliğe kamuda yaşlılık aylığı alırken çalışılmayacağına karşın malûllük aylığı alanlardan bir kısmının çalışabilmesini de ekleyebiliriz.

Malûlen emeklinin çalışması halinde uygulamanın nasıl olacağı emekli olunan sigortalılığın, emeklilik sonrası tabi olunan sigortalılığın ve ilk defa sigortalı olunan tarihe göre farklılık arz etmektedir. Sosyal güvenlik destek primi uygulanması, aylığın kesilmesi Yasa Koyucunun uyguladığı engellerden başlıcalarıdır.

1. Giriş

Malûllük aylığı sigortalılık başlangıcından sonra bir hastalık veya kaza nedeniyle çalışma gücünün en az yüzde 60'ını yitiren sigortalılar için öngörülmuş bir sigortalılık hakkı olmaktadır. Özünde çalışmadığı için öngörülen bu hakkın çalışma hayatına malûlen emekli iken de devamı sigortalılık türlerine göre mümkün olmakta veya olmayabilmektedir. Özellikle kamu adına yapılan (Askerlik, polislik gibi) görevlerden kaynaklanan malûlen emekliliklerde bu imkân daha geniş biçimde tasavvur edilmiş bulunmaktadır.

Yazımızın konusu ülkemizde 01.10.2008 tarihinden itibaren mümkün olduğunca birleştirilen norm ve standartların elverdiği ölçüde oluşan standardizasyon kapsamında malûllük aylığı alanların çalışmaları halinde uygulamanın nasıl olması gerektiği konusunu derli toplu ortaya koymak olacaktır.

2. Malûlen Emekli Olanların Çalışmaya Başlamaları Halinde Aylık ve Sigortalılık Durumları

2.1. İlk Defa 5510 Sayılı Kanuna Tabi Çalışanların Durumu

2.1.1. Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra Yeniden Çalışmaya Başlayanlar:

5510 sayılı Kanuna göre malûllük aylığı almakta iken gerek 5510 sayılı Kanuna göre veya gerekse yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında çalışmaya başlayanların malûllük aylıkları, çalışmaya başladıkları tarihi takip eden ödeme dönemi başında kesilecek olup çalıştıkları süre zarfında prime esas kazançları üzerinden kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına ait prim alınacaktır.

Yabancı bir ülke mevzuatı kapsamında çalışmaya başlamaları nedeniyle malûllük aylığı kesilenlerin ülkemizde sigortalılıklarının bulunmaması sebebiyle herhangi bir prim alınmayacaktır.

Malûllük aylığı almakla birlikte ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri ünitelerde çalıştırılan hükümlü ve tutuklular, 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununda belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde meslekî eğitim gören öğrenciler; meslekî ve teknik ortaöğretim ile yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler, mesleki ve teknik ortaöğretim sırasında tamamlayıcı eğitim ya da alan eğitimi gören öğrenciler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından desteklenen projelerde görevli bursiyerler ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 46'ncı maddesine tabi olarak kısmi zamanlı çalıştırılan öğrenciler, Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen meslek edindirme, geliştirme ve değiştirme eğitimine katılan kursiyerler, Ülkemiz ile sosyal güvenlik sözleşmesi olmayan ülkelerde iş üstlenen işverenlerce yurt dışındaki işyerlerinde çalıştırılmak üzere götürülen Türk işçileri hakkında kısa vadeli sigorta kollarına ilişkin hükümler uygulanacaktır.

2.2. 01.05.2008 Öncesi Sigortalıların Durumu

2.2.1. 4/a Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/a Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

01.05.2008 öncesi sigortalı olup 506 sayılı Kanun kapsamında veya 5510 sayılı Kanunun 4/a sigortalılığı kapsamında malûllük aylığı sahibi olanlardan malûllük aylığı bağlandıktan sonra yeniden 4/a sigortalılığı kapsamında çalışmaya başlayanların aylıkları kesileceğinden çalıştıkları süre zarfında prime esas kazançları üzerinden kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına ait primleri alınması gerekmektedir.

2.2.2. 01.05.2008 Öncesi Sigortalılardan Olup 4/a Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/b Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

Malûllük aylığı alanlardan, 4/b sigortalılığı kapsamında çalışmaya başlayanların malûllük aylıkları kesilmez ancak, bunlardan 1/10/2008 – 31/12/2008 süresinde %12, 2009 yılı için %13, 2010 yılı için %14, 2011 ve 01.07.2015 tarihi arasında %15 oranında, 01.07.2015 – 29.02.2016 tarihleri arasında yüzde 10 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmesi gerekmektedir.

6663 sayılı Kanunla Kanunda yapılan değişiklik sonucu 29/2/2016 tarihinden itibaren bu sigortalıların yaşlılık aylığından sosyal güvenlik destek primi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Keza 4/a sigortalılığı kapsamında yaşlılık aylığı sahibi olup bilahare tarımsal nitelikli 4/b sigortalılığı kapsamına girenler 01.10. 2008 tarihinden sonraki tarımsal faaliyetleri için 4/b sigortalısı sayılmayıp bu bakımdan yaşlılık aylıklarının kesilmemesi gerekmektedir.

2.2.3. 01.05.2008 Öncesi Sigortalılardan Olup 4/a Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/c Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

2008 yılı Ekim ayından önce 506 sayılı Kanuna göre malûllük aylığı bağlananların 4/c sigortalılığına tabi çalışmaları halinde malûllük aylığı kesilmemekte olup bunlar hakkında 506 sayılı Kanunun mülga 3'üncü maddesinin (II/C) bendi ve 5510 sayılı Kanunun geçici 14'üncü maddesi kapsamında sosyal güvenlik destek primi uygulanması gerekmektedir.

2008 yılı Ekim ayı başından sonra 4/a sigortalısı iken malûlen emekli olup, geçici 2'nci madde kapsamında 4/c sigortalılığına tabi olanların 5510 sayılı Kanununun 27'nci maddesi gereği malûllük aylıklarının kesilmesi ve aylığı kesilenlerin prime esas kazançları üzerinden kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına ait primleri alınması gerekmektedir.

2.2.4. 4/b Sigortalılığından Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/a Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

4/b sigortalılığı kapsamında malûllük aylığı bağlananlardan;
4/a sigortalılığına tabi çalışmaya başlayanların malûllük aylığı kesilmeyip, çalıştıkları süre zarfında geçici 14'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince yüzde 30 oranında kısa vadeli sigorta kollarına ilişkin prim oranı ilave edilerek sosyal güvenlik destek primi alınması gerekmektedir.

Uzun vadeli sigorta kollarından yüzde 7,5 işçiden ve yüzde 22,5 işverenden olmak üzere yüzde 30 oranında, kısa vadeli sigorta kollarından da işyeri tehlike derecesine göre en az yüzde 2 oranında işverenden prim tahsil edilmesi gerekmektedir.

2.2.5. 4/b Sigortalılığından Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/b Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

01.10.2008'den önce 1479 sayılı Yasa kapsamında malûlen emekli olduktan sonra 4/b sigortalılığına tabi çalışmaya başlayanlar malûllük aylığının kesilmemesi ve prim de alınmaması gerekmektedir.

Buna karşın 01.05.2008'den önce sigortalı olup 01.10.2008'den sonra 4/b sigortalılığından malûlen emekli aylığı bağlatanların faal 4/b sigortalısı olmaları halinde aylıklarının kesilmesi ve uzun vade, kısa vade ve genel sağlık sigortası kapsamında sigortalı sayılmaları, tarımsal nitelikli 4/b sigortalısı olanlar hakkında da aynı şekilde işlem yapılması gerekmektedir.

2.2.6. 4/b Sigortalılığından Malûllük Aylığı Bağlandıktan Sonra 4/c Sigortalısı Olarak Yeniden Çalışmaya Başlayanların Durumu:

Eğer 01.05.2008 öncesi sigortalı olan kişinin 4/b sigortalılığından malûlen emekliliği 01.10.2008'den sonra gerçekleşmişse 4/c sigortalılığına tabi çalışmaya başlama halinde malûllük aylıklarının da kesilmesi ve uzun vade, kısa vade ve genel sağlık sigortası kapsamında sigortalı sayılmaları gerekmektedir.

Yok, eğer 1479 sayılı Kanun kapsamında 01.10.2008'den önce malûlen emekli olmuşsa 4/c sigortalılığına yani kamu sektöründe çalışmaya başlama halinde malûllük aylığının kesilmesi gerekmez.

2.2.7. 15.10.2008'den Önce 5434 sayılı Kanun Kapsamında Malûlen Emekli Olanların 4/a Sigortalılığında Yeniden Çalışmaya Başlamaları Durumu:

5510 sayılı Kanununun geçici 4'üncü maddesi gereğince 2008 yılı Ekim ayından önce iştirakçi olanlar için 5434 sayılı Kanun hükümleri uygulanmakta olup bu şekilde adi/vazife malûlü aylığı bağlananların 4/a sigortalılığına tabi çalışmalarını halinde 506 sayılı Kanununun mülga 3'üncü maddesinin (II/C) bendi ve 5510 sayılı Kanununun geçici 14'üncü maddesi kapsamında sosyal güvenlik destek primi uygulanması gerekmektedir.

Yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra 4/a sigortalısı olarak kamu idarelerinde çalışmaya başlayanlar hakkında eğer 5335 sayılı Kanununun 30'uncu maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları kapsamındaki istisnalardan değillerse yaşlılık aylıklarının kesilmesi gerekmektedir. 5335 sayılı Kanununun 30'uncu maddesi kapsamı dışında sayılan özel işyerlerinde 4/a sigortalılığı kapsamında çalışanlardan bir ay içinde yazılı talepleri doğrultusunda;

- 1- Kısa ve uzun vadeli sigorta kolları veya
- 2- Sosyal güvenlik destek primi uygulanır.

Bunlardan uzun vadeli sigorta primi ödeyenlerin belirtilen süre içinde yazılı talepte bulunmaması halinde ayrıca iş kazası meslek hastalığı hükümleri uygulanır, sosyal güvenlik destek primi kesilmez. Aylıkları kesilmez.

2.2.8. 15.10.2008'den Önce 5434 Sayılı Kanun Kapsamında Malûlen Emekli Olanların 4/b Sigortalılığında Yeniden Çalışmaya Başlamaları Durumu:

Emekli aylığı alanlardan, 4/b sigortalılığı kapsamında çalışmaya başlayanlar, yasama organı üyeliğinden dolayı emekli aylığı bağlananlardan yasama organı üyeliği devam edenler ile yasama organı üyeliği sona erenlerden 4/b sigortalılığına başlayanlar (Tarımsal nitelikli 4/b sigortalılığı hariç) emekli aylığı 2008 yılı Ekim ayı başından sonra bağlanan ve bu tarihten sonra serbest avukatlık ve noterlik yapmaya başlayanların almakta oldukları aylıklarından 2008 yılı Ekim ayı başından, 2008 yılı Ekim ayı başından önce emekli olup bu tarihten önce veya sonra serbest avukatlık ve noterlik yapmaya başlayanların ise 1/2/2012 tarihinden itibaren aylıklarından sosyal güvenlik destek primi kesilmesi gerekmektedir.

Sosyal güvenlik destek primi 1/10/2008-31/12/2008 süresinde %12, 2009 yılı için %13, 2010 yılı için %4, 2011 ve 01.07.2015 tarihi arasında %15 oranında, 01.07.2015-29.02.2016 tarihleri arasında yüzde 10 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmesi gerekmektedir.

6663 sayılı Kanunla Kanunda yapılan değişiklik sonucu 29/2/2016 tarihinden itibaren bu sigortalıların yaşlılık aylığından sosyal güvenlik destek primi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

2.2.9. 15.10.2008'den Önce 5434 Sayılı Kanun Kapsamında Malûlen Emekli Olanların 4/c Sigortalılığında Yeniden Çalışmaya Başlamaları Durumu:

Yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra 4/c sigortalılığına tabi olarak yeniden çalışmaya başlayanlar hakkında eğer 5335 sayılı Kanununun 30'uncu maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları kapsamındaki istisnalardan değillerse yaşlılık aylıklarının kesilmesi gerekmektedir.

2.2.10. 2925 Sayılı Kanuna Göre Tarım SSK Malûllük Aylığı Bağlananlardan Yeniden Çalışmaya Başlayanlar:

Bu kapsamdakilerin 4/a sigortalılığı kapsamında çalışmaya başlayanların malûllük aylığı kesilmesi ve çalıştıkları süre zarfında prime esas kazançları üzerinden kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortasına ait primleri alınması gerekmektedir.

4/b sigortalısı olarak çalışmaya başlayanların malûllük aylıklarının kesilmemesi ve bu aylıklarından 1/10/2008-31/12/2008 süresinde %12, 2009 yılı için %13, 2010 yılı için %14, 2011

ve 01.07.2015 tarihi arasında %15 oranında, 01.07.2015-29.02.2016 tarihleri arasında yüzde 10 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmesi gerekmektedir.

6663 sayılı Kanunla Kanunda yapılan değişiklik sonucu 29/2/2016 tarihinden itibaren bu sigortalıların yaşlılık aylığından sosyal güvenlik destek primi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Tarım SSK sigortalılığından malûllük aylığı bağlandıktan sonra 4/c sigortalısı olarak kamu idarelerinde çalışmaya başlayanların aylıkları kesilmeksizin kamuda çalışmaları mümkün bulunmaktadır.

3. Diğer Malûllerin Durumu

3.1. Harp Malûlü ve Vazife Malûlü Aylığı Alıp 4/a ve 4/b Sigortalılıkları Kapsamında Çalışanlar

Harp malûllüğü ile 3713 ve 2330 sayılı Kanunlara göre vazife malûllüğü aylığı alanlardan, 4/a veya 4/b sigortalısı olarak çalışmaya başlayanların aylıkları kesilmeksizin ve haklarında sosyal güvenlik destek primi uygulanmaksızın iş kazası ve meslek hastalığı sigortası hükümleri, uzun vadeli sigorta kollarına tabi olmayı istemeleri halinde ise bu isteklerini SGK'ya bildirdikleri tarihi izleyen ay başından itibaren uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanarak bunlardan ayrıca genel sağlık sigortası primi alınmaz. Aylıklarının kesilmesi gerekmez.

3.2. Harp Malûllüğü (5434/64); 2330 ve 3713 Sayılı Kanunlar Kapsamında Vazife Malûllüğü Aylığı Alıp 4/c Sigortalısı Olarak Çalışmaya Başlayanlar

5510 sayılı Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmü gereğince 3713 sayılı Kanuna göre aylık bağlanmış olan malûller ile vazife malûllüğü aylığı alan er ve erbaşların 4/c sigortalılığı kapsamında sigortalı olmaları halinde aylıkları kesilmemekle birlikte haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 6495 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik gereği 1/8/2013 tarihine kadar harp malûlleri ile 2330 sayılı Kanuna göre vazife malûllüğü aylığı bağlanmış olanların 4/c sigortalılığı kapsamında sigortalı olmaları halinde aylıkları kesildiğinden haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanacak, buna karşılık 1/8/2013 tarihinden sonra harp malûlleri ile 2330 sayılı Kanun hükümlerine göre vazife malûllüğü aylığı bağlanmış malûllerin 4/c sigortalılığı kapsamında çalışmaları halinde aylıkları kesilmeksizin haklarında uzun vadeli sigorta kolları uygulanmaya devam edilmesi gerekmektedir.

3.3. Adi Malûllük Aylığı Alıp 4/a, 4/b veya 4/c Sigortalılığı Kapsamında Çalışanlar

5510 sayılı Kanunun geçici 4'üncü maddesi kapsamında 5434 sayılı Kanunun 44'üncü maddesi gereğince malûllük aylığı alıp 4/a sigortalılığına tabi çalışanlar hakkında sosyal güvenlik destek primi ve iş kazası ve meslek hastalığı primi alınması gerekmektedir.

Adi malûllük aylığı alıp 4/b sigortalılığına tabi çalışanlar hakkında 1479 sayılı Kanunun mülga geçici 20'nci maddesi gereğince sosyal güvenlik destek primine ilişkin hükümler 29/2/2016 tarihine kadar uygulanması ve bu tarihten sonra aylıklardan yapılan sosyal güvenlik destek primi kesintisi kaldırılması gerekmektedir.

Bunların 4/c sigortalılığına tabi çalışmaları halinde ise 5434 sayılı Kanunun mülga 99' uncu maddesi hükümleri uygulanarak aylıklarının kesilmesi gerekmektedir.

4.Sürekli İş Göremezlik Geliri Bağlananlardan Çalışmaya Devam Edenler

İş kazası ve meslek hastalığı sonucu meslekte kazanma gücünü en az yüzde 10 oranında kaybetmiş sigortalılara bağlanması gereken "Sürekli iş göremezlik gelirini" alanların bu gelirleri kesilmeksizin 4/a, 4/b veya 4/c sigortalılığına tabi çalışmalarını mümkün bulunmaktadır.

5. Sonuç

Kamu kurumlarında yaşlılık aylığı alanların çalışamayacağına ilişkin genel kuralın bir benzeri malûllük aylığı alanlar için söz konusu değil ise de 01.10.2008'den sonra malûlen emekli olanlar için böyle bir engel söz konusu olabilmektedir.

Ayrıca 5434 sayılı Kanun gereği Emekli Sandığı'ndan bağlanan adi/vazife malûllüğü aylıkları için böyle bir engel söz konusu olmaktadır.

Kamuya özgü bir sınırlama dışında malûllerin malûllük aylığı olarak çalışmaya devam etmeleri genellikle farklı sigortalılık türleri bazında söz konusu olabilmektedir.

Bu opsiyonların 01.10.2008'den sonra emekli olanlar için sınırlandırıldığını da görmek gerekmektedir.

Kaynakça

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
- 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu
- 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu
- 2925 sayılı Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu
- 2926 sayılı Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu
- 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2013/11 sayılı SGK Genelgesi
- 2011/58 sayılı SGK Genelgesi