



**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/EKİM**

**Derleyen: Dönmez Hukuk Bürosu**

## İÇİNDEKİLER

S.NO.	KONU BAŞLIĞI	SAYFA NO.
1	VERGİ DAİRELERİNDE VEKÂLETNAME İLE İŞ TAKİBİ	03-09
2	YENİ EMLÂK VERGİSİ DEĞERLERİNİN TESPİTİ VE DAVA AÇMA HAKKI	10-16
3	MÜLKİYETİN EL DEĞİŞTİRMESİ HALİNDE ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN DURUMU	17-20
4	ANONİM ŞİRKET DENETÇİLERİ ALEYHİNE SORUMLULUK DAVASI	21-26
5	İŞ HAYATINDA MADEN İŞÇİLERİ İÇİN YAPILAN DÜZENLEMELER VE YENİ UYGULAMA ŞEKLİ	27-29
6	YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE STOPAJ	30-31
7	PAY SAHİBİ OLMAYAN YÖNETİM KURULU ÜYELERİ	32-33
8	ANONİM ŞİRKETLERİN TOPLANTILARINDA BAKANLIK TEMSİLCİSİ BULUNDURMA ZORUNLULUĞU	34-38
9	ZAMANAŞIMINA UĞRAYAN ALACAK, DEĞERSİZ ALACAK VEYA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?	39-44
10	ŞİRKET ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKETİN ÖDENMEYEN BORÇLARINDAN SORUMLU TUTULMASI	45-50
11	TELAFİ EDİCİ ÇALIŞMA	51-60

# VERGİ DAİRELERİNDE VEKÂLETNAME İLE İŞ TAKİBİ

**Fırat ALTAN**

**Milas Vergi Dairesi Müdürü**

## **Özet**

Vergi işleri önemli işlerdir ve yükümlülük doğuran vergisel işlerin takibinde kullanılacak vekâletnamelerin, belli hususları içermesi gerekir.

## **1. Giriş**

Bu makalemizde, mükelleflerin çeşitli sebeplerle Vergi Dairelerindeki işlerini kendileri takip edememeleri nedeniyle vekâletname ile takip ettirmeleri halinde, dikkat edilmesi gereken hususları irdelemeye çalışacağız.

## **2.Vekâlet Müessesesinin Hukuktaki Yeri**

Vekâlete ilişkin düzenlemeler, genel olarak Borçlar Kanununda bulunmaktadır.

### **2.1. Temsil**

Yetkili bir temsilci tarafından bir başkası adına ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçları, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlar.

Başkası adına ve hesabına temsil kamu hukukundan doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi bu konudaki yasal hükümlere; temsil hukuksal bir işlemde doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi o hukuksal işleme göre belirlenir. Temsil yetkisi üçüncü kişilere bildirilmişse temsil yetkisinin içeriği ve derecesi, bu bildirimde göre belirlenir.

Temsil olunan, hukuki bir işlemde doğan temsil yetkisini her zaman sınırlayabilir veya geri alabilir. Ancak, taraflar arasındaki hizmet, vekâlet veya ortaklık sözleşmeleri gibi hukuki ilişkilerden doğabilecek haklar saklıdır. Temsil olunan, bu hakkından önceden feragat edemez. Temsil olunan verdiği yetkiyi üçüncü kişilere açıkça veya dolaylı biçimde bildirmişse, bu yetkiyi tamamen veya kısmen geri aldığı onlara bildirmediği takdirde, yetkinin geri alındığını iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri süremez.

### **2.2. Vekâlet**

Vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Vekâletin kapsamı, sözleşmede açıkça gösterilmemişse, görülecek işin niteliğine göre belirlenir. Vekâlet, özellikle vekilin üstlendiği işin görülmesi için gerekli hukuki işlemlerin yapılması yetkisini de kapsar. Vekil, özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamaz, sulh olamaz, hakeme başvuramaz, iflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep edemez, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, bağışlama yapamaz, kefil olamaz, taşınmazı devredemez ve bir hak ile sınırlandıramaz. Vekil, vekâlet borcunu bizzat ifa etmekle yükümlüdür.

Ancak vekile yetki verildiği veya durumun zorunlu ya da teamülün mümkün kıldığı hâllerde vekil, işi başkasına yaptırabilir. Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür. Vekil, vekâlet verenin istemi üzerine yürüttüğü işin hesabını vermek ve vekâletle ilişkili olarak aldıklarını vekâlet verene vermekle yükümlüdür. Bir kişiye birlikte vekâlet verenler, vekile karşı müteselsil olarak sorumludurlar. Vekâleti birlikte üstlenenler, vekâletin ifasından müteselsil olarak sorumludurlar ve yetkilerini başkalarına devir hakları olmadıkça, vekâlet vereni, ancak birlikte yaptıkları fiil ve işlemleriyle borç altına sokabilirler.

Temsilci, yetkisinin sona ermiş olduğunu bilmediği sürece, temsil olunan veya halefleri, temsilcinin yapmış olduğu hukuki işlemlerin sonuçlarıyla bağlıdırlar. Bu kural, üçüncü kişilerin yetkinin sona ermiş olduğunu bildikleri durumlarda uygulanmaz.

### **2.3. Vekâletname**

Yukarıda yer verilen temsil ve vekâlet tanımlarından yola çıkılarak, vekâletnameyi, temsil yetkisini gösteren belge olarak tanımlamamız mümkündür.

## **3.Vekâlet ve Vekâletname Türleri**

### **3.1. Vekâlet Türleri**

#### **3.1.1. Doğrudan Doğruya Vekâlet (Temsil)-Dolaylı Vekâlet (Temsil):**

Vekâlet vermek suretiyle yaptırılan hukukî işlemin hüküm ve sonuçları, ikinci bir işlemin yapılmasına gerek olmaksızın ilgilinin (temsil olunanın, müvekkilin) hukuk alanında doğuyorsa; yani, kendisine vekâlet verilen, başkası ad ve hesabına hukukî işlemi gerçekleştiriyorsa, bu durumda, doğrudan doğruya vekâlet veya temsilden söz edilir.

Buna karşılık, vekâlet verilmek suretiyle gerçekleştirilen hukukî işlemin hüküm ve sonuçları, doğrudan doğruya ilgilinin hukuk alanında doğmuyor; ikinci bir işlemin yapılmasını gerektiriyorsa, bir başka ifade ile, kendisine vekâlet verilen kimse, hukukî işlemi yaparken kendisi adına ve fakat bir başkası hesabına hareket ediyorsa, dolaylı vekâlet veya dolaylı temsilden bahsetmek gerekir .

#### **3.1.2. Münferit Vekâlet (Temsil)-Toplu Vekâlet (Temsil):**

Hukukî işlemin icrası için, vekâlet ya da temsil yetkisi yalnızca bir kişiye verilmişse, münferit vekâlet ya da temsilden söz edilir. Uygulamada, bir karışıklığa meydan vermemek için, genelde, münferit vekâletten yararlanılmaktadır.

Hukukî işlemin icrası için, vekâlet, birden ziyade kişiye verilmişse, toplu vekâletten söz edilir. Toplu vekâlet de, kendi içerisinde, müşterek vekâlet (temsil) ve müteselsil vekâlet (temsil) olmak üzere ikiye ayrılır. Aynı vekâletname ile birden ziyade kişiye vekâlet verilmiş ve kendisine vekâlet verilenlerin tamamının hukukî işlemin icrasına katılımı zorunluluğu getirilmişse, müşterek vekâlet ya da müşterek temsilden söz edilir.

Müşterek vekâlette, kendisine vekâlet verilenlerin birlikte hareket edip hukukî işlemi birlikte yapmaları şarttır; aksi halde, yapılan hukukî işlem vekâlet vereni bağlamaz. Burada sözü edilen birlikte hareketten maksat, kendisine vekâlet verilenlerin hep birlikte aynı anda hareket etmeleri değildir; kendisine vekâlet verilenler zaman itibarıyla aynı anda hareket edebilecekleri gibi, birbiri ardına da hareket edebilirler. Bu son halde, kendisine vekâlet verilenlerden en sonuncusunun irade beyanı ile hukukî işlem tamamlanır.

Buna karşılık, kendisine vekâlet verilenlerden her biri, vekâlet veren adına, diğerlerinden bağımsız bir biçimde yani tek başına hareket etmek suretiyle, istenilen sözleşmeyi ya da hukukî işlemi gerçekleştirebiliyorsa, müteselsil vekâletten söz edilir.

#### **3.1.3. Genel Vekâlet-Özel Vekâlet:**

Maddî Hukuk ile Usul Hukuku Açısından Maddî hukuk bağlamında, vekâlet, hiç bir sınırlama yapılmadan hukuk düzeninin elverdiği her türlü hukukî işlemi herkesle yapmak üzere verilmiş ise, genel vekâlet ya da temsil yetkisinden; belirli bir ya da bir kaç hukukî işlemi gerçekleştirmek üzere verilmişse, özel vekâlet ya da temsil yetkisinden söz edilir.

### **3.1.4. Süreli Vekâlet-Süresiz Vekâlet (Temsil Yetkisi):**

Vekâlet ya da temsil yetkisi, belirli bir süreyle sınırlı olarak (belirli bir tarihe kadar geçerliliğini devam ettirecek şekilde) verilebileceği gibi; herhangi bir süre kaydına tâbi tutulmadan yani süresiz olarak da verilebilir. Birinci halde, süreli; ikinci halde ise, süreli olmayan vekâletten söz edilir.

Ne Borçlar Kanunu'nda ne de diğer kanunlarda, vekâlet verilmesinin ya da temsil yetkisinin kullanımının, belirli bir süreye bağlanmasını yasaklayan herhangi bir düzenleme bulunmaktadır. Bu durum karşısında, verilecek olan vekâletin, süreli olup olmadığının tayininde, yegâne irade sahibi, getirilecek olan diğer sınırlamalar bakımından olduğu gibi yine vekâlet veren olacaktır.

### **3.1.5. Vekâlet (Alt Temsil):**

Kendisine vekâlet verilenin, üstlenmiş olduğu işlemin icrasını başka bir kimseye bırakması; kendisi yerine bir başkasını ikâme etmesi halinde, alt vekâlet ya da temsilden söz edilir. Alt vekâlet ilişkisinin kurulabilmesi, vekile, vekâletnamede bu yetkinin verilmiş olması koşuluna bağlıdır.

### **3.1.6. Ölüm Sonrası Vekâlet (Temsil) (Mandatium Post Mortem):**

Vekâlet verenin (temsil olunanın) ölümü ile birlikte, ilke olarak, vekâlet ilişkisi son bulur. Ancak, bir kimsenin ölümünden sonra yapılacak olan iş ve işlemler için, bir başka kimseye vekâlet vermesi mümkündür. Bir kimsenin, hüküm ve sonuçlarını kendi ölümünden sonra meydana getirecek şekilde, hukukî işlemlerin icrası bağlamında, bir başka kimseye vekâlet vermesi ya da ona temsil yetkisi bahşetmesi durumunda, ölüm sonrası vekâletten ya da ölüm sonrası temsil yetkisinden (post mortem temsilden) söz edilir.

Genelde, bu tür bir vekâletle, ölüm sonrası kazandırmada bulunmak amacıyla bir görevlendirme yapılır. Hukuken bu tür bir vekâlet ya da temsil yetkisi verilmesi caizdir. Borçlar Kanunu'nun konuyu temsil açısından düzenleyen 35'inci maddesiyle, konuyu vekâlet sözleşmeleri açısından düzenleyen 397'nci maddesi, ölüm sonrası temsil veya vekâlet verilmesinin hukuken mümkün bulunduğunun açık kanıtlarını teşkil etmektedir.

Temsil yetkisi ya da vekâlet verilmesi, tek taraflı bir hukukî işlem olduğuna göre, temsil yetkisi ya da vekâlet veren, temsil yetkisinin veya vekâletin, ölümünden sonra da devam edeceğini tek taraflı bir beyanla bildirmiş olabilir; bunun hukuk alanında sonuç doğurabilmesi, kendisine vekâlet verilenin ya da mümessilin kabulüne ihtiyaç göstermez. Post mortem vekâlet verilmesi ile güdülen amaç, vekilin, vekâlet verenin ölümünden sonra terekeye dahil bulunan mallar üzerinde tasarruf edebilmesine imkân sağlamaktır.

## **3.2. Vekâletname Türleri**

### **3.2.1. Düzenleme Biçimindeki Vekâletnameler:**

Düzenleme biçimindeki vekâletnameler, noterlikçe bir tutanak şeklinde yapılır (NK. m.84). Bu tutanakta, noterin adı ve soyadı ile noterliğin ismi, rakam ve yazıyla işlemin yapıldığı yer ve tarih, ilgilinin ve varsa tercüman, tanık ve bilirkişinin kimlik ve adresleri, ilgilinin hakiki arzusu hakkındaki beyanı, işleme katılanların imzaları ile noterin imzası ve mührü yer almalıdır. Bu şekil şartlarından herhangi birisinin, özellikle noter imzasının eksikliği, düzenlenmiş olan vekâletnamenin ve buna dayalı olarak gerçekleştirilmiş bulunan işlemin geçersizliği sonucunu doğurur. Noter, bu şekilde, ilgilinin beyanına göre tutanağı düzenledikten sonra, okuması için ona verir. İlgili tutanağı okur, içindeki gerçek iradesine uygunsuzsa, bu nokta da tutanağa yazılmak suretiyle tutanak kendisine imza ettirilir (NK.m.86). İlgili yani vekâletname tanzimini isteyen kişi, okuma ve yazma bilmiyorsa, sözü edilen işlemler iki tanık huzurunda yapılır (NK m.87).

Aynı kural, ilgilinin sağır, kör veya dilsiz olması durumunda da geçerlidir (MK.m.73). Yine, ilgilinin Türkçe bilmemesi halinde, yeminli (andlı) bir tercüman bulundurulur (NK.m.75). Bu gibi durumlarda, düzenleme biçiminde vekâletnamenin gerçekleştirilmesi sırasında, noter huzurunda tanık ve yeminli tercüman bulundurulması, vekâletnamenin yani işlemin geçerlilik kazanabilmesi için şarttır.

### **3.2.2. Onaylama Biçimindeki Vekâletnameler:**

Tapuda işlem yaptırılmasını gerektirenler dışında kalan vekâletnamelerin, noterlikçe onaylama biçiminde de yapılması mümkündür. Onaylama biçimindeki vekâletname, vekâletname altındaki imzanın, imzayı atan şahsa ait olduğunun noterlikçe verilen bir şerhle belgelendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir (NK.m.90, I). Ancak, sözü edilen vekâletnamenin, onaylama biçiminde vekâletname niteliği kazanabilmesi için, onaylama şerhinin, Noterlik Kanunu'nun 92 nci maddesinde öngörülen unsurları içermesi şarttır.

Onaylama şerhinde yer alması gereken unsurlar şunlardır:

- Rakam ve yazı ile işlemin yapıldığı yer ve tarih,
- İlgilinin kimliği ve adresi,
- Noter ilgiliyi tanımiyorsa, kimliği hakkında gösterilen ispat belgesi,
- İmza huzurda atılmışsa bu hususu, imza dışarda atılıp da huzurda ilgili imzanın kendisine ait olduğunu beyan etmişse, bu husustaki beyan,
- İşleme katılanların imzaları ile noterin imzası ve mührü.

## **4.Vergi Mevzuatında Vekil ve Vekâletname**

Bu bölümde, vekil ve vekâletname ile ilgili olarak vergi mevzuatında yer verilen hüküm ve düzenlemelerden, uygulamada sıkça rastlananları sıralamaya çalışacağız.

**4.1.** Gelir Vergisi Kanunu' nun 7' inci maddesinde "Daimi Temsilci" ibaresine yer verilmiş; aynı Kanunun 8' inci maddesinde "Daimi Temsilci" "bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse" olarak tanımlandıktan sonra, tüccar vekillerinin, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

**4.2.** Vergi Usul Kanunu 262 Seri Nolu Genel Tebliğinin "3-Diğer Hususlar" kısmında, "Tebliğ kapsamındaki işlemlere taraf olan gerçek kişiler, nüfus cüzdanının aslı veya onaylı örneği ya da vergi dairesi yetkililerine onaylatılmak üzere nüfus cüzdanının aslı ve fotokopisi ile, tüzel kişiler ise kimlik bilgilerini ibraz etmek suretiyle vergi numaralarını alacaklardır." açıklamasına yer verildikten sonra, "Vekâletname ile işlem yapılması halinde vekalet veren kişinin kimlik bilgilerine istinaden vergi numarası verileceğinden, vergi dairesince vekâletnamenin bir örneği alınacaktır." denilmiştir.

**4.3.** Vergi kimlik numarası kullanımının yaygınlaştırılması hakkındaki 4358 sayılı Kanuna istinaden çıkartılan 2 Seri Nolu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğinde, "Bu Tebliğde belirtilen işlemlerin küçükler ve kısıtlılar adına yapılması halinde bu kişilerin vergi kimlik numarasının tespit ve kullanımı ile ilgili işlemler yapılmakla birlikte veli, vasi ve kayyımların; vekâletname ile işlem yapılması durumunda vekâlet veren kişinin vergi kimlik numarasının tespiti ve kullanımı ile ilgili işlemler yapılmakla birlikte vekil tayin edilen kişilerin; işlemin birden fazla kişi adına yapılması halinde her bir kişinin vergi kimlik numarası tespit edilecek ve kullanılacaktır." denilmiştir.

**4.4.** Vergi Usul Kanunu 2004/11 Uygulama İç Genelgesinin "1- Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu ve Taahhütnamesinin Alınması Üzerine Yapılacak İşlemler" başlıklı

bölümünde, "Şifre zarfının mükellefe veya yetki verilen kişiye tesliminde, "..... Vergi Dairesinin ..... vergi kimlik numaralı mükellefi ..... 'ya beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmesi için kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir." şeklinde bir "Teslim Tutanağı" tanzim edilecek ve söz konusu tutanak, mükellef veya noterde verilmiş vekâletnameyle yetki verilen kişi ve vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır.

Talep formu, tanzim edilen teslim tutanağının bir örneği mükellefin dosyasında muhafaza edilecektir. Mükellef veya kanuni temsilci tarafından imzalanacak formun, bu kişilerce bizzat vergi dairesine teslim edilemeyecek olması halinde, mükellef veya kanuni temsilci tarafından vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile kendilerine ait kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarfın vergi dairesince, noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kıldıkları kişiye verilmesini talep edebileceklerdir. Bu takdirde ibraz edilen vekâletname vergi dairesince alınarak, talep formu ve tanzim edilen teslim tutanağının bir örneği ile birlikte mükellefin dosyasında muhafaza edilecektir." denilmektedir.

**4.5.** Motorlu Taşıtlar Vergisi 33 Seri Nolu Genel Tebliğinde, 5838 sayılı Kanunun araçların hurdaya çıkarılmasına ilişkin Geçici 2'nci maddesi hükümlerinden faydalanmak isteyenler ile ilgili olarak, "Madde hükmünden yararlanmak için gerekli başvuruların mükellef adına vasi, kanuni temsilciler ile konuya ilişkin olarak özel vekâletname ile tayin edilen vekiller tarafından yapılması mümkündür. Ancak, maddenin dördüncü fıkrası kapsamında özel vekâletname ile yapılacak olan başvurularda bildirim bizzat mükellef, vasi veya vasi tarafından imzalanması gerekmektedir." denilerek, söz konusu Kanun maddesinin 4'üncü fıkrasında yer verilen "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mevcut olmayan veya herhangi bir nedenle motorlu taşıt vasfını kaybetmiş olup model yılı 1998 ve daha eski olan taşıtların, bu durumlarının kanaat verici belgelerle tevsik edilmesi veya ilgili trafik tescil kuruluşu nezdinde adlarına kayıtlı olanlar tarafından yazılı bildirimde bulunulması" hususunda vekâlet ile imzanın kabul edilmeyeceği özellikle belirtilmiştir. Yine Motorlu Taşıtlar Vergisi 36 Seri Nolu Genel Tebliğinde, 5838 sayılı Kanunun Geçici 2' nci maddesinde 6009 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle ilgili olarak yapılan açıklamalarda da, bu hususa değinilmiştir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 08.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.61/ 6160-957/48099 sayılı özelgede de bu yönde görüş bildirilmiştir.

**4.6.** Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 38' inci maddesinin, "5- Beyanname ve Eklerindeki İmzaların Eksik Olması Halinde Yapılacak İşlemler" başlıklı bölümünde, Beyannamenin kabulünde asıl olanın, beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olması olduğu belirtilerek, vekâletname ile verilen ve vekil tarafından imzalanan beyannamelerin kabul edilemeyeceği belirtilmiş; ancak bu düzenleme, Danıştay 7. Dairesinin 22.05. 2009 tarih ve 2009/2506 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Söz konusu kararda, Borçlar Kanununun vekâlete ilişkin hükümlerinden bahisle, "kişilerin kendisine tahmil olunan (yüklenen) işlerin idaresini veya tekabül eylediği (karşılık gelen) hizmetlerin yerine getirilmesini, vekâlet hükümlerine dayalı olarak bir vekil aracılığıyla isteme hakkına sahip olduğu" belirtilmiş ve bu gerekçeler karara dayanak teşkil etmiştir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 14.02.2007 tarih / B.07.1.GİB.0.60/6000-2411-12878 ve 15.06.2009 tarih / B.07.1. GİB.0.02.60/6004-2245 sayılı özelgelere, vekalet sahiplerinin beyannameleri imzalaması kabul görmezken; Danıştay kararından sonra verilen 10.12.2009 tarih / B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245/117167 sayılı özelgede, "Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 38 inci maddesinde "Beyannamenin kabulünde asıl olan, beyannamenin mükellef tarafından imzalanmış olmasıdır. Vekâletname ile verilen ve vekil tarafından imzalanan beyannameler kabul edilmez." şeklinde düzenlenmiştir.

Ancak, söz konusu düzenleme Danıştay 7. Daire Başkanlığınca verilen 22.5.2009 tarih ve E. No: 2008/3433 K. No:2009/ 2506 sayılı Karar ile iptal edilmiştir. Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin mirasçılardan vekili tarafından imzalanmak suretiyle verilmesi mümkün bulunmaktadır." denilerek, görüş değişikliğine gidilmiştir.

**4.7.** Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde, "(1) Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır." ve Uzlaşma Yönetmeliğinin 7'nci maddesinde de "Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir." hükümlerine yer verilmiştir.

**4.8.** Elektronik tebligata ilişkin 456 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 5.1, 5.2, 5.3 bölümlerinde, "Elektronik Tebligat Talep Bildirimlerinin", Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kanuni temsilcileri, Gelir Vergisi Mükellefleri ile mükellefiyeti bulunmayanların kendileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edecekleri; 5.4 bölümündeysen, parola-şifre teslimine ilişkin "Teslim Tutanağının" mükellef veya noterde verilmiş vekaletnameyle yetki verdiği kişi, müdür/vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacağı belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 2015/2 Sayılı Uygulama İç Genelgesinde de benzer ifadeler yer verilmiştir.

**4.9.** Beyannamelerin elektronik ortamda verilmesine ilişkin 340 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, "Şifre zarfının mükellefe veya yetki verilen kişiye tesliminde, "... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefi .....'ya beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilmesi için kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarf, kapalı olarak teslim edilmiştir." şeklinde bir "Teslim Tutanağı" tanzim edilecek ve söz konusu tutanak mükellef veya noterde verilmiş vekâletnameyle yetki verdiği kişi ile vergi dairesi müdürü veya müdür yardımcısı tarafından tarih konulmak suretiyle imzalanacaktır.

Tanzim edilen Teslim Tutanağı ile Talep Formunun birer örneği mükellefin dosyasında muhafaza edilecektir. Mükellef veya kanuni temsilci tarafından imzalanacak formun, bunlar tarafından bizzat vergi dairesine teslim edilemeyecek olması halinde, ilgili vergi dairesine verecekleri bir dilekçe ile kendilerine ait kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarfın vergi dairesince, noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kıldıkları kişiye verilmesini talep edebileceklerdir."

### **5.Vekâletname ile Vergi Dairelerinde İş Takibi**

Vergiyükümlülüğü, ekonomik yönü nedeniyle, yükümlülüğe ilişkin işlem yapanların "güvenilir" olması gerekliliğini doğurmaktadır.

Borçlar Kanununda ve Noterlik Kanunu ile Noterlik Kanununa ilişkin Yönetmeliklerde, vergi işleri için ne tür bir vekâletname düzenleneceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Vergi Mevzuatında, Vergi Dairelerinde yapılacak işlerde kullanılacak vekâletnamelerin içeriğine ilişkin yukarıda yer verilenlere benzer düzenlemelerle karşılaşılmaktadır.

Vekaletname ile iş takibinin hangi şartlarda kabul edilebileceği hakkında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 18.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-3210-7920-146 sayılı özelgede; " Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde; "Tüzelkişilerle



küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir." hükmü yer almakta olup, anılan Kanunda vekâlet akdine hiç yer verilmemiştir.

Diğer taraftan; vergi sistemimizde temel olarak beyan esasını geçerlidir. Bu amaçla vergi dairelerinde asılolan mükellefin kendisinin işlemleri yaptırmasıdır. Bununla beraber;

- 1- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35'inci maddesine göre Avukatlar,
  - 2- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 226'ncı maddesine göre gümrük müşavirleri,
  - 3- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 100 ve 116'ncı maddelerinde yer alan "Tellal" ve "Acenta" lar,
  - 4- 818 sayılı Borçlar Kanununun 416 ve 449'uncu maddelerinde yer alan "Komisyoncu" ile "Ticari Mümessil ve Diğer Ticari Vekiller",
  - 5- 3568 sayılı Kanuna göre kendisine sorumluluk yüklenen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler,
- resmi dairelerdeki işleri, iş sahipleri adına takipte bulunabilme hakkına sahiptirler.

' Doktrinde ise genel vekâletname ile ancak mutad işlerin yapılacağı, önemli işlerin yapılması için özel yetki verilmesi gerektiği görüşü hâkimdir. Vergilendirmeye ilişkin işlemler ise yükümlülük doğuran işlemler olduğundan, bu işlemlerin önemli işlerden kabul edilmesi ve özel yetki aranması gerekmektedir.

Buna göre, dilekçenizde belirttiğiniz işlemlere ilişkin olarak tarafınıza verilecek özel vekâletnamede; dosya hazırlama, tecil terkin ve mahsuben iade dilekçeleri vermeye yetkili kılındığınıza dair özel hüküm bulunması ve iadesi talep edilen veya mahsubu istenen verginin nevi, miktarı ve dönemi gibi hususların da yer alması şartıyla tarafınıza verilecek vekâletname ile söz konusu işlemleri yapabilmeyiz mümkün bulunmaktadır.

Ancak, düzenlenen vekâletnamede vekil tayin edilen kişinin azledilmesi halinde azil tarihi ile durumun vergi dairesine bildirildiği tarih arasında geçen süre içerisinde vergi dairesince yapılacak işlemlerden vergi dairesinin sorumlu olmadığına ilişkin bir şerhin yer alması gerektiği tabiidir." denilmiştir.

## **6.Sonuç**

Vekâletname ile ilgili olarak yukarıda yer verilen düzenlemeler ve görüşler birlikte değerlendirildiğinde, Vergi Dairelerinde;

- Bir yükümlülük doğurmayan, evrak takibi şeklinde yorumlanabilecek işlerin (mükellefiyet yazısı, borç durumunu gösterir yazı alınması vb.), resmi dairelerde iş takibini öngören genel vekâletnamelerle;

- Bir yükümlülük doğuran (vergi iadesi, beyanname imzalanması, elektronik tebligat şifresi, internet vergi dairesi-elektronik beyanname gönderme şifresi, araçların hurdaya çıkarılması, uzlaşma vb.) işlemlerin ise mutlaka "özel yetkiye haiz", bir başka deyimle, "vekâleten yapılacak işi tanımlayan" vekâletnamelerle; yapılabileceği düşünülmektedir.

# YENİ EMLÂK VERGİSİ DEĞERLERİNİN TESPİTİ VE DAVA AÇMA HAKKI

## Özet

Emlâk Vergisi Kanunu gereği, emlâk vergisi değer tespiti dört yılda bir yapılıyor ve belirlenen değerler ayrıca her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanıyor. Son dört yıllık süre 2017 sonunda dolacağından 2018 yılında başlamak üzere belirlenen yeni değerler şimdiden birçok şikâyete konu olmuş durumda.

## Giriş

Bina, arsa ve araziler için 2018 yılına ait uygulanacak emlak vergi değerinin tespitiyle ilgili asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirleri belirlendi. Özellikle İstanbul'da bazı ilçelerde emlak vergisi oranlarındaki artışın yüzde 500'lere ulaştığı kamuoyunda tartışılıyor. TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, İstanbul'da konuyla ilgili birçok şikâyet alındığını söylüyor. 2018 yılına ait emlak vergisi değerleri beklenenin üzerinde çok artmış olan taşınmaz sahiplerinin dava haklarını kullanmaları gerekiyor.

Emlak Vergisi Kanunu gereği, emlak vergisi değer tespiti takdir komisyonlarınca dört yılda bir yapılıyor ve belirlenen değerler ayrıca her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanıyor. Son dört yıllık süre 2017 sonunda dolacağından 2018 yılında başlamak üzere 2017 yılında belirlenen yeni değerler cep yakacak gibi gözüküyor. Kişi veya kurumlar, kendilerine tebliğ edilen yeni değerlere tebliğ tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde Vergi Mahkemelerine dava açabiliyor.

## 1. Yasal Mevzuat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereği; Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun ilgili maddesi dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir.

Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir.

## 2. Takdir Süresi

213 sayılı Kanunun ilgili fıkrasında; Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun ilgili fıkrası dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Bu hüküm uyarınca asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdir işlemlerinin tamamlanarak karara bağlanması ve kararların ilgililere tebliği işlemlerinin 30 Haziran 2017 günü mesai saati bitimine kadar yapılması gerekmektedir.

### **3.Takdir Komisyonlarının Oluşumu**

Arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti 213 sayılı Kanun gereğince kurulan takdir komisyonlarınca yapılacak.

Arsalara ait takdir komisyonu, ilgili kanun uyarınca;

' Belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur (başkan),

' İlgili belediyeden yetkili bir memur,

' Defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur,

' Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur,

' Ticaret odasının seçilmiş bir üye,

' İlgili olduğu arsalarla ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye,

' İlgili mahalle veya köy muhtarından,

oluşur.

213 sayılı Kanun hükmüne göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonu ise;

' Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında,

' Defterdar veya vekâlet vereceği memur (vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur),

' Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü,

' Ticaret odasının görevlendirilecek bir üye,

' Serbest muhasebeci mali müşavirler odasının görevlendirilecek bir üye,

' Esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek bir üyeden,

oluşur.

### **4.Arsalara Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar**

Arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için asgari ölçüde birim değer tespiti, arsalarla ait takdir komisyonu tarafından yapılacak. Arsalarla ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti mahalleler ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziye sınırları içinde bulunduran köyler itibarıyla yapılacaktır. Her mahalle veya köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri için ayrı ayrı değer tespit edilecek.

Turistik bölgelerde, değeri emsallerine nazaran yüksek bulunan pafta, ada veya parseller müstakilen değerlemeye tabi tutulacak. Bu gibi yerlerde; cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler için yapılacak takdirlerin, söz konusu pafta, ada veya parsellerin dışında kalan bölümler için geçerli olacağı tabiidir. Turistik bölgelerde, hangi pafta, ada veya parsellerin müstakilen değerlemeye tâbi tutulacağı ilgili valilerce tespit edilecek.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer takdirleri cadde ve sokaklar itibarıyla yapılacak. Arsa sayılacak parsellenmemiş araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri ise değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla yapılacak. Değer bakımından farklı bölge deyimini; her mahalle veya her köy sınırları içinde bulunan arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin değerlerindeki farklılıklara göre gruplara ayrılmasını ifade etmekte. Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacak. Değeri birbirine eşit veya çok yakın olan (aynı veya benzer vasıfta bulunan) yerler bir bölge olarak belirlenecek. Bu bölgelerin geniş veya dar olmasını, değerleri arasındaki farklılıklar tayin edecek. Kesin zorunluluk bulunmadıkça bu bölgelerin çok dar veya çok geniş olarak belirlenmesinden kaçınılacak.

Değerler arasındaki farklılıkların tespitinde; bu yerlerin genel kullanım biçimleri, başlıca bölge tipleri, bölgelerin nüfus ve yapı yoğunlukları, yerleşim alanlarının gelişme yön ve büyüklükleri, iş yeri merkezlerine ve meskûn yerlere uzaklık ve yakınlıkları, ulaşım durumu, su, elektrik, doğalgaz ve kanalizasyon gibi alt yapı hizmetlerinin olup olmadığı, imar planlarındaki durumu, topografik durumu ve turizm, sanayi, toplu konut, sit, rekreasyon vb. alanlar içerisinde bulunup bulunmadığı dikkate alınacak.

Cadde veya sokak teşekkül etmiş bulunan yerlerde, bu cadde ve sokaklar farklı bölge olarak kabul edilecektir. Cadde veya sokakların dışında kalan yerler ise ayrıca farklı bölgelere ayrılacak. Cadde veya sokak teşekkül etmemiş olan yerler farklı bölgelere ayrılırken, mükellefler tarafından kolayca bilinip öğrenilebilmesi bakımından bu bölgelerin tapu kayıtlarında belirlenen mevkiiler veya halk arasında maruf ve meşhur olan mevkiiler itibarıyla tespit edilmesine özen gösterilecek. Bu bölgeler birbirine bitişik olan arazi parçaları itibarıyla tespit edilecek, ayrı ayrı yerlerde bulunan arazi parçalarının bir bölge olarak tespiti yoluna gidilmeyecek.

Tapuda kayıtlı olan ve kadastrosu yapılmış bulunan yerlerde, bu bölgelerin sınırları içinde bulunan pafta ve ada numaraları takdir komisyonu kararlarında mutlaka gösterilecek, aynı ada birden fazla farklı bölge içinde yer almayacaktır. Ancak, bir paftada bulunan arazi parçalarının (adaların) iki veya daha ziyade farklı bölgede yer alması mümkün. Kadastrosu yapılmamış olan yerlerde yapılacak değer bakımından farklı bölge tespitlerinde, bu bölgelerin mevki isimlerinin belirtilmesi yanında, varsa tabii sınırları da takdir komisyonu kararlarında gösterilecek. Bataklık veya kayalık gibi özellik arz eden arazilerin bulunduğu yerlerin farklı bir bölge olarak tespiti de mümkün olabilecektir.

Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde, imar planlarından, hâlihazır haritalardan, kadastral haritalardan, çevre düzeni plan ve haritalarından, ilgili kuruluşlardaki diğer bilgi ve belgelerden faydalanılacaktır. İdari bakımdan köy sınırları içinde bulunan bazı yerler, imar uygulaması açısından belediye mücavir alanlarının içine girebilmekte. Bu yerlerde bulunan ve arsa sayılacak yerler için, her köy itibarıyla yukarıdaki esaslara göre ayrı ayrı tespit yapılması gerekmektedir. Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve köy sınırları içinde bulunan mahaller için herhangi bir tespit yapılmayacaktır.

Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arsanın konumu itibarıyla gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından veya gayrimenkul alım satım faaliyeti yapanlardan, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır. Asgari ölçüde değer tespitinde esas, her bir cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki tüm arsalar için tek bir değer tespit edilmesidir. Ancak, turistik bölgelerde valilerce tespit edilecek parseller için ayrı değer tespiti yapılabilecektir. Takdir komisyonlarınca; ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler ile turistik bölgelerde ilgili valilerce tespit edilecek pafta ve adalarda metrekare değeri en düşük olan arsaların, turistik bölgelerde parsel itibarıyla yapılacak takdirlerde ilgili parsellerin takdirin yapıldığı tarihteki asgari ölçüde metrekare birim değeri tespit edilecektir.

Bir cadde veya sokağın, birden fazla mahalle veya köy sınırları içinde yer alması halinde, söz konusu cadde veya sokakların her mahalle yahut köy sınırları içinde bulunan bölümleri için ayrı ayrı asgari ölçüde birim değer tespiti yapılacağı tabiidir. Bir cadde veya sokağın birden çok mahallenin sınırını teşkil etmesi halinde, bu cadde veya sokak her mahalle bakımından takdire konu edilecektir. Bir cadde veya sokağın bir tarafının bir belediyeye, diğer tarafının ise başka belediyeye ait olması halinde, farklı takdir komisyonlarınca yapılacak takdirlerde ortaya çıkabilecek değer farklılıklarını en aza indirmek ve vatandaşların mağduriyetini önlemek

bakımından, takdir komisyonları arasında gerekli eşgüdümün sağlanarak olabildiğince uyumsuzlukların giderilmesine çalışılacak.

Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arsa metrekare birim değerleri dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulunca dört yıllık takdir süresi uzatılmadığı veya kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Ancak, vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde, vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısı (Bakanlar Kurulu bu oranı yeniden değerlendirme oranının tamamı olarak belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır.) nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre, takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki (2017 yılındaki) cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki en düşük değerli arsanın asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecek.

Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacak. Mahalle ve köylerin sınırları, her muhtarlığın mülki idare açısından yetki ve sorumluluğunda bulunan bölge esas alınarak belirlendiğinden, bu hususa açıklık getirilmesi ve herhangi bir karışıklığa meydan verilmemesi için öncelikle bunların haritaları temin edilecek, bu sınırlar esas alınarak tespitler gerçekleştirilecek. Belediye ve mücavir alan sınırları ilgili belediyelerden öğrenilecek, bu sınırların plan ve haritalarda gösterilmesi sağlanacak.

### **5.Arazilere Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar**

Arazi takdirleri, arazilere ait takdir komisyonu tarafından yapılacak.

' Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti her il için, il veya ilçeler itibarıyla yapılacaktır. Tespitlerin il itibarıyla mı yoksa ilçeler itibarıyla mı yapılacağına, ilin tamamındaki arazinin vasıfları ve ilçeler itibarıyla gösterdiği değer farklılıkları dikkate alınarak takdir komisyonlarınca karar verilecek.

' Araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri her ilin tamamı veya her bir ilçe (merkez ilçeler dâhil) için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibarıyla gerçekleştirilecek.

' Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arazinin konumu itibarıyla gayrimenkul değerlendirme uzmanlıklarından veya gayrimenkul alım satım faaliyeti yapanlardan, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır.

' Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arazi birim değerleri dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulunca dört yıllık takdir süresi uzatılmadığı veya kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Ancak, vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde, vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısı (Bakanlar Kurulu bu oranı yeniden değerlendirme oranında artırmaya yetkilidir.) nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki (2017 yılındaki) kıraç, taban ve sulak arazinin asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecek.

' Asgari ölçüde arazi takdirlerinin tespitinin, geçmiş dönemde yapılan takdirlere belli bir oran uygulayarak veya geçmiş enflasyon oranlarını eklemek suretiyle değil, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacak.

## **6.Takdir Komisyonlarınca Yapılacak İşler**

Arsalara ait takdir komisyonları asgari ölçüdeki arsa metrekare birim değerlerini en kısa zamanda tespit edecekler. Arsalara ilişkin takdir komisyonu kararları mutlaka gerekçeli olacak ve 7 örnek halinde hazırlanacak. Ticaret ve ziraat odası bulunmayan yerlerde karar sayısı 5, bunlardan sadece biri bulunan yerlerde karar sayısı 6 örnek olacak.

Bu tespitlere ilişkin olarak hazırlanacak kararın aslı kararı veren komisyonda dosyalanacak, iki örneği ilgili belediyeye, birer örneği defterdarlıklara (gelir müdürlükleri), vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarına, birer örneği ise takdirin ilgili bulunduğu il veya ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına, ilgili mahalle veya köy muhtarlıklarına en geç 30 Haziran 2017 tarihine kadar tevdi edilecek. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsalara ait takdir komisyonu kararları en geç 1 Haziran 2017 tarihinde imza karşılığında merkez komisyonuna verilecektir. Merkez komisyonu 15 gün içinde kararları inceleyerek karara bağlayacak ve bu süre içinde ilgili arsa komisyonuna durumu bildirecek.

Merkez komisyonları özellikle birden fazla belediyeyi ilgilendiren cadde veya sokakların değerlerindeki uyumsuzluğun giderilmesine âzami derecede önem verecek. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde arsalara ait takdir komisyonu en kısa sürede arsa takdirlerini yeniden yaparak karara bağlayacak ve buna ilişkin kararlar en geç 30 Haziran 2017 tarihine kadar belirtilen yerlere imza karşılığında verilecek. Merkez komisyonunca onaylanan takdir komisyonu kararları ise derhal ilgili kişi ve kuruluşlara imza karşılığında verilecek.

Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerine ilişkin genel takdirin 2017 yılında yapılması nedeniyle emlak (bina ve arazi) vergisi tarh ve tahakkukunun 2018 yılının Ocak ve Şubat aylarında yapılmasının zorunlu olduğu hususu göz önünde bulundurularak takdir komisyonlarınca asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerinin önceki maddelerdeki açıklamalara göre yapılması ve bu tespitlerin, en geç 30 Haziran 2017 tarihine kadar ilgili yerlere tevdi edilmesi gerekmektedir.

## **7.Belediyeler ile Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklarca Yapılacak İşler**

Belediyeler özellikle arsa takdirlerinin sekretarya işlemlerini yapacaklarından arsaların takdirinde, arsa komisyonunun oluşturulması, komisyonun özenli ve sağlıklı çalışmasına azami dikkati göstermeleri gerekmektedir. Arsa takdir komisyonunca tespit edilen arsalara ait takdir değerlerine ilişkin listelerin defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığına gönderilecek.

Defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığınca arsa takdir komisyonunda görevlendirilecek personelden; birisinin elverdiği ölçüde defterdar yardımcısı veya gelir idaresi grup müdürü seviyesinde olması, bunun mümkün olmaması halinde vergi dairesi müdürü, gelir müdürü veya müdürün bulunması; diğer personelin ise bu konuda uzmanlık (defterdarlıklarda milli emlak birimlerinden, vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde ise emlak vergisi mevzuatını yürüten birimden) bilgisine sahip kişilerden olmasına riayet edilecek.

Belediyeler tarafından yetki alanı içinde bulunan mahalle ve köy isimlerinin alfabetik sırasına göre ekteki liste eksiksiz ve beş örnek olarak düzenlenecek, bir örneği ilgili muhtarlığa gönderilecek, bir örneği belediyenin ilana mahsus yerlerine 2018 yılının Mayıs ayı sonuna kadar asılacak, diğer bir örneği ise dosyalanacak. Listenin kalan iki örneği, dava açma süresinin bitimini takip eden 15 gün içinde defterdarlığa, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarına gönderilecek. Dava dilekçelerinin belediyelere gelmesinde gecikme olabileceği ihtimali göz önünde bulundurularak, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılıp açılmadığı ve gerekirse ilgili vergi mahkemelerinden görüşmelerle (şifahi) en kısa sürede öğrenilecek.

Defterdarlıklarca, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarınca, kendilerine gönderilen takdir komisyonu kararlarına ve listelere dayanarak o il'e ait tüm ilçelere ilişkin takdirleri ihtiva edecek bilgilerin yer aldığı CD hazırlanacak. Yeteri kadar çoğaltılacak olan söz konusu CD'lerden biri excel formatında diğeri pdf formatında olmak üzere ikişer adedi en geç 15 Aralık 2017 tarihine kadar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilecek.

### **8.Dava Açma Hakkı Bulunuyor**

Anayasa Mahkemesi bir kararında; "Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır" diyerek mükelleflerin de dava açma hakkı olduğunu vurguluyor.

İdari Yargılama Usul Kanununa göre; vergi işlemlerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiş. Bu süre emlak vergisi değerlerine ilişkin kararların, kurum ve kişilere tebliği ile başlıyor.

Takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılmış olup olmamasına göre yapılacak işlemler aşağıda belirtilmiştir:

Takdir komisyonu kararları aleyhine 30 gün içinde vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmamış ise takdir edilen değerler kesinleşecek. Takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmakla birlikte esasa ilişkin bir karar verilmedikçe takdir komisyonu kararlarının uygulanmasına devam edilecek. Açılan davalar sonucu vergi mahkemelerince takdir komisyonu kararının iptali yolunda karar verilmiş olması halinde; ilgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülmeyen kararlar için takdir komisyonlarının derhal toplanarak yeni bir karar vermesi, ilgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülen vergi mahkemesi kararları için İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca gecikmeksizin işlem tesis edilmesi, bu sürenin hiç bir şekilde 30 günü geçmemesi, bu süre içerisinde vergi mahkemesi kararları göz önünde bulundurulmak suretiyle takdir komisyonlarınca derhal yeniden takdir yapılması gerekmekte.

Yeniden yapılacak takdirlerle ilgili takdir komisyonu kararları gerekçeli olacak ve gerekçede asgari ölçüdeki arsa ve arazi metrekaresi birim değerlerinin vergi mahkemesi kararı dikkate alınarak belirlendiği açıklanacak. Vergi mahkemesince takdir komisyonu kararları üzerine kısmen iptal, kısmen tasdik kararı verilmesi halinde, kararın iptal edilen kısmı için yukarıda belirtilen açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Bu durumda takdir komisyonları sadece iptal edilen değerler hakkında karar verecekler. Takdir komisyonu kararlarının tasdik edilen kısmının uygulanmasına devam edilecek. Vergi mahkemesince verilen kararlar, takdir komisyonunca belirlenen değerleri belli bir oranda artırılması veya azaltılması veyahut yeni bir değer belirlenmesi şeklinde takdir kararlarını düzeltme yönünde ise takdir komisyonlarınca yeni bir takdir yapılmayacak, vergi mahkemesi kararları esas alınacak.

' Yargı kararları üzerine takdir komisyonlarınca yeniden verilen kararlar ile daha evvel verilen kararlardan kesinleşenler, belediye ve muhtarlıklarda ilana mahsus yerlere asılmak suretiyle 2018 yılının Mayıs ayı sonuna kadar mükelleflere duyurulacaktır.

' Vergi mahkemesi kararları üzerine yeniden takdir edilen değerlerin Danıştay'dan nihai karar alınıncaya kadar uygulanmasına devam edilecek.

' Takdir komisyonlarınca yeniden verilecek kararlar üzerine ilgililerce vergi mahkemesine başvurulması halinde, bu mahkemelerce verilecek kararların Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılabilmesi için Genelgenin bu maddesindeki açıklamalar da dikkate alınarak ilgili valilerden muvafakat talep edilecek.

' Vergi mahkemeleri veya Danıştay nezdinde dava açılması halinde, bu mercilerden kararların süratle alınmasını temin etmek için belediyeler ve valilikler, savunma ve dava dilekçelerinin adı geçen mercilere mümkün olan en kısa süre içinde ulaştırılmasını sağlayacaklar.

' Arsa takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda muhatap, karara iştirak eden belediye olacaktır. Danıştay'ın kesin kararı (veya vergi mahkemesinin kesinleşen kararı) başka belediyeleri de ilgilendirdiği takdirde, kararın birer örneği ilgili belediyelere gönderilecektir. Bu kararın örneğini alan belediyelerce, kendi listesinin açıklama bölümüne bu Genelgede belirlenen hususlar not edildikten sonra karar dosyalanacak ayrıca, bir yazı ile durum defterdarlığa, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlığına bildirilecek.

' Yargı mercileri kararlarına göre kesinleşen asgari ölçüde arsa birim değerleri aylık dönemlerle defterdarlıklara, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanlıklarına bildirilecek, defterdarlıklar veya vergi dairesi başkanlıkları bunları ek listeler (excel ve pdf formatında CD olarak) halinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına gönderecekler.

' Vergi mahkemesi kararı uyarınca takdir komisyonu tarafından yeniden belirlenen değerler dikkate alınarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi; yargı kararının temyiz edilmesi halinde, Danıştay kararına göre kesinleşen birim değerler dikkate alınmak suretiyle düzeltilecek.

## **9.Değerlendirme ve Sonuç**

Görüldüğü üzere, İdari Yargılama Usul Kanununa göre; vergi işlemlerinde dava açma süresi 30 gün olarak belirlenmiş. Bu süre emlak vergisi değerlerine ilişkin kararların, kurum ve kişilere tebliği ile başlamakta. Ancak mükelleflere yönelik dava açma süresinin; eğer ilgili idare tarafından daha başka bir şekilde tebliğ edilmediyse, takdirden sonraki ilk vergi tarhına ilişkin yazının tebliği ile, tebliğ yapılmamışsa öğrenme tarihi ile başlayacağı, öğrenme tarihinin de ödeme tarihi olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bazı yayın organlarında dava açma sürelerinin, Temmuz ayında biteceği yönündeki bilgilendirmeler eksik olup, her idarenin her kişi ve kuruma yaptığı tebliğ tarihine göre süreler değişebilmekte. Taşınmaz sahiplerinin 2018 yılına ait yeniden belirlenmiş olan emlak vergisi değerlerini incelemeleri yararlarına olacak. Yurttaşlarımız emlak vergisi değerlerinin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren de 30 gün içerisinde Vergi Mahkemelerine dava açabilecekler.

Vergi Usul Kanunu ve Emlak Vergisi Kanununun ilgili madde hükümleri gereğince, takdir komisyonlarınca dört yılda bir belirlenen emlak vergisi değerlerinin ilgililere tebliğ edilmesi zorunludur. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 08.03.2017 tarih, 2017/1 sayılı iç genelgesi ile takdir komisyonlarına ilgili tebliğ işlemlerini 30.06. 2017 mesai bitimine kadar yapmaları yönünde talimat yayımlamış bulunuyor. Kaldı ki, bu süre de geçmiş bulunuyor olmasına rağmen bir çok kişinin konu hakkında haberdar olmadığı görülüyor.Tebliğatlar ise, çoğunlukla mahalle muhtarlıklarına yapıldığından bir çok kişi bundan haberdar olamıyor veya geç haberdar olabilir.

Talha APAK  
Yeminli Mali Müşavir



# MÜLKİYETİN EL DEĞİŞTİRMESİ HALİNDE ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN DURUMU

Mustafa Erkay DURAK  
Vergi Müfettiş Yardımcısı

## Özet

Kiralanan gayrimenkulün sözleşme süresi dolmadan kiracı tarafından satın alınması ya da işletmenin faaliyetine devam ederken mülkiyetin el değiştirilerek üçüncü kişilerce iktisap edilmesi hallerinde, daha önce aktifleştirilen özel maliyet harcamaları özellikli bir durum oluşturmaktadır. Makalemizde söz konusu özel maliyet bedellerinin ne yapılması gerektiği ile ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

## 1. Giriş

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için yatırım kararlarını belirli politikalar dahilinde belirlemek zorundadır. Kuruluş aşamasındaki işletmelerde maddi duran varlık (özellikle bina) yatırımı yapmak oldukça zordur.

İşletmeler kuruluş aşamalarını tamamlayıp belirli süreçleri kat ettikten sonra gayrimenkul edinme yoluna gidebilir. Kiralanan gayrimenkullerin satın alınması durumunda; işletme kiracısı olduğu binayı terk etmeyerek hukuki statüsünü değiştirmektedir. Kimi zaman ise, işletmenin kiracılık sözleşmesi devam ederken, gayrimenkulün mülkiyeti el değiştirilerek üçüncü kişiler tarafından satın alınabilmektedir. Bahsi geçen bu iki durumu kısaca "mülkiyetin el değiştirmesi" olarak adlandırmak mümkündür.

Yazımızda kiralanan gayrimenkulün sözleşme süresi dolmadan kiracı tarafından satın alınması ve işletmenin faaliyetine devam ederken mülkiyetin el değiştirilerek üçüncü kişilerce iktisap edilmesi halinde özel maliyet bedelinin durumu tartışılacaktır.

## 2. Özel Maliyet Bedeli

Vergi Usul Kanunu (VUK) 272. maddesinde Özel Maliyet Bedeli "Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla kira ile tutulan gayrimenkuller için normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya değerini artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Ancak kiranın başlangıcında bulunmayan bir tertibatın gayrimenkule eklenmesi ve kira süresinin sonunda bunları kiraya verene bırakmadan söküp götürülmesi halinde özel maliyet bedelinden söz edilemeyeceği açıktır.

Adı geçen Kanunun 327. maddesinde ise özel maliyet bedeli itfa edilirken kullanılacak amortisman usulü ve amortisman süresi ile ilgili sınırlar çizilmiştir. İlgili maddeye göre "..Kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir." hükmü ile, itfa yapılırken normal amortismanın uygulanacağı ve sürenin ise kira süresine göre belirleneceği ifade edilmiştir. Her ne kadar itfa süresi, kira süresi ile müsemma olsa da; bazı özellikli durumlar süreyi farklılaştırabilmektedir. Örneğin kira sözleşmesinin belirsiz süreli olması durumunda 333 Sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre beş yılda eşit sürelerle amortisman ayrılacaktır.

### **3. Mülkiyetin El Değiştirilmesi Halleri**

Mülkiyetin el değiştirmesi karşımıza çok farklı şekillerde çıkabilmektedir. Yazımızda, kiracının kira sözleşmesi sona ermeden mülkiyetin kendisine geçmesi ve yine sözleşme süresi içinde mülkiyetin üçüncü kişilerin uhdesine geçmesi durumlarını değerlendireceğiz.

#### **3.1. Gayrimenkulün Üçüncü Kişilerce Satın Alınması**

Kira sözleşmesinde, sözleşmenin kurulmasından sonra kiralananın el değiştirmesi veya üçüncü kişinin kiralanan üzerinde kira sözleşmesiyle bağdaşmayan sınırlı aynı haklar edinmesi kiracıları doğrudan etkilemektedir. Özellikle konut ve çatılı işyeri kiralalarında bazı hallerde kiracıyı tahliye etmek için kiralananın devredildiği görülmektedir. Önceleri "satım kirayı bozar" şeklinde adlandırılan bu durum kiracının korunması amacıyla zamanla değişmiş, taşınmaz kiralalarında satımın kirayı bozmayacağı ilkesi kabul edilmiştir.

Ancak Türk Borçlar Kanunu (TBK) 310. maddesinde "Sözleşmenin kurulmasından sonra kiralanan herhangi bir sebeple el değiştirirse, yeni malik kira sözleşmesinin tarafı olur." hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükme göre sözleşme feshedilmemekte, bilakis devam etmektedir.

#### **3.2. Gayrimenkulün Mevcut Kiracı Tarafından Satın Alınması**

Kira sözleşmesi devam ederken mevcut kiracı tarafından gayrimenkulün satın alınması durumunda bir kira sözleşmesinden bahsetmek mümkün değildir. Nitekim kiracı artık mülkiyeti, tapuya tescille kazanmış ve gayrimenkulün sahibi olmuştur. Bu durumda kiracı ve kiralayan ilişkisi sona ereceğinden sözleşme feshedilmiş olmaktadır.

### **4. Özel Maliyet Uygulaması**

#### **4.1. Gayrimenkulün Üçüncü Kişilerce Satın Alınması**

Gayrimenkulün üçüncü kişilerce satın alınması durumunda (kiracı faaliyetine devam ediyor ve dolayısıyla gayrimenkulü boşaltmıyorsa) TBK 310. madde gereğince sözleşme feshedilmeyeceğinden özel maliyet olarak aktifleştirilen bedellerin aynı şekilde ve şartlarda amortisman yoluyla itfa edilmesine devam edilecektir. Nitekim VUK 327. maddede "..Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır. Buna göre gayrimenkulün tahliyesi yapılmıyor ve sözleşme devam ediyor ise özel maliyet uygulamasına devam edilmesi gerektiği açıktır.

#### **4.2. Gayrimenkulün Mevcut Kiracı Tarafından Satın Alınması**

Gayrimenkulün kira sözleşmesi devam ederken kiracı tarafından satın alınması durumunda sözleşme imkânsızlaşmıştır. Bu imkânsızlık "maddi imkânsızlık" kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Maddi imkânsızlık borcun doğa ve mantık kuralları gereği ifa edilemez olmasıdır. Ancak VUK 327. madde lafzında yer alan "kiralananın boşaltılması" eylemi gerçekleşmemiştir. Nitekim işletme artık "kiracı" olarak değil; mülk sahibi olarak faaliyetine devam etmektedir.

Özel maliyet bedeli uygulamasının sona ermesi; diğer bir ifadeyle aktifleştirilen kıymetlerin bir defada gider yazılabilmesi için, daha öncede bahsettiğimiz gibi kanun lafzında yer alan gayrimenkulün boşaltılması, yani tahliye edilmesi gerekmektedir. Ancak sözleşme satın almadan dolayı doğal fesih olmuş fakat gayrimenkulün tahliyesi gerçekleştirilmemiştir. Sözleşme sonunda kiralayana kalacak olan iktisadi kıymetler, satın alma ile birlikte eski kiracıya (yeni mülk sahibine) kalmıştır. Dolayısıyla işletmenin kendisine ait olan bir kıymet için bir defada gider yazmak doğru bir yaklaşım değildir.

İşletmenin özel maliyet bedellerini ticari faaliyetinde kullanması ve dolaylı olarak fayda sağlaması mümkündür. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği bir Özelgede özetle "işletme tarafından kiralanmış fabrika binasının kül halinde devralındığı tarihe kadar henüz itfa edilmemiş özel maliyet bedeli hesabının kapatılarak hesap bakiyesinin gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilmesi ve özel maliyet bedelinin henüz itfa edilmeyen kısmının da gayrimenkulün tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilmesi gerektiği" yönünde görüş bildirmiştir.

Özel maliyete konu iktisadi kıymetin bir defada gider yazılmayıp binanın maliyet bedeline eklenmesi VUK 269. maddesinde yer alan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği hükmünün bir sonucudur.

Tartışmalara mazhar olan konu; özel maliyete konu iktisadi kıymetin, binanın maliyet bedeline eklenmesi gerekip gerekmediğinden ziyade; maliyet bedeline eklendikten sonra amortisman süresini, gayrimenkulün ekonomik ömrü mü; yoksa iktisadi kıymetin kendi ekonomik ömrü mü belirleyeceğine yöneliktir.

Yukarıda bahsi geçen Özelgede; gayrimenkulün amortisman süresine göre itfa edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak bu durumun çeşitli sakıncaları vardır. Özel maliyete konu iktisadi kıymet, her ne kadar bina satın alınırken var olsa da; söz konusu masraf binayı satan tarafından değil "eski kiracı" tarafından yapılmıştır. Yani bu harcama kiracının kaynaklarında bir değişime neden olmuştur. Bu değişim, Vergi Kanunları gereği bir defada giderleştirilmeyip kira süresi nazarında dikkate alınmıştır. ancak iktisadi kıymetin ekonomik ömrü daha kısayken (genelde 1-10 yıl), binaların ekonomik ömrü olan 50 yıl olarak amortisman ile itfa edilmesi söz konusu harcamanın işletme açısından reel maliyetini artırmaktadır.

Bu nedenle akıllara özel maliyet olarak muhasebeleştirilen iktisadi kıymetlerin, satın alınan gayrimenkulden ayrı olarak aktifleştirilip, gayrimenkulden bağımsız olarak itfa edilebilir mi sorusu gelmektedir. Çünkü özel maliyete konu iktisadi değerlerin ekonomik ömrü ile satın alınan gayrimenkulün ekonomik ömrü eşit değildir.

## **5.Sonuç**

Kira sözleşmesi devam ederken mülkiyetin üçüncü kişilere geçmesi durumunda sözleşme aynı kalmakta ve özel maliyetin amortisman yoluyla itfası devam etmektedir.

Ancak kira sözleşmesi devam ederken kiracı tarafından gayrimenkulün alınması durumunda sözleşme doğal olarak feshedilmekte; ancak işletme tarafından gayrimenkuldeki faaliyet devam etmektedir.

Bu durumda VUK 269. maddesi gereği söz konusu bedellerin gayrimenkulün maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Ancak farklı görüşler amortisman yoluyla itfanın gayrimenkulün ekonomik ömrüne mi yoksa iktisadi kıymetin ekonomik ömrüne mi göre olacağı ile ilgilidir.

Özel maliyete konu iktisadi kıymetin gerçek ekonomik ömrüne göre itfa edilmesi gerektiği görüşü vergi tekniği açısından daha mantıklı görünmekle birlikte; konuyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen Özelgenin, gayrimenkulün ekonomik ömrüne göre itfa edilmesi gerektiği yönünde olduğunun altı çizilmesi gerekmektedir.

## **Kaynakça**

### **KİTAP**

-ÖZYER M.A. (2014). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Temmuz 2014

-YILDIRIM A.H. Son Şekliyle Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örneği. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2014

### **E-KAYNAK**

-ÇABRİ S. Kira Sözleşmesinde Kiralananın Mülkiyetinin El Değiştirmesinin veya Üçüncü Kişinin Kiralanan Üzerinde Sınırlı Ayni Hak Sahibi Olmasının Sözleşmeye Etkisi [Http://E-dergi.Marmara.Edu.Tr/Maruhad/Issue/Viewfile/5000001564/5000000567](http://E-dergi.Marmara.Edu.Tr/Maruhad/Issue/Viewfile/5000001564/5000000567). Erişim: 1.4.2017

-ÖZÇELİK Ş. B. Sözleşmeden Doğan Borçların İfasında Hukukî İmkânsızlık ve Sonuçları [Http://Dergiler.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/38/1957/20497.Pdf](http://Dergiler.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/38/1957/20497.Pdf). Erişim Tarihi: 5.4.2017

### **YASAL MEVZUAT**

-Gelir İdaresi Başkanlığı 17/09/2013 tarih 11395140-105[327-2012/Vuk-1-...]-1506 sayılı Özelge

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu

-6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

# ANONİM ŞİRKET DENETÇİLERİ ALEYHİNE SORUMLULUK DAVASI AÇILMASI VE DAVADAN KURTULMA YOLLARI

Soner ALTAŞ

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Başmüfettişi

## Özet

Anonim şirketin finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşu ve denetçilerin şirket zararına sebebiyet vermeleri halinde, hukukî sorumlulukları gündeme gelir.

Bu sorumluluğun gereği olarak, oluşan şirket zararının tazmini amacıyla yargı yoluna başvurulabilir ve denetçi aleyhine dava açılabilir.

Bu çalışmada, şirketin zararına sebebiyet veren denetçiler aleyhine davası açabilecek kişiler, davanın açılacağı mahkeme, dava zamanaşımı ve ibranın sorumluluğa etkileri üzerinde durulmaktadır.

## 1. Giriş

Bir önceki çalışmamızda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 'na göre; anonim şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçinin kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket emesi halinde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı, verdiği zarar dolayısıyla, sorumlu olacağı; denetçinin, yardımcılarının ve denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcilerinin, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü olduğu; bu yükümlülüklerin ihlal edilmesi durumunda ise, kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlâl edenlerin, şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu olacakları; ayrıca, denetiminin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması ve denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarının saklanması yükümlerinin yerine getirilmesinde ihmâli bulunan kişiler hakkında, verecekleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üçyüzbin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebileceği ve bu tazminatın her bir denetim için ayrı şekilde hesaplanacağı belirtilmişti.

Bu çalışmamızda ise, bir önceki çalışmanın devamı ve tamamlayıcısı mahiyetinde olmak üzere, anonim şirketin denetçilerinin hukukî sorumluluğunun sözkonusu olduğu hallerde kimlerin dava açabileceği, davanın açılacağı mahkeme ile davadan kurtulma yolları, dava zamanaşımı ve ibranın sorumluluğa etkileri üzerinde durulacaktır.

## 2. Denetçilerin Hukukî Sorumluluğuna Gidilebilmesi İçin Aranacak Şartlar

Denetçilerin, hukukî sorumluluklarına gidebilmek için aranacak olan şartları fiil, hukuka aykırılık, zarar, kusur ve uygun (illiyet) nedensellik bağı olarak sıralayabiliriz.

Buna göre, anonim şirket denetçilerinin hukukî sorumluluğuna gidilebilmesi için, öncelikle sorumlu tutulmak istenen denetçinin bir fiili bulunmalıdır. Fiil, kişinin yapma (olumlu davranış) veya yapmama (olumsuz davranış) şeklinde gerçekleşen iradi davranıştır. Davranışın iradi olması, failin fiili iradesinin yönetimi ve denetimi altında yapmasını ifade eder. Buna göre denetçinin fiili, yapma tarzında olabileceği gibi, yapmama (hareketsiz kalma, bir şeyi yapmama) şeklinde de olabilir. Ancak vurgulanmalıdır ki, hareketsiz kalmanın sorumluluğa yol açan bir fiil oluşturabilmesi için, denetçinin o davranışta bulunması gerekirken hareketsiz kalmış olması aranır (ihmal suretiyle icra).

Anonim şirket denetçilerinin fiillerinden dolayı sorumlu tutulabilmesi için, ayrıca, fiilin hukuka aykırı olması gerekmektedir. Fiilin hukuka aykırı olması, zarar gören değeri korumak için hukuk düzenince yasaklanmış bir davranışta bulunmaktır. Hukuka aykırı bir fiil sonucu zarara uğrayan bir kimsenin tazminat talep edebilmesi için, meydana gelen zarar ile ihlal edilen kural arasında hukuka aykırılık bağı bulunmalıdır.

Genel davranış kuralı olarak dürüstlük kuralına aykırılık ve hakkın kötüye kullanılması hâllerinde de hukuka aykırılık unsuru gerçekleşmiş olur .

Hukukî sorumluluktan bahsedebilmek için gerekli bir diğer şart ise zarardır.

Zarar, şirketin malvarlığında rızası dışında meydana gelen azalmadır. Haksız fiil sonucunda, şirketin malvarlığındaki aktifler azalabileceği gibi (malın zarar görmesi vs.), pasifler de artabilir. Buna fiilî zarar denir.

Fiili zarardan başka, malvarlığında artış meydana gelme imkânının kaybedilmesi de zarar teşkil eder. Bu da kâr (kazanç) yoksunluğu olarak adlandırılır .

Denetçinin fiilinde ayrıca kusurlu olması gerekir. Kusur denetçinin davranışının hukuken kınanabilir nitelikte olmasını ifade eder. Kusur, kast ve ihmâl olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ancak bu ayrımın hukukî sorumluluğun doğumu bakımından kural olarak büyük bir önemi yoktur. Zira denetçi ister kasten, ister ihmâli olarak birisine zarar versin, bu zararı tazminle yükümlü olur. Bununla beraber, failin kusurunun derecesi, tamamen önemsiz de değildir. Zira bazı hâllerde, sorumluluk için fiilin kasten işlenmesi öngörülmüş olabilir (TBK 49/II). Ayrıca failin kusurunun derecesi, tazminat miktarının belirlenmesinde de dikkate alınır (TBK 51/I, 52/II).

Kast, kusurun en ağır derecesidir; failin hukuka aykırı sonucu bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesini ifade eder. Kastta fail, hem davranışını hem de bunun sonuçlarını istemekte, kabul etmekte veya göze almaktadır. Kast, doğrudan ve dolaylı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Doğrudan kastta, fail meydana gelen sonucu istemekte, arzu etmektedir. Dolaylı kastta ise fail meydana gelen sonucu istememekle birlikte, onu göze almaktadır. Failin hukuka aykırı sonucu istememekle beraber, bu sonucun gerçekleşmemesi için gerekli özeni göstermemesine ise ihmâl denir. İhmâlde, fail davranışını istemekte, fakat bunun sonuçlarını arzu etmediği hâlde gerekli tedbirleri almamaktadır. Bu itibarla ihmâl kısaca özen eksikliği olarak tanımlanabilir. İhmâl ağırlık derecesine göre, ağır ve hafif olmak üzere ikiye ayrılır. Ağır ihmâl, aynı şartlar altında bulunan ortaya seviyedeki her insanın göstereceği özenin gösterilmemiş olmasıdır. Hafif ihmâl ise somut olayda ancak dikkatli ve tedbirli birisinin göstereceği özenin gösterilmemiş olmasıdır.

Son olarak, denetçinin hukuka aykırı fiili ile oluşan şirket zararı arasında nedensellik bağı olmalıdır. Hukuka aykırı bir fiil işleyen denetçi, ancak bu fiilin meydana getirdiği zararları tazmin etmekle yükümlüdür. Denetçiden, fiilin yol açmadığı zararları da tazmin etmesi beklenemez .

### **3.Denetçi Aleyhine Sorumluluk Davası Açabilecek Kişiler**

TTK'da şirketin uğradığı zararın şirket tarafından denetçiden talep edilmesi, yani aktif dava ehliyetinin şirkette olması öngörülmüş, şirketin ihmâli veya sorumluların şirkete hâkim olmaları sebebiyle davayı açamamaları olasılığı düşünülerek, **zararın tazmini davasını açmak hakkı şirketin pay sahibine de verilmiştir.**

TTK, ETK'nın aksine, şirket alacaklısına bu hakkı tanımamıştır.

Alacaklı ancak şirketin iflâsı halinde, tazminatın şirkete ödenmesini talep hakkını haiz olur.

Böylece, TTK'da pay sahibi dava açabilme yetkisi yönünden şirketle aynı düzeyde kabul edilerek alacaklıdan ayrılmıştır. Zira, Kanun şirketin borçlarını ödemediği sürece alacaklının zarara uğramadığı varsayımını kabul etmiştir.

Bu bağlamda, TTK'nın 555'inci maddesinin birinci fıkrasında "Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir." denilmiştir.

**Ancak, pay sahipleri tazminatın sadece şirkete ödenmesini isteyebilirler, kendilerine ödenmesini istemezler.**

Anılan fıkrada doğrudan ve dolaylı zarar ayrımı yapılmamıştır. Şirket doğrudan zararının varlığında tazminat davasını ikame edebilir; çünkü şirketin denetçinin sorumluluğuna ilişkin 554'üncü maddedeki hükümler çerçevesinde dolayısıyla zarara uğraması olanağı yoktur. Pay sahibi ise hem doğrudan hem de dolayısıyla zararının varlığında bunun tazminini isteyebilir. Pay sahibi dolayısıyla zarara uğradığı takdirde, tazminatın şirkete verilmesi suretiyle payındaki değer düşüklüğünü gidermek amacıyla dava açabilir.

Diğer yandan, pay sahibinin açtığı davayı hukukî ve maddî sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretinin, bu giderleri davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır. Pay sahibi, uğradığı zarar karşısında hareketsiz kalan şirketin yerine davayı açacağı için, dava giderlerini düşünüp davadan vazgeçmesini önleme düşüncesiyle bu hüküm öngörülmüştür .

Yasa koyucu sorumluluk davasını şirketin yasal temsilcisine, diğer bir anlatımla yönetim kuruluna bırakmıştır. Dolayısıyla, denetçi hakkında sorumluluk davası açma yetkisi kural olarak görev başındaki yönetim kuruluna aittir. Zarara uğrayan şirketin iflâsı hâlinde ise, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkı, öncelikle iflâs idaresine aittir. Zira, şirketin iflâsı halinde de doğrudan zarara uğrayan kişi olarak tazminat davasının esas davacısının şirket olduğu gerçeği değişmez. Bu anlayışın doğal sonucu olarak, iflâs eden bir şirkette tazminat davasının davacısı iflâs idaresi olabilir<sup>11</sup>. Buna karşılık, TTK, şirket alacaklılarına da, zarara uğrayan şirketin iflâsı hâlinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkı tanımıştır.

Ancak, Kanunda, bu hakkın önce iflâs idaresinde olduğu açıkça belirtilmiştir.

İflâs İdaresi'nin şirket zararının tazmini için dava açmaması durumunda ise, her pay sahibi veya şirket alacaklısı mezkûr davayı ikame edebilir.

Bu durumda, elde edilecek hasıla, İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre, önce dava açan alacaklıların alacaklarının ödenmesine tahsis olunur; bakiye, sermaye payları oranında davacı pay sahiplerine ödenir; artan ise iflâs masasına verilir. Yani, TTK, davadan elde edilen hasılının öncelikle davayı açanlara tahsis edilmesini öngörmektedir<sup>11</sup>.

Buna karşılık, TTK, şirketin istemlerinin devrine ilişkin İcra ve İflâs Kanunu'nun 245. maddesi hükmünü saklı tutmuştur.

**4.Sorumluluk Davasının Açılacağı Mahkeme**

TTK'nın 561'inci maddesine göre, sorumlular aleyhinde şirketin merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesinde dava açılabilir. Maddenin gerekçesine göre, tahkim ve yetki sözleşmesi yapmak yolu da açıktır<sup>11</sup>.

## **5.Sorumluluk Davasında Zamanaşımı**

TTK'nın 560'ıncı maddesi uyarınca, sorumlu olanlara karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

Ancak, anılan fiil cezayı gerektirip, Türk Ceza Kanununa göre daha uzun dava zamanaşımına tâbi bulunuyorsa, tazminat davasına da bu zamanaşımı uygulanır.

Zamanaşımı Borçlar Kanunu'nda da düzenlenmiştir.

6098 sayılı yeni Türk Borçlar Kanunu'nun 147'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre, bir ortaklıkta, ortaklık sözleşmesinden doğan ve ortakların birbirleri veya kendileri ile ortaklık arasındaki; bir ortaklığın müdürleri, temsilcileri, denetçileri ile ortaklık veya ortaklar arasındaki alacaklar beş yıllık zamanaşımına tabidir.

Bu genel zamanaşımı süreleri yanında, özel zamanaşımı süreleri de sözkonusudur.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 141'inci maddesi, Fon alacaklarına ilişkin dava ve takiplerde zamanaşımı süresini 20 yıl olarak belirlemiştir. Maddenin açık hükmüne göre, bu süre Fon'un Bankacılık Kanunu'ndan doğan alacaklarına uygulanabilir; bu Yasa'dan doğmayan alacaklar ise genel hükümlere tâbidir.

Ayrıca, TTK'nın 396'ncı maddesi rekabet yasağının ihlâli halinde, ihlâlden doğan hakları kullanmakla yetkili diğer üyelerin sorumluluk nedenini öğrenmesinden itibaren üç ay ve her halde sorumluluk yaratan olgunun gerçekleşmesinden itibaren bir yıllık zamanaşımı sürelerini öngörmüştür.

Sorumluların veya zararın öğrenilmemesi ve bu sebeple iki yıllık zamanaşımının söz konusu olmaması halinde denetçilerin daha uzun bir süre sorumluluk tehdidi altında kalmalarını uygun bulmayan kanun koyucu beş yıllık azamî bir süre koymuştur.

Bu müddet zarar verici fiilin meydana geldiği tarihten itibaren yürür. Dava her halde bu beş yıllık sınır içinde açılmalıdır.

Fiilin vukuundan dört yıl geçtikten sonra durum öğrenilmiş olsa dahi bu tarihten itibaren iki yıllık süre söz konusu olmaz; dava beşinci yılın sonuna kadar açılmış olmalıdır.

Beş yıllık zamanaşımı süresi kanun koyucunun denetçiler aleyhine sorumluluk davası açılması için öngördüğü tavadır; bu sürenin yorum yolu ile uzatılması olanağı yoktur.

Zira, anonim şirket denetçilerine karşı açılacak sorumluluk davalarında genel eğilim kısa zamanaşımı süreleri koymak yönündedir.

Amaç bir yandan alacaklılara dava açmak için yeterli süreyi sağlamak diğer yandan özgürce karar vermelerine engel olan baskıyı ortadan kaldırarak denetçilerin görevlerini huzur ve güven içinde yapmalarına olanak sağlamaktır.

## **6.İbranın Denetçinin Hukuki Sorumluluğuna Etkisi**

İbra, denetçilerin hukukî sorumluluğunu ortadan kaldıran usullerden birisidir. Kelime olarak "aklama, temize çıkarma " demek olan ibra, denetçilerin, yapmış oldukları işten dolayı şirket



zararı doğmuş olsa dahi, pay sahiplerinin bu duruma razı olduğu ve üyelerin sorumluluklarına gitmeyeceği anlamına gelir.

TTK'nın 424'üncü maddesine göre; bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararı, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde, yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler yanında denetçilerin de ibrası sonucunu doğurur.

Bununla beraber, bilançoda bazı hususlar hiç veya gereği gibi belirtilmemişse veya bilanço şirketin gerçek durumunun görülmesine engel olacak bazı hususları içeriyorsa ve bu hususta bilinçli hareket edilmişse onama ibra etkisini doğurmaz.

TTK'nın 558'nci maddesinin birinci fıkrasında ise "İbra kararı genel kurul kararıyla kaldırılamaz. 445'inci madde hükmü saklıdır." denilmiştir.

**Bu çerçevede, anonim şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, sonradan başka bir genel kurul kararı ile kaldırılamaz. Ancak, ibraya ilişkin genel kurul kararının iptali talep edilebilir.**

Anılan düzenleme, son yıllarda oldukça sık rastlanan ancak Yargıtay tarafından uygun görülmeyen, bir genel kurulun aldığı kararı zamanaşımı süresi içinde bir diğer genel kurul kararının kaldırması uygulamasına ilişkin ihtilafı, yüksek mahkemenin kararlarına uygun olarak çözüme kavuşturmaktadır.

Hükme temel veren düşünce, hakkında dava açılmamış ve (kural olarak) hükümlerini doğurmuş bulunan ibra kararının yıllar sonra kaldırılmasının işlem güvenliği anlayışına ve hukuka uygun olmadığıdır.

Öğretide hâkim görüş ibrayı menfi borç ikrarı olarak nitelendirdiğine göre, bu ikrardan tek taraflı olarak dönmek olanağı yoktur.

Ancak ibra bir genel kurul kararı olduğu için bu karara karşı iptal davası açılabilir .

Ayrıca, denetçilerin, şirketin kuruluşundan ve sermaye artırımından doğan sorumlulukları, şirketin tescili tarihinden itibaren dört yıl geçmedikçe sulh ve ibra yoluyla kaldırılamaz. Bu sürenin geçmesinden sonra da sulh ve ibra ancak genel kurulun onayıyla geçerlilik kazanır. Bununla beraber, esas sermayenin onda birini, halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden pay sahipleri sulh ve ibranın onaylanmasına karşı iseler, sulh ve ibra genel kurulca onaylanmaz (TTK, m.559).

Şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddî olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır. Diğer pay sahiplerinin dava hakları ise ibra tarihinden itibaren altı ay geçmesiyle düşer. Altı aylık süre hak düşürücü süredir.

## **7.Özet ve Sonuç**

Anonim şirketin yılsonu finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi kanunî görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettiği takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı, verdikleri zarar dolayısıyla, sorumlu olur.

Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Şirketin iflâsı hâlinde ise, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkı, öncelikle iflâs idaresine aittir.

İflâs idaresinin şirket zararının tazmini için dava açmaması durumunda, her pay sahibi veya şirket alacaklısı bu davayı açabilir.

Sorumlu olan denetçilere karşı tazminat istemek hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki yıl ve her hâlde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

Ayrıca, şirket genel kurulunun, sorumluluktan ibraya ilişkin kararı, ibranın kapsadığı açıklanan maddî olaylara ilişkin olarak, şirketin, ibraya olumlu oy veren ve ibra kararını bilerek payı iktisap etmiş olan pay sahiplerinin dava hakkını kaldırır.

Bu çerçevede, anonim şirket denetçilerin hukukî sorumluluk doğuracak fiillerden kaçınmaları ve ibra edilmeleri hususunu şirketin genel kurulundan talep etmeleri menfaatlerine olacaktır.

#### **Kaynakça**

- Altaş, Soner, Anonim Şirket Denetçilerinin Hukuki Sorumluluğu, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2017, sayı:164
- Çamoğlu, Ersin, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerine Karşı Açılacak Sorumluluk Davalarında Zamanaşımı, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2012, sayı:233, s.225-233
- Öğüz, Tufan, Ergüne, Mehmet Serkan, Erişgin, Nuri, Borçlar Hukuku, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Ocak 2013
- T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (04.02.2011) 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı)
- T.C. Yasalar (22.11.2001) 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (24607 sayılı)
- T.C. Yasalar (09.07.1956) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- T.C. Yasalar (30.06.2012) 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (28339 sayılı)
- T.C. Yasalar (11.04.2013) 6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Ankara: Resmi Gazete (28615 sayılı)
- T.C. Yönetmelikler (27.1.2013) Ticaret Sicili Yönetmeliği, Ankara: Resmi Gazete (28541 sayılı)
- Komisyon Raporu: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No: 1/324, TBMM Tutanak Dergisi, Dönem:23, Yasama Yılı:2, S.Sayısı:96, Nr.112

## **İŞ HAYATINDA MADEN İŞÇİLERİ İÇİN YAPILAN DÜZENLEMELER VE YENİ UYGULAMA ŞEKLİ**

Maden emekçileri iş kazalarında ve meslek hastalıklarında ciddi anlamda kayıplar veriyor. Son yıllarda ülkemizde maden kazaları ile yüzlerce maden işçisi hayatını kaybetmiştir. Soma, Ermenek'te hayatını kaybeden madencilerden dolayı 900 gün aranmadan hem gelir hem de aylık bağlanmıştır. Yeni Yasal Düzenlemelere yer verilmiştir.

### **MADENCİLER İÇİN FERDİ KAZA HAYATA GEÇTİ**

İş veren işçi başına 700 Lira prim ödeyecek ,kazada teminat 150 Bin TL olacaktır. Yer altı ve yer üstü kömür madenciliği, kömürden gayri yer altı madenciliği faaliyetlerinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu faaliyetlerin icrası esnasında meydana gelebilecek kazalar sonucu tesislerinde istihdam ettikleri, üretim ve üretim hazırlığı faaliyetinde bulunan personeli için sigorta poliçesi yaptırmak zorundadırlar. Sigorta konusu işletmeler için daimi nezaretçi atanması esnasında sigorta poliçesi ibrazı aranır. Teminat tutarları ve prim aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Teminatlar (TL)	Net Prim (TL)
Sakatlanma ve Ölüm	
Kişi Başına	Kişi Başına
150.000	700

### **%100 MESAI ÜCRETİ**

Yer altında maden işlerinde çalışan işçilere, bu Kanunun 42 nci ve 43 üncü maddelerinde sayılan hâllerde haftalık otuz yedi buçuk saati aşan her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret, normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde yüzden az olmamak üzere artırılması suretiyle ödenir.

### **MADEN DE ÇALIŞMA SÜRESİ 37,5 SAAT**

Yer altı maden işlerinde çalışan işçilerin çalışma süresi; günde en çok yedi buçuk, haftada en çok otuz yedi buçuk saattir.

### **MADEN ÇALIŞANLARINA ÖZEL DÜZENLEME**

4857 sayılı Kanunun 112 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ile 4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında rüdvans sözleşmeleri çerçevesinde yer altı maden işletmeciliği yapan şirketlere ve ortaklarına ait malların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından el koyma veya takip yoluyla satışından elde edilen gelirler, öncelikle bu sözleşmeler kapsamında söz konusu şirketlerde çalışmış olan işçilerden, iş sözleşmeleri kıdem tazminatını hak edecek şekilde sona ermiş olanların kıdem ve ihbar tazminatları ile izin, fazla çalışma ve diğer ücret alacaklarının ödenmesinde kullanılır.

Bu ödemeler Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından ilgililerin hesaplarına yatırılmak suretiyle gerçekleştirilir.

### **İŞE İADE DAVALARINDA MADENCİYE AYRICALIK**

İşe iade davalarında Madencilerde kıdem şartı aranmayacaktır.

### **MADENCİNİN YILLIK İZİNİNE 4 GÜN İLAVE EDİLİR**

Yıllık Ücretli İzinlerde Madenciler 4 gün ilave yapılacaktır. İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi;

- a) 1 yıldan 5 yıla kadar (5 yıl dahil) olanlara 14 günden,(madenci=18 gün)  
b) 5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlara 20 günden,( madenci=24 gün)  
c) 15 yıl (dahil) ve daha fazla olanlara 26 günden,( madenci=30 gün)  
Az olamaz.

## **ALT İŞVERENİN İŞÇİLERİNİN ÜCRETİ ÜST İŞVERENİN İŞÇİLERİNİN ÜCRETİNDEN AZ OLAMAZ**

Muvazaalı üst işverenin işini alt işverene verenler şayet ücret düşürme yönünde kurnazlık yaparsa ,mahkemece tespit edilmesi halinde alt işverenin işçilerine ödenecek ücret ve diğer sosyal haklar asıl işverenin emsal işçisine ödenen ücret ve sosyal haklardan daha az olamaz.

## **İKİ ASGARİ ÜCRET**

Linyit□ ve □Taşkömürü□ çıkarılan işyerlerinde, yeraltında çalışan işçilere ödenecek ücret miktarı 4857 sayılı Kanun□un 39□uncu maddesi uyarınca belirlenen asgari ücretin iki katından az olamaz.□

## **ÖĞLE YEMEĞİ 1/2 SAAT**

### **YERALTINDA YEMEK YEDİRMEK DE YASAK**

4857 sayılı İş Kanunu□nun 66. maddesine göre;

**MADDE 66 -** Aşağıdaki süreler işçinin günlük çalışma sürelerinden sayılır:

- a) Madenlerde, taşocaklarında yahut her ne şekilde olursa olsun yeraltında veya sualtında çalışılacak işlerde işçilerin kuyulara, dehlizlere veya asıl çalışma yerlerine inmeleri veya girmeleri ve bu yerlerden çıkmaları için gereken süreler□ çalışma süresinden sayılır ayrıca, öğlen yemek yeme süresi ise çalışma süresinden sayılmaz ve işçinin yemek yeme hakkının madende kullanılması da yasal ve doğru değildir.

## **ÖĞLE YEMEK ARASI YARIM SAATE DÜŞTÜ**

4857□nin 68. Maddesi□ne göre öğle arası yemek tatili günlük çalışma saatinin 7,5 saat olması ile yarım saate düştü.

## **EKİM 2008 SONRASI İLK DEFA MADENCİ OLACAKLAR İÇİN 50 YAŞ 7200 GÜN**

### **SİGORTALILIK SÜRESİNİN**

### **BAŞLANGIÇ TARİHİ ÇALIŞMANIN TAHSİS TALEP TARİHİNDE EN AZ**

Niteliği Sigortalılık

Süresi Gün Sayısı

Yaş

Sigortalılık Süresi Gün Sayısı

2008/EKİM□den sonra Sürekli

Veya Münavebeli

50

20

7200

Maden işyerlerinin yeraltı işlerinde ilk defa 01.10.2008 tarihinden itibaren çalışmaya başlayan sigortalıların yaşlılık aylığına hak kazanma şartları daha basite indirgenmiş bulunuyor.

Buna göre maden işyerlerinin yeraltı işlerinde sürekli veya münavebeli olarak en az 20 yıldan beri çalışan sigortalılar için 7 bin 200 gün ve 50 yaş olarak öngörülmüş bulunuyor.

Madenciler, fiili hizmet süresi zammından yararlandırılacakları dönem içerisinde kalan; yıllık ücretli izin, sıhhi izin, hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günleri ile eğitim ve kurs

sürelerinde fiilen çalışma ve söz konusu işlerin risklerine maruz kalma şartı aranmaz. Bu da madenciler için 360 gün fiili hizmet zammı alma önünü açmıştır.

### **MADENCİLERDE FİİLİ HİZMET VE YAŞDAN DÜŞME DE SINIRLAMA YOK**

Maden işçisi 360 güne karşı 180 gün fiili hizmet zammı ,aynı zamanda 180 gün emeklilik yaş süresinden düşülecektir.

### **MADEN SEKTÖRÜNDE ÇALIŞAN TÜM İŞÇİLERE YÖNELİK DÜZENLEMELER**

Maden sektöründe çalışan tüm işçiler için emeklilik yaşı 50 olarak düzenlenmiştir. Linyit ve Taşkömürü çıkararak madencilere ödenecek ücret miktarı asgari ücretin iki katından az olamaz. Maden sektöründe çalışan tüm işçiler için çalışılmayan günler de çalışılmış gibi yıpranmaya (fiili hizmet süresi zammına) dâhil edilecektir.

Maden yeraltı işlerinde çalışanların hafta tatili, genel tatil, ulusal bayram, yıllık izin, sıhhi izin, eğitim, kurs ve iş öncesi ve sonrası hazırlık süreleri de yeraltında çalışılıyormuş gibi SGK'ya bildirilerek bu sürelerde yıpranmaya dâhil edilecektir.

Yer altında çalışan madencilere fazla çalışma yaptırılmayacağı (İş Kanununda sayılan zorunlu ve olağanüstü haller dışında) düzenlenmiştir. Zorunlu ve olağanüstü hallerde yapılacak fazla çalışma için ise saat başı ücret en az iki katı olarak ödenecektir. Yer altı işlerinde çalışan işçilerin işten çıkarılması kıdem süresine bakılmaksızın ancak gerekçe ile yapılabilecek, gerekçesiz işten çıkarma yapılamayacak, böylece iş güvencesi güçlendirilmiş olacaktır.

Yeraltında çalışan işçiler için yıllık izin süreleri 4 gün artırılmıştır. Madenciler için yer altında çalışma süresi haftalık 37,5 saat, günlük ise 7,5 saatle sınırlandırılmıştır.2 Gün tatil var.

Öğlen yemek arası 1/2 inmiştir.

Ferdi Kaza sigortası zorunlu olmuştur.

Yaşam Odaları ve ILO uygulamaları gündeme gelmiştir.

## YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE STOPAJ

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını taşeron firmalara devredebilirler. Taşeronların yaptıkları her iş ayrı ayrı değerlendirilir.

Bunların içinde yıllara yaygın olan varsa sadece onlarla ilgili yapılan ödemelerden vergi kesintisi (stopaj) yapılması gerekir.


Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde esas olan işin bitim tarihidir. İnşaat ve onarım faaliyeti başladığı yılda tamamlanıyorsa stopaj uygulanmaz.

Eğer başladığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda tamamlanıyorsa vergi kesintisi gerçekleşir. Kurumlar ve gerçek kişiler açısından hakediş ödemeleri ve verilen avanslar üzerinden %3 oranında vergi tevkifatı yapılır.

Ayrıca, ödenen bu vergilerin beyan edilen vergilerden mahsup etme imkanı ve mahsup edilecek vergilerin beyan edilen vergiden fazla olması halinde iade söz konusudur.

Vergi sorumluluğu yerine getirilmediği durumda vergi ziyai cezası ortaya çıkar. Müteahhit kesilen vergi cezalarından asıl mükellefe rücu hakkı yokken, ödedikleri vergiden dolayı asıl mükellef olan taşeronlara rücu hakkı vardır.

### Örnek 1:

İŞ BAŞLAMA	İŞ BİTİMİ	STOPAJ	GEÇİCİ KABUL	SÜRE
15.01.2015	30.12.2015		30.12.2015	0

- İşin başlangıç ve bitiş süresi 1 yıldan az
- Aynı yıl içinde Geçici Kabulü yapılmış
- En son kesilen kesin kabul faturası yıl aşsa dahi stopaj kesintisi olmayacaktır.
- İhale süresinin ve geçici kabulün aynı yıl olduğuna dikkat edilmelidir.

### Örnek 2:

İŞ BAŞLAMA	İŞ BİTİMİ	STOPAJ	GEÇİCİ KABUL	SÜRE
15.01.2015	10.01.2016		15.01.2016	12 AY

- İşin başlangıç ve bitiş süresi bir sonraki yıla devir etmiş
- Önceden yılı aştığı bilindiği için stopaj kesintisi her faturada vardır
- Geçici kabulden sonraki faturada stopaj kesintisi olmayacaktır
- İhale süresi 1 yıldan az fakat yıl aştığına dikkat edilmelidir.

### Örnek 3:

İŞ BAŞLAMA	İŞ BİTİMİ	STOPAJ	GEÇİCİ KABUL	SÜRE
20.11.2015	20.02.2016	+	25.02.2016	3 AY

- İşin başlangıç ve bitiş süresi bir sonraki yıla devir etmiş
- Önceden yılı aştığı bilindiği için stopaj kesintisi her faturada vardır.
- Geçici kabulden sonraki faturada stopaj kesintisi olmayacaktır.
- İhale süresi 1 yıldan az fakat yıl aştığına dikkat edilmelidir.

### Örnek 4:

İŞ BAŞLAMA	İŞ BİTİMİ	STOPAJ	GEÇİCİ KABUL	SÜRE
20.01.2015	30.12.2015	+	05.01.2016	1 AY

- İşin başlangıç ve bitiş süresi bir yıldan az
- Geçici kabul tarihi 1 ay aştığı için bir sonraki yıllarda kesilen faturalarda stopaj vardır.
- Geçici kabulden sonraki faturada stopaj kesintisi olmayacaktır.
- İhale süresi 1 yıldan az fakat geçici kabul yıl aştığına dikkat edilmelidir.

Özkan Uzel  
Sorumlu Bağımsız Denetçi  
Mali Müşavir

## PAY SAHİBİ OLMAYAN YÖNETİM KURULU ÜYELERİ

Mart ayı dert ayı idi tüccarlar, muhasebeciler açısından!. Maalesef artık yeni bir dert daha geldi. Şirketler açısından Mart sonuna kadar genel kurul ve gerektiği takdirde de yönetim kurulu seçimleri yapılmak zorundadır.

6102 sayılı yeni TTK. Yönetim kurullarına pay sahibi olmayan kimselerin de seçimine müsaade etmektedir. Yeni TTK. Her şeyi o kadar karıştırdı ki , artık herhangi bir konuda bir iddiada bulunmadan önce, yeni TTK. Maddelerini de yazımıza almak zorunda kalıyoruz. Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin özellikleri ve seçimi, yahut atanması TTK. 359 uncu maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

MADDE 359-

(1) Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur.

(2) Bir tüzel kişi yönetim kuruluna seçilebilir.

(3) Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır.

(4) Üyeliği sona erdiren sebepler seçilmeye de engeldir.

Yapılan bu düzenlemeye göre, pay sahibi olmayan herhangi bir kişi de yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilir veya tayin edilebilir. Tek şart, bu kişinin tam ehliyetli olmasıdır. Bilindiği gibi halka açık anonim şirketlerde de dışarıdan pay sahibi olmayanlardan, bağımsız yönetim kurulu üyesi seçilebilmekte veya tayin edilebilmektedir. Bağımsız yönetim kurulu üyesi seçim veya tayini sıkı bir şekilde şartlara bağlanmıştır.

Yukarıda yazdığımız gibi, Mart ayı dert ayı geldi ve yeni TTK na göre genel kurullar yapılmaya başlandı. Gün geçmiyor ki, herhangi bir şirketten sorular gelmesin. En çok sorulan konulardan biri de pay sahibi olmayan kişilerin yönetim kurulu üyesi seçilmesi konusu. Ben, SPK bağımsız yönetim kurulu üyeliği tebliğini de göz önüne alarak bugüne kadar, her ne kadar kanunda pay sahibi olmayan kişinin yönetim kurulu üyesi olmasına her hangi bir mani yoksa da, umutla bu konuda bir düzenleme tebliği bekledim. Pay sahibi olmayanların yönetim kurulu üyesi olması konusunu olumlu bulmadığımı, böyle bir seçim yapılmasının henüz düzenlenmediğini iddia ettim.

Ama bugün artık pes ediyorum.

Herhangi bir düzenleme yapılmamış olsa dahi yukarıdaki yasa maddesi açık, isteyen A.Ş. istediğini pay sahibi olmasa dahi yönetim kurulu üyesi seçebilir veya tayin edebilir.

Herhangi bir düzenleme yapılmadan pay sahibi olmayanların yönetim kurulu üyesi olarak seçilmesi veya tayin edilmesini, ben, yanlış bulmakla beraber kanunen herhangi bir mahzur yoktur demek mecburiyetini hissediyorum.

Kötü niyetli kişilerin tayin edilmesi halinde kanunun getirdiği bir takım kısıtlamaların yeterli olacağını ümit etmekten başka çaremiz yoktur.

Kanunun bu konuda getirdiği kısıtlama, Şirketle işlem yapma, şirkete borçlanma yasağıdır ve TTK. 395 inci maddede aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. MADDE 395- (1) Yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya



başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz.

(2) Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393 üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilir.

Yani tedbir, pay sahibi olmayanların nakit borçlanmalarının önüne geçilmesidir. Pay Sahibi Olmayan Yönetim Kurulu Üyeleri İle Yönetim Kurulu Üyelerinin Pay Sahibi Olmayan Üçüncü Dereceye Kadar Kan Ve Sihri Hısımlarının Şirkete Nakit Olarak Borçlanmaları Yasaklanmıştır.

İyi niyetle baktığımızda, eski Ticaret kanununda olan 'yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmalarına ilişkin zorunluluk Yeni TTK da terkedilmiş, pay sahibi olmayan kişilerin de yönetim kurulu üyesi olarak seçilmelerine ve görev yapmalarına imkân sağlanmıştır. Böylece hem az ortaklı anonim şirketlerde çok üyeli yönetim kurulu oluşturulmasına olanak tanınmış, hem de bir takım hilelerle bir takım çözümlere başvurulmadan, uzman ve profesyonel yönetim kurullarının kurulabilmesinin yolu açılmıştır.

Ancak, kötü niyetli bir incelemede, pay sahibi olmayanların yönetim kurulu üyesi olmasının meydana getireceği yanlışlıklar için bizzat yönetim kurulu üyelerinin borçlanması ve yakınları ile iş yapmasını önleyici hükümler dışında herhangi bir tedbir , şart , ve benzeri düzenleme yoktur.

Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile

a.Şirketin içi boşaltılabilir. Böyle bir işlem için sokaktan herhangi biri yönetim kurulu üyesi tayin edilebilir.

b.6183 sayılı Amme Alacakları Kanunu gereğince olan borçlar ödenmeyebilir ve sokaktan tayin edilen kişilerden dolayı devlet alacağını alamayabilir.

c.Vergi Usul Kanunundan doğan sorumluluklarda da aynı sonuçla karşılaşılabilir.

d.En önemlisi, piyasa dolandırılabilir ve şirketlere olan itimat ortadan kalkar, hani çeke olan itimadın ortadan kalktığı gibi.

NETİCE VE SONUÇ diye yazımızı bağlayalım.

Şirketlerde pay sahibi olmayanların yönetim kuruluna seçilmesinin önünde herhangi bir engel yoktur, herhangi birini şirketinize pay sahibi olmasa dahi, yönetim kurulu üyesi seçebilirsiniz, yetki verebilirsiniz.

Ama bana göre bu konuda devletin bir düzenleme yapması gereklidir.

# **ANONİM ŞİRKETLERİN TOPLANTILARINDA BAKANLIK TEMSİLCİSİ BULUNDURMA ZORUNLULUĞU**

Ufuk ÜNLÜ  
Başbakanlık Müfettişi

## **Özet**

Bakanlık temsilcisi, anonim şirketlerin genel kurul toplantılarına katılmak üzere görevlendirilen memuru ifade eder. Bakanlık ibaresinden kasıt ise "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı"dır.

Bakanlık temsilcisi bulundurma zorunluluğu ilgili mevzuatta sayılan genel kurul toplantılarında ve imtiyazlı pay sahipleri özel kurullarında bulunmaktadır.

Bakanlık temsilcilerinin ilgili toplantılarda icra edecekleri görevler ve sorumlulukları birincil ve ikincil mevzuat düzenlemeleriyle hüküm altına alınmıştır.

Yazımız kapsamında Bakanlık temsilcisi bulundurma zorunluluğu ayrıntılı bir bakış açısı ile ele alınmıştır.

## **1. Giriş**

Anonim şirketlerde sermayeyi oluşturan paylara üstünlük tanınması neticesinde imtiyazlı paylar oluşur. Bu bağlamda şirketle ilgili önemli kararların alınmasına onay verme amacıyla özel bir iç organ olan ve imtiyazlı pay sahiplerinden oluşan imtiyazlı pay sahipleri özel kurulu oluşturulmuştur.

Bununla birlikte, söz konusu şirketlerde; şirket organlarının seçimine, finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna, kârın kullanım şekline, dağıtılacak kâr ve kazanç paylarının oranlarının belirlenmesine, yönetim kurulu üyelerinin ibraları ile faaliyet dönemlerini ilgilendiren ve gerekli görülen diğer konulara ilişkin müzakereler yapmakla görevli organ genel kuruldur.

Gerek genel kurul, gerekse imtiyazlı pay sahipleri özel kurulu toplantılarından ilgili mevzuat ile belirlenmiş olanlarına Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Bakanlık) temsilcilerinin katılımı zorunludur. Bu kapsamda makalemizde, Bakanlık temsilcisi bulundurma zorunluluğu, temsilcinin nitelikleri, görev ve yetkileri, temsilci talebi ve görevlendirme, temsilcinin alacağı ücret ve sorumlulukları hususlarında açıklamalar yapılacaktır.

## **2. Bakanlık Temsilcisi Bulundurma Zorunluluğu**

Temsilci bulundurulmasına ilişkin esaslar 28.11.2012 tarih ve 28481 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul ve Esasları ile Bu Toplantılarda

Bulunacak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmeliğin 32'nci maddesine göre,

**aşağıda sayılan genel kurul toplantılarında ve bunların ertelenmesi halinde yapılacak ikinci toplantılarda Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunludur:**

a) Kuruluş ve esas sözleşme değişikliği işlemleri **Bakanlık iznine tabi olan şirketlerin** bütün genel kurul toplantılarında,

**diğer şirketlerde ise gündeminde,**

sermayenin arttırılması veya azaltılması,

kayıtlı sermaye sistemine geçilmesi ve kayıtlı sermaye sisteminden çıkılması,

kayıtlı sermaye tavanının arttırılması veya faaliyet konusunun değiştirilmesine ilişkin esas sözleşme değişikliği ile,

birleşme, bölünme veya tür değişikliği konuları bulunan genel kurul toplantılarında.

b) Genel kurula elektronik ortamda katılım sistemini uygulayan şirketlerin genel kurul toplantılarında.

c) Yurt dışında yapılacak bütün genel kurul toplantılarında.

ç) Yurt dışında yapılacak imtiyazlı pay sahipleri özel kurul toplantılarında.

Dolayısıyla yukarıda sayılanların dışındaki genel kurul toplantılarında ve imtiyazlı pay sahipleri özel kurullarında Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunlu değildir. Ancak genel kurulu toplantıya çağırılanların talep etmeleri ve bu taleplerin görevlendirme makamınca uygun görülmesi halinde Bakanlık temsilcisi görevlendirilir.

Bakanlık temsilcisi bulunması zorunlu olmayan toplantılar için, çağrı yapanlar dışındakilerin Bakanlık temsilcisi görevlendirilmesine ilişkin görevlendirme makamına doğrudan yapacakları başvurular dikkate alınmaz. Ancak sermayenin en az onda birini oluşturan pay sahipleri tarafından gerekçeleri de bildirilmek suretiyle Bakanlık temsilcisi görevlendirilmesine dair talep, görevlendirme makamının değerlendirilmesine sunulmak üzere şirkete yapılır. Toplantıya çağırılanlar tarafından bu talebin görevlendirme makamına iletilmesi zorunludur.

### **Yukarıda belirtilen toplantılarda Bakanlık temsilcisinin bulunması vasal zorunluluktur.**

Bu açıdan bu toplantılarda Bakanlık temsilcisi bulunmaksızın alınan kararlar geçerli sayılmaz.

### **3.Bakanlık Temsilcisinin Nitelikleri, Görev ve Yetkileri**

Bakanlık temsilcisinin bu görevi yerine getirebilmesi için belli başlı şartları taşıyor olması gerekir.

Öncelikle temsilci olarak görevlendirilecek personele, içeriği Bakanlıkça belirlenen eğitim verilir ve bu eğitimin sonunda Bakanlıkça yazılı ve sözlü sınav yapılır.

Temsilci olarak görevlendirilen personelin yeterliliğinin sürdürülebilmesi amacıyla, Bakanlıkça belirli sürelerde yeterliliğin korunması eğitimleri verilebilir, yazılı ve/veya sözlü sınavlar yapılabilir.

Bu sınavlarda başarısız olanlar, Bakanlık temsilcisi olarak görevlendirilemez.

Temsilcilik ve temsilcilik yeterliliğinin sürdürülebilmesi amacıyla yapılacak sınavlarda üst üste üç defa başarısız olanlar ise daha sonra bu amaçla yapılacak hiçbir sınava katılamaz.

Bakanlık temsilcileri bu sınavlarda başarılı olanlar arasından görevlendirilir. Ancak daire başkanı ve üstü kadrolarında bulunanlar ile il müdürleri için sınav şartı aranmaz.

Diğer şartlar;

- a) İç Ticaret Genel Müdürlüğünde veya il müdürlüklerinde asil memur olarak çalışıyor olmak.
- b) Yukarıda öngörülen sınavlarda başarılı olmak.
- c) Görev sorumluluğuna ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- ç) En az yüksekokul mezunu olmak.

Bakanlık temsilcisinin temel görevi, toplantının Kanun, Yönetmelik ve ilgili mevzuat ile esas sözleşme hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmektir. Bakanlık temsilcisi genel kurul tutanağının hazırlanmasına nezaret eder. Tutanağın, Kanun ve Yönetmelik hükümlerine uygun olarak düzenlenmesini sağlar.

Bakanlık temsilcisi toplantının yapılması ve kararların alınması ile ilgili tespit ettiği hukuka aykırılıkları ve usulsüzlükleri, toplantı tutanağına da geçirir ve ilgililerle birlikte imzalar.

Bakanlık temsilcisi toplantıdan sonra, hazır bulunanlar listesi, gündem ve genel kurul toplantı tutanağının bir nüshasını alarak, Bakanlık merkez teşkilâtında İç Ticaret Genel Müdürlüğüne, illerde il müdürlüğüne teslim eder. Bakanlık temsilcisi; genel kurul toplantısı sırasında, Kanun, esas sözleşme ve bu Yönetmelik hükümlerine aykırılık olmasına rağmen herhangi bir nedenle toplantı tutanağında belirtilemeyen hususlar ile herhangi bir sebeple toplantının açılmaması veya açılan toplantının tamamlanamaması gibi hususların varlığı hâlinde, rapor düzenleyerek Bakanlığa/il müdürlüğüne verir.

#### **4.Bakanlık Temsilcisi Talebi ve Görevlendirme**

Anonim şirket yönetim kurulu tarafından çağrısı yapılan genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisinin bulundurulması için; yönetim kurulu üyelerinden herhangi biri tarafından veya şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınan kişilerce toplantının yer, gün ve saati bildirilmek suretiyle toplantı tarihinden en az on gün önceden dilekçe ile müracaat edilmelidir. Genel kurulun, yönetim kurulu dışında çağrıya yetkili olanlar tarafından çağrılması halinde, dilekçe bunlar tarafından imzalanır.

Başvuru dilekçesine ilave edilecek eki belgeler şunlardır:

- a) Yönetim kurulu kararının noter onaylı bir örneği veya karar defterinin ilgili sayfasının şirket yetkililerince aslına uygunluğunun tasdik edilmiş fotokopisi ve tasdik eden yetkilinin imza sirküleri.
- b) Dilekçeyi imzalayanların imza sirküleri.
- c) Genel Kurulun mahkemece izin verilmiş pay sahipleri tarafından toplantıya çağrılması halinde buna ilişkin mahkeme kararının bir örneği.
- ç) Genel kurulun mahkemece atanmış kayyım tarafından çağrılması halinde buna ilişkin mahkeme kararının bir örneği.
- d) İmtiyazlı pay sahipleri özel kurulunun toplantıya çağrılması mahkeme kararına dayanıyor ise buna ilişkin mahkeme kararının bir örneği.
- e) Gündem.

f) Bakanlık Temsilcisi ücretinin yatırıldığına dair banka dekontu.

Görevlendirme yetkisi toplantı yerine göre değişir. Toplantı yeri yurt içinde olan genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisi görevlendirme yetkisi Valiliklere, toplantı yeri yurt dışında ise müracaat Genel Müdürlüğe yapılır ve Bakanlık temsilcisi görevlendirme yetkisi Genel Müdürlüğe aittir.

Toplantının Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirlenen ulusal bayram ve genel tatil günlerine rastlaması halinde görevlendirme yapılmaz. Ayrıca temsilcilik görevini yürütenlerden kınama veya daha ağır disiplin cezası alanlara bir yıl süre ile görev verilmez.

### **5. Bakanlık Temsilcisi Ne Kadar Ücret Alır?**

Bakanlık temsilcilerinin alacakları ücretler toplantının yurtiçi veya yurtdışında yapılma durumuna göre değişir. Şirketlerin yurt içinde yapılacak genel kurul toplantılarında görevlendirilen Bakanlık temsilcilerinin ücretleri, her yıl Bütçe Kanununun (H) cetvelinin (I-B) bendi ile tespit edilen Devlet memurlarına ödenen en yüksek yurtiçi gündelik tutarının üç katı; hafta tatili günleri için dört katı net olarak ödenir. Yurt dışında yapılacak genel kurul toplantılarında görevlendirilecek Bakanlık temsilcilerinin, kendi aylık/kadro dereceleri için 6245 sayılı Harcırah Kanununun 34'üncü maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca tespit edilen gündelikleri ilgili şirket tarafından karşılanır. Bu amaçla yapılacak görevlendirmeler beş günü aşamaz.

Öte yandan, Bakanlık temsilcisi ücretleri, Genel Müdürlük/il müdürlükleri adına bankalarda açılacak hesaplara yatırılır. Yurt dışında yapılacak genel kurul toplantılarına görevlendirilen Bakanlık temsilcisinin yol giderleri ilgili şirket tarafından karşılanır. Yurt içinde yapılan toplantılarda ise toplantı mahalline gidiş ve dönüş şirket tarafından temin edilecek araçla sağlanır. Bunun mümkün olamaması halinde yol giderleri belgelendirilmek kaydıyla şirket tarafından karşılanır. Kendi aracıyla gidilmesi veya gider belgesinin ibraz edilmemesi halinde şirketçe hiçbir ödeme yapılmaz. Şirketler tarafından yatırılan paraların Bakanlık temsilcilerine ödenmesine ilişkin esaslar Genel Müdürlükçe belirlenerek il müdürlüklerine yazılı olarak duyurulur.

### **6. Bakanlık Temsilcisinin Sorumluluğu**

Bakanlık Temsilcisinin en önemli sorumluluğu görevini Kanuna, Yönetmeliğe ve ilgili mevzuata uygun olarak tarafsız, dürüst ve özenli şekilde yapmaktır. Bu sorumluluklara aykırı davranışlarından dolayı; Bakanlık temsilcileri hakkında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun disiplin hükümleri uygulanacağı gibi, ayrıca kendisine belli bir süre temsilcilik görevi verilmez.

Ayrıntıya inecek olursak, toplantı tutanağı, toplantı başkanlığı ve Bakanlık temsilcisinin katılması gereken toplantılarda Bakanlık temsilcisi tarafından imzalanır. Tutanağa eklenen muhalefet şerhi de toplantı başkanı ve Bakanlık temsilcisi bulunan toplantılarda Bakanlık temsilcisi tarafından imzalanır.

Toplantı tutanağı bazı hallerde geçersiz sayılır. Daha açık bir ifadeyle, toplantı başkanının, Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunlu olan toplantılarda Bakanlık temsilcisinin veya tek pay sahipli şirkette hazır bulunan pay sahibinin veya temsilcisinin imzalamadığı toplantı tutanakları geçersizdir.

### **7. Sonuç**

Bakanlık temsilcisi, anonim şirketlerin genel kurul toplantılarına katılmak üzere görevlendirilen memurudur. Yukarıda sayılan toplantılarda Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunludur. Sayılanların dışındaki genel kurul toplantılarında ve imtiyazlı pay sahipleri özel kurullarında Bakanlık temsilcisinin bulunması zorunlu değildir.

Belirtilen toplantılarda Bakanlık temsilcisi bulunmaksızın alınan kararlar geçerli sayılmaz.

Bakanlık temsilcisinin temel görevi, toplantının Kanun, Yönetmelik ve ilgili mevzuat ile esas sözleşme hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmektir. Bakanlık temsilcisi genel kurul tutanağının hazırlanmasına nezaret eder.

Tutanağın, Kanun ve Yönetmelik hükümlerine uygun olarak düzenlenmesini sağlar.  
Bakanlık temsilcisi toplantının yapılması ve kararların alınması ile ilgili tespit ettiği hukuka aykırılıkları ve usulsüzlükleri, toplantı tutanağına da geçirir ve ilgililerle birlikte imzalar.

Anonim şirket yönetim kurulu tarafından çağrısı yapılan genel kurul toplantılarında Bakanlık temsilcisinin bulundurulması için; yönetim kurulu üyelerinden herhangi biri tarafından veya şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınan kişilerce toplantının yer, gün ve saati bildirilmek suretiyle toplantı tarihinden en az on gün önceden dilekçe ile müracaat edilmelidir.

Bununla birlikte, yurt içinde yapılacak genel kurul toplantılarında görevlendirilen Bakanlık temsilcilerinin ücretleri, her yıl Bütçe Kanununun (H) cetvelinin (I-B) bendi ile tespit edilen Devlet memurlarına ödenen en yüksek yurtiçi gündelik tutarının üç katı; hafta tatili günleri için dört katı net olarak ödenir.

Bakanlık temsilcisi görevini Kanuna, Yönetmeliğe ve ilgili mevzuata uygun olarak tarafsız, dürüst ve özenli şekilde yapmakla yükümlüdür. Bu sorumluluklara aykırı davranışlarından dolayı; Bakanlık temsilcileri hakkında 657 sayılı Kanunun disiplin hükümleri uygulanacağı gibi, ayrıca kendisine belli bir süre temsilcilik görevi verilmez.

## **ZAMANAŞIMINA UĞRAYAN ALACAK, DEĞERSİZ ALACAK VEYA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK OLARAK KABUL EDİLEBİLİR Mİ?**

### **Özet**

Vergi sistemimizde ticari ve zirai kazançların tespitinde tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esasına göre işletmelerin yaptıkları mal veya hizmet satışlarında, bu satışlara ait bedellerin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu satışların faturasını düzenlenip gelir hesaplarına intikal ettirmeleri gerekmektedir.

Ancak gelir hesaplarına intikal eden bu satışlara ait bedeller vadesi geldiği halde çeşitli nedenlerle tahsil edilememiş olabilmektedir. Tahsil edilmeyen fakat gelir hesaplarına intikal eden bu alacaklar, işletmelerin gerçek vergi matrahlarının vergilendirilmesi ilkesine aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Kanun koyucu tarafından, gerçek vergi matrahının vergilendirilmesine matuf olarak, tahsil edilmeyen bu alacaklar için, değersiz alacak ve/veya şüpheli ticari alacak müessesesi ile karşılık ayrılmasına ve gider yazılmasına imkân sağlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, tahakkuk esası, bilanço esası, değersiz alacak, şüpheli ticari alacak, Türk Borçlar Kanunu, zamanaşımı, kazai bir hüküm, kanaat verici bir vesika.

### **1. Giriş**

Günümüzde işletmelerin büyük çoğunluğu, işlemlerinin niteliği itibariyle vadeli olmasından veya piyasa şartlarından dolayı satışlarının büyük bir kısmını vadeli olarak gerçekleştirmektedirler. Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğundan, vadeli olarak gerçekleştirilen bu işlemlere ilişkin satış bedelleri, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuk esasına göre kurumların gelir hesaplarına dâhil edilmektedir.

Söz konusu uygulama, zamanında tahsil edilemeyen ya da tahsil edilmesi mümkün olmayan alacakların vergilendirilmesi ve işletmelerin bilançosunda büyük tutarda tahsil edilemeyen alacak tutarının oluşması sonuçlarını beraberinde getirmekte, işletmeler de bu alacaklardan arınmanın yollarını aramaktadırlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin tahsilattan kaynaklı sorunlarının bertaraf edilmesine yönelik, her biri özel şartların gerçekleşmesine bağlanmış çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Kurumlar tarafından en çok başvurulanan müesseseler değersiz alacak ve şüpheli ticari alacak müesseseleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şüpheli alacak ve değersiz alacak konuları, vergi mevzuatımızda uzun yıllardan beri var olmasına rağmen, bazı yönleri itibariyle vergi mevzuatının tartışmalı konulardandır. Tartışmaların en fazla yoğunlaştığı alanlar ise, dava açılan yıldan sonraki yıllarda şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı, hasılat yazılmamış bir alacak için karşılık ayrılıp ayrılmayacağı ile zamanaşımına uğrayan bir alacağın değersiz alacak veya şüpheli alacak olarak kabul edilip edilmeyeceği hususlarında yoğunlaşmaktadır. İşbu yazımızda zamanaşımına uğrayan bir alacağın değersiz alacak veya şüpheli alacak olarak kabul edilip edilmeyeceği hususuna değinilecektir.

### **2. Borçlar Kanununa Göre Zamanaşımı ve Yarattığı Sonuçlar**

Bir özel hukuk konusu olan alacak ve borçlarda zaman aşımı konusuna ilişkin hükümler 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda yer alırken, vergilendirmeye ilgili olduğu için bir kamu hukuku konusu olan değersiz alacak şüpheli ticari alacağa ilişkin hükümler ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Bilindiği üzere zamanaşımı; bir alacak hakkının belli bir süre içinde kullanılmaması yüzünden dava edilebilme niteliğinin yitilmesi ya da kanunda öngörülen sürenin geçmesi ile bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının zayıflamasıdır. Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan alacak zamanaşımı ve borç zamanaşımı müessesesi, borçluya borcunu ödemekten kaçınma imkanı verirken, alacaklının ise alacağını kanuni yollarla alma imkanını ortadan kaldırmaktadır. Türk Borçlar Kanunu'nda zamanaşımına ve zamanaşımı sürelerine ilişkin hükümler, anılan Kanunun 146'ncı maddesinde ve bunu takip eden maddelerinde yer almaktadır.

Türk Borçlar Kanunu'nun 146'ncı maddesine göre, Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak on yıllık zamanaşımına tabidir. Bu (on yıllık) genel zamanaşımının dışında beş yıllık zamanaşımına tabi alacaklar da bulunmaktadır. Beş yıllık zamanaşımı öngörülen alacaklara ise, anılan Kanunun 147'nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre beş yıllık zamanaşımına tabi alacaklar;

1. Kira bedelleri, anapara faizleri ve ücret gibi diğer dönemsel edimler.
2. Otel, motel, pansiyon ve tatil köyü gibi yerlerdeki konaklama bedelleri ile lokanta ve benzeri yerlerdeki yeme içme bedelleri.
3. Küçük sanat işlerinden ve küçük çapta perakende satışlardan doğan alacaklar.
4. Bir ortaklıkta, ortaklık sözleşmesinden doğan ve ortakların birbirleri veya kendileri ile ortaklık arasındaki; bir ortaklığın müdürleri, temsilcileri, denetçileri ile ortaklık veya ortaklar arasındaki alacaklar.
5. Vekâlet, komisyon ve acentalık sözleşmelerinden, ticari simsarlık ücreti alacağı dışında, simsarlık sözleşmesinden doğan alacaklar.
6. Yüklenicinin yükümlülüklerini ağır kusuruyla hiç ya da gereği gibi ifa etmemesi dışında, eser sözleşmesinden doğan alacaklardır.

Öte yandan belirlenen bu zamanaşımı sürelerinin kesin olduğu, sözleşmeyle değiştirilemeyeceği anılan Kanunun 148'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca zamanaşımının, alacağın muaccel olmasıyla işlemeye başlayacağı, alacağın muaccel olmasının bir bildirimle bağlı olduğu hâllerde, zamanaşımı bu bildirimle yapılabileceği günden itibaren işlemeye başlayacağı hükmüne anılan Kanunun 149'uncu maddesinde yer verilmiştir.

Yine anılan Kanunun "Sürelerin Hesaplanması" başlıklı 151'inci maddesinde, "Süreler hesaplanırken zamanaşımının başladığı gün sayılmaz ve zamanaşımı ancak sürenin son günü de hak kullanılmaksızın geçince gerçekleşmiş olur.

Zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında da, borçların ifasındaki sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümler uygulanır." hükmü; "Bağlı Alacaklarda Zamanaşımı" başlıklı 152'nci maddesinde; "Asıl alacak zamanaşımına uğrayınca, ona bağlı faiz ve diğer alacaklar da zamanaşımına uğramış olur." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan mezkur Kanunun 161'inci maddesinde; zamanaşımı ileri sürülmedikçe, hâkim tarafından zamanaşımının kendiliğinden göz önüne alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Yani zamanaşımı bir def'dir, itiraz ya da hak düşürücü süre değildir. Zamanaşımı borcu sona erdirmez, (borçlunun edimini eksik bir borç haline dönüştürür), borçluya bir def'i imkânı sağlar. Bu def'i



ileri sürülmedikçe hâkim zamanaşımını kendiliğinden göz önüne alamaz, hatta borçluya hatırlatamaz. Borçlunun zamanaşımına uğramış borcu yine de ifa etmesi, geçerli bir borcun ifası olacağından, bir bağış sayılamayacağı gibi, alacaklı için sebepsiz zenginleşmeye yol açan bir borç olmayan şeyin ifası da değildir.

Zamanaşımı, bir talep veya dava hakkının, kanunda tayin edilen süre içinde kullanılmaması halinde, usul hukukunca öngörülen şekilde ileri sürülmek koşuluyla, borçluya borcunu ödememe imkanı veren bir hukuki müessesedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere zamanaşımı, alacak hakkını sona erdirmeyip sadece onu eksik bir borç haline dönüştürür ve alacağın dava edilebilme niteliğini ortadan kaldırır.

Diğer bir deyişle; zamanaşımının davayı etkisiz bırakması, kendiliğinden gerçekleşmemekte ve ancak borçlunun iradesine bağlı bulunmaktadır. Buna göre eksik borçlar borçlu tarafından rızaen yerine getirilmediği takdirde alacaklı tarafından dava ve cebri icra yoluyla takip edilemeyen borçlardır.

Bu nitelikteki borçlar hukuki olarak ve normal borç olarak mevcuttur.

Ancak bu nitelikteki borçların edimlerinin ifası dava edilemez. Borçlu borcunu kendiliğinden yerine getirirse, gerçek ve geçerli bir ifa söz konusudur ve borçlu ifa etmek zorunda olmadığını sonradan öğrenmiş olsa dahi, ifa ettiği borcunu geri alamaz.

Başka bir hukuki işlem olan sebepsiz zenginleşme hükümlerine başvuramaz.

Zira anılan Kanunun 78'inci maddesine göre zamanaşımına uğramış bir borcun ifasından veya ahlaki bir ödevin yerine getirilmiş olmasından kaynaklanan zenginleşmeler geri istenemez. Sonuç olarak borçlunun zamanaşımına rağmen kendiliğinden borcu ödemesi halinde bu hukuken gerçek ve geçerli bir ödeme olmakta ve borçlu bu ödemenin iadesini isteyememektedir.

### **3.Vergi Usul Kanununa Göre Değersiz Alacaklar ve Şüpheli Ticari Alacaklar**

Vergi Usul Kanunu'nda her iki kavram da aynı amaca yönelik olarak düzenlenmiş olmasına karşın alacakların niteliği açısından değersiz alacak ve şüpheli ticari alacak kavramları birbirinden farklılaşmaktadır.

Değersiz alacaklar tahsil yeteneğini tamamen kaybetmiş olmasına karşın, şüpheli ticari alacakların ileriki bir tarihte tahsil edilme ihtimali bulunmaktadır. Uygulamaya bakıldığında ise şüpheli ticari alacakların da zaman içerisinde değersiz alacak haline geldiği durumlarla karşılaşmaktadır.

#### **3.1. Değersiz Alacaklara İlişkin Hükümler ve Açıklamalar**

Değerini kaybetmiş alacaklar veya vergi hukukundaki deyimini ile değersiz alacaklar, tahsil imkanı bulunmayan, değerini tamamen kaybetmiş nitelikteki senetli ve senetsiz alacaklardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre değersiz alacaklar; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.

Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere bir alacağın değersiz alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için alacağın tahsil edilemeyecek olması yeterli olmayıp aynı zamanda kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile de bu durumun ispatlanmış olması gerekmektedir.

Bir alacağın değersiz alacak olarak kabul edilebilmesi için; bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre alacağın tahsiline imkan bulunmaması, alacağın işle ilgili faaliyetlerden dolayı ortaya çıkmış olması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, alacağın değersiz hale geldiği dönemde zarar yazılması, değersiz alacağın işletme hesaplarına kaydedilmiş olması şartlarının hep birlikte sağlanmış olması gerekmektedir.

### **3.2. Şüpheli Ticari Alacaklara İlişkin Hükümler ve Açıklamalar**

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Madde hükmüne göre bir alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi ve dolayısıyla değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi için alacağın;

1. Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, (yani karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir.)
2. Dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması,
3. Bilanço esasına göre defter tutulması,
4. Teminatlı olmaması (teminatlı ise teminatlı kısımdan geriye kalan kısım olması) gerekir.

### **4.Zamanaşımına Uğrayan Alacaklar Değersiz Alacak Olarak Kabul Edilebilir mi?**

Bir alacak hakkının belli süre içinde kullanılmamasından dolayı dava edebilme niteliğinin yitirilmesi ya da kanunda öngörülen sürenin geçmesi ile bir hakkın dava yoluyla elde edilebilme olanağının zayıflaması veya ortadan kalkması biçiminde tanımlanan zamanaşımı, bir borcu doğuran, değiştiren, ortadan kaldıran bir olgu bir sebep olmayıp, doğmuş ve var olan bir hakkın istenmesini, dava yoluyla edimin ifa edilmesinin istenmesini ortadan kaldıran bir (def'i) savunma nedenidir/aracıdır. Bu bakımdan (yukarıda belirtildiği üzere) zamanaşımı borcu ortadan kaldırmamakta, borcu eksik borç haline getirmektedir. Yani borç ilişkisi devam etmekle birlikte alacaklı tarafından talep edilemeyen bir alacak haline gelmektedir.

Buna göre zaman aşımına uğrayan alacakların tahsil imkanı kesin bir şekilde ortadan kalkmamakta, az da olsa bir tahsil imkanı bulunmaktadır. Bundan dolayı zamanaşımına uğrayan alacağın, az da olsa tahsil imkanının olması diğer bir ifade ile tahsil imkanının tamamen ortadan kalkmaması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesinde yer alan şartları kesin olarak sağlamadığı için, değersiz olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Konuyla ilgili olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede özetle; ""Bu durumda alacağın zamanaşımına uğraması ancak alacaklının borçluyu ısrarla takip etmemesi neticesinde mümkün olacaktır.

Bu nedenle; bankanızın müşterilerine kullandırdığı kredilerden kaynaklanan ve zamanaşımına uğrayan kredi alacakları, yasal takibe başlanılmaması veya yasal takibe başlanmakla birlikte söz konusu yasal işlemin ciddi olarak takip edilmemesi neticesinde zamanaşımına uğraması halinde değersiz alacak olarak addedilmek suretiyle gider kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş belirtilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği'ne gönderilen yazıda; ""Zamanaşımının, bir borcu doğuran, değiştiren ortadan kaldıran bir olgu olmadığı ve var olan bir hakkın istenmesini ortadan kaldıran bir savunma aracı olduğu, ayrıca, alacağın zamanaşımına uğraması durumunun ancak alacaklının borçluyu ısrarla takip etmemesi neticesinde mümkün olması nedeniyle, ısrarla takip edilmeyen alacakların zamanaşımına uğraması halinde bunların değersiz alacak olarak kaydedilemeyeceği" şeklinde açıklama yapılmıştır.

## **5.Zamanaşımına Uğrayan Alacaklar Şüpheli Ticari Alacak Olarak Kabul Edilebilir mi?**

Yukarıda belirtildiği gibi bir alacağın zamanaşımına uğraması durumu ancak alacaklının borçluyu ısrarla takip etmemesi neticesinde mümkün olmaktadır. Oysa ki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesine göre her tacir, tüm ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek, sağduyu sahibi ve ileriye düşünmek ve işlemlerini ona göre organize etmek zorundadır. Bir alacağın zamanaşımına uğraması alacağın ciddi bir şekilde takip edilmediğini göstermektedir ki, bu durum basiretli bir tüccar gibi hareket etme yükümlüğüne aykırıdır.

Bundan dolayı ısrarla takip edilmeyen alacakların zamanaşımına uğraması halinde bunların şüpheli alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Aksini düşünmek şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırıp giderleştirilmesi uygulamasını (amacı dışında kullanılması suretiyle) bir vergi planlaması aracına dönüştürecektir. Buna ilave olarak borçlunun zamanaşımı iddiasının mahkemece haklı görülmesi halinde, mahkeme tarafından görülmekte olan dava reddedilmekte ve dolayısıyla alacak dava safhasındaki bir alacak olmaktan çıkmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere Vergi Usul Kanununa göre dava safhasında olmayan bir alacağın şüpheli ticari alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli alacak kabul edilmektedir.

## **6.Sonuç**

Zamanaşımı, bir talep veya dava hakkının, kanunda tayin edilen süre içinde kullanılmaması halinde, usul hukukunca öngörülen şekilde ileri sürülmek koşuluyla, borçluya borcunu ödememe imkanı veren bir hukuki müessesedir. Diğer bir ifade ile, Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan alacak zamanaşımı ve borç zamanaşımı müessesesi, borçluya borcunu ödemekten kaçınma imkanı verirken, alacaklının ise alacağını kanuni yollarla alma imkanını (dava yoluyla talep etme

hakkını) ortadan kaldırmaktadır. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere zamanaşımı, alacak hakkını sona erdirmeyip sadece onu eksik bir borç haline dönüştürmekte ve alacağın dava edilebilme niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Borçlu zamanaşımına uğramış olmasına rağmen söz konusu borcunu alacaklıya öderse, borçlu tarafından yapılan bu ödeme gerçek ve hukuken geçerli bir ödeme olmaktadır. Ayrıca Türk Borçlar Kanunu'nun 78'inci maddesine göre zamanaşımına uğramış olmasına rağmen ödenen bu borcun iadesini alacaklıdan isteyememektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre değersiz alacak uygulaması kesin bir tahsil imkansızlığına bağlanmıştır. Oysaki zamanaşımına uğrayan bir alacağın kesin olarak tahsil imkansızlığından bahsetmek mümkün değildir. Çünkü Türk Borçlar Kanunu'na göre zamanaşımı, alacak hakkını sona erdirmeyip sadece onu eksik bir borç haline dönüştürmekte ve alacağın dava edilebilme niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Ancak zamanaşımına uğramış bir alacağın (düşük bir ihtimal de olsa) borçlusu tarafından kendiliğinden ödenmesi durumu söz konusu olabilir. Bundan dolayı zamanaşımına uğrayan alacakların, değersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre her tacir, tüm ticari faaliyetlerinde basiretli bir tacir (iş adamı) gibi hareket etmek, sağduyu sahibi ve ileriye düşünmek ve işlemlerini ona göre organize etmek zorundadır. Bir alacağın zamanaşımına uğraması alacağın ciddi bir şekilde takip edilmediğini göstermektedir ki, bu durum basiretli bir tüccar gibi hareket etme yükümlüğüne aykırıdır. Bundan dolayı ısrarla takip edilmeyen alacakların zamanaşımına uğraması halinde bunların şüpheli alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Aksini düşünmek şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırıp giderleştirilmesi uygulamasını (amacı dışında kullanılması suretiyle) bir vergi planlaması aracına dönüştürecektir.

Ayrıca dava safhasındaki alacaklar ile ilgili olarak, borçlunun zamanaşımı iddiasını mahkemenin haklı görmesi halinde dava reddedilmektedir. Davanın bu şekilde reddedilmesi durumunda alacağın dava safhasında bir alacak olması niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Oysaki Vergi Usul Kanununa göre dava safhasında olmayan bir alacağın şüpheli ticari alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli alacak kabul edilmektedir. Bu nedenlerle zamanaşımına uğrayan alacakların şüpheli ticari alacak olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Yukarıda yer verilen özelge ve genel yazıda görüldüğü üzere, vergi idaresinin görüşü de zamanaşımına uğrayan alacağın değersiz alacak veya şüpheli ticari alacak olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı yönündedir.

Dr. Mehmet YÜCEL  
Vergi Müfettişi

#### Kaynakça

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- HUD, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İst. 2012
- Tuğsan YILMAZ; Eksik Borç Nedir? Doğuştan Eksik Borçlar Nelerdir? <http://www.tugsan.yilmaz.av.tr/genel/eksik-borc-nedir-dogustan-eksik-borclar-nelerdir> (Erişim:21.03.2017)
- VMD, Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ank. 2013
- Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin Esas No:2015/5467, Karar No:2015/6963 sayılı Kararı

# ŞİRKET ORTAKLARININ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN, ŞİRKETİN ÖDENMEYEN BORÇLARINDAN SORUMLU TUTULMASI

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

Anonim ve limited şirket ortakları ile kanunî temsilcilerinin Şirketin ticarî borçlarına ve amme borçlarına ilişkin sorumlulukları, bu yazımızda özetlenmiştir.

## 1. ORTAKLARIN DURUMU:

### 1.1. Ticaret Hukuku Açısından Durum:

Gerek anonim şirkette gerekse limited şirkette, ortağın ortak sıfatıyla aslî borcu, sermaye taahhüdünü ödemekten ibarettir. Sermaye borcu, ortağın şirket sözleşmesiyle şirkete karşı yüklendiği borcu ifade eder. Sermaye borcunu tam olarak yerine getiren ortağın sorumluluğu da sona erer. Ancak, ortağa sermayeden iadeler yapılmış veya haksız kâr ya da faiz ödenmişse, sorumluluk bu miktarda canlanır. (TTK m. 532/1) Bu açıdan, ortakların sorumluluğu şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Yani ortaklar, şirketin borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye miktarına kadar bütün malları ile sorumludurlar. Bunu aşan kısım dolayısıyla hiçbir sorumlulukları yoktur. Bu sebeple, taahhüt ettikleri sermaye paylarının tamamını ödemiş oldukları takdirde, prensip olarak ve ortak sıfatları nedeniyle herhangi bir şahsi sorumluluğa maruz kalmazlar. Azami kayıpları, fiilen ödedikleri sermayeyi kaybetmek ve taahhüt edip henüz ödemedikleri sermayeyi ödemek zorunda kalmaktan ibarettir.

Sermaye şirketi ortaklarının, şirket alacaklıları karşısındaki hukuki durumu ise “ortaklar şirket borçlarından sorumlu değildirler” esası ile ifade olunur. Ticaret Kanunumuz şirket alacaklıları ile ortaklar arasında bir hukuki bağlantı kurmamış, alacaklılara kural olarak, ortakları izleme imkanı tanımamıştır. Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 07.04. 1971 tarihli kararında “ *limited ortaklığın borcundan dolayı ortaklar doğrudan doğruya takip edilemezler*” denilerek bu kurala işaret edilmiştir. (E. 1970/160 K. 230) Anonim şirket ortaklarına da şirkete girerken taahhüt ettikleri veya sonradan iktisap ettikleri hisse bedellerinin tediyesi dışında bir sorumluluk yükletilemez.

Şirket alacaklılarının, bu alacakları dolayısıyla ortakların mal varlıklarına başvuramayacakları açıktır. Şirket alacaklılarına karşı sorumluluk, birinci derecede ve mal varlığı ile sınırsız olarak, şirket tüzel kişiliğine aittir.

### 1.2. Kamu Hukuku Açısından Durum:

Ticaret hukuku açısından geçerli olan “*ortakların, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye borcu dışında hiçbir sorumlulukları yoktur*” kuralı, anonim şirketlerde vergi hukuku açısından da geçerlidir. Ancak, limited şirketlerde durum farklıdır.

29.07.1998 tarihinden itibaren 4369 sayılı Kanunla değiştirilen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35. maddesi ile, limited şirket ortakların sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Yeni hükme göre, limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacaklarının tamamından, kendi sermaye payları oranında, doğrudan doğruya sorumlu ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tâbi bulunmaktadır. Takibatın tahakkuk aşamasında değil tahsilât aşamasında yapılması gerekir.

Örnek vermek gerekirse, eskiden 5 milyar sermayeli bir limited şirket 500 milyarlık amme borcunu ödemezse ve ortaklar sermaye taahhüt borcunu, ödemiş iseler, şahsi malvarlıkları ile sorumlu olmuyorlar, amme alacağı sadece limited şirketten ve yöneticilerden tahsil edilmeye çalışılıyor, yönetici vasfı bulunmayan ortaklara gidilemiyordu.

29.07.1998 den itibaren örneğimizdeki 500 milyar amme alacağı, yönetici sıfatı olmasa bile, limited şirket ortağından ortaklıktaki hisse nisbeti ile orantılı olarak (mesela limited şirkette % 30 ortak ise  $500 \times 0,30 = 150$  milyar ile sınırlı olmak üzere) aranacaktır. Halbuki bu şirket anonim şirket olsaydı, yönetici sıfatı olmayan ortaktan sadece ödemedikleri sermaye taahhüt tutarının ödenmesi istenebilirdi.

Burada cevaplandırılması gereken bir soru da, alacaklı amme idaresinin, şirketten tahsil imkanı bulunmayan bir amme alacağının mevcudiyeti halinde, hangi ortağa müracaat edebileceği meselesidir.

Ortakların malvarlıklarıyla sınırlı şahsi sorumlulukları ikinci derece olup, amme alacağının şirketten tahsili imkânın bulunmaması şartına bağlı olduğuna, ayrılan ortakların sorumlulukları hususunda kanunda ayrıca bir hüküm bulunmadığına ve payı devralan onu bütün hak ve borçları ile devraldığına göre; doğrudan doğruya sorumluluklarına başvurulabilecek olanlar, borcu ortaklıktan tahsili imkanının bulunmadığının tesbit edildiği tarihte ortak olanlardır.

Bu konuda Danıştay 7. D. 30.05.1967 T., E. 1967/124, K. 1967/1829 sayılı kararında “35. maddeye göre şeriklere ancak tahsil imkansızlığı tahakkuk ederse rücu edilebilir. Binaenaleyh tahsildeki imkansızlık ortaya çıkmadan şerikler sorumlu tutulamayacaklarına göre, sorumlu olan şerikleri imkansızlık tarihine göre tesbit etmek lazımdır.” şeklinde hüküm vermiştir.

35. maddedeki ortakların sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir. Zira 33. maddenin aksine 35. madde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörmemiştir.

Limited ortak sorumluluğu oranında amme alacağını ödediğinde sorumluluktan kurtulacak, şirketten alacaklı diğer bir amme alacaklısının AATUK 35 göre aynı şirket ortağına başvurması halinde, ortak yaptığı ödemeyi def'i olarak ileri sürebilecektir.

Tekrar vurgulamak gerekirse yukarıdaki açıklamalarımız, şirket yönetim organları içinde yer almayan yani kanuni temsilci konumunda bulunmayan (pasif pozisyondaki) ortaklarla ilgili olup, şirketin yönetiminde rol alınmış olması halinde kanunî temsilcilerin durumu başlıklı bölümdeki açıklamalar dikkate alınmalıdır.

## **2. ŞİRKET ORTAKLARIN PAY DEVRİ HALİNDEKİ SORUMLULUKLARI:**

Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu yukarıda da belirtildiği gibi yalnızca şirkete karşı ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Anonim şirket ortaklarının şirket alacaklılarına karşı bir sorumlulukları yoktur. Bu durum hem ticari borçlar hem de kamu hukuku borçları açısından geçerlidir.

Limited şirket ortaklarının ise, kamu hukuku borçlarından ikinci derece ve sınırlı şahsi sorumluluğu söz konusu olduğundan, yeni ortağın pay devrinden önceki borçlardan da sorumluluğu söz konusu olacaktır. Çünkü, usulü dairesinde yapılmış devir işlemi sonunda, pay defterine kayıtlı birlikte devredenine yerine geçen yeni ortak, ortaklık payının bütün hak ve

borçları ile birlikte devralmış olacaktır. Özetle, devirden sonra doğan borçlar açısından devreden ortağın herhangi bir sorumluluğu bulunmazken, devirden önce doğmuş olan borçlar açısından devralan ortağın sorumluluğu, ortaklık payını bütün hak ve borçlarıyla birlikte devraldığından, mevcut olacaktır.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında: “*Limited şirketteki hissesinin tamamını noter tasdikli hisse devir sözleşmesi ile devrettiği ve bu durumun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayımlanarak tescil ve ilan edildiği hususlarının taraflar arasında ihtilafsız bulunması karşısında, şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan davacı, hisse devrinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarından sorumlu tutulamaz*” denilmiştir. ( D. 7. D.,T. 27.06.2001, E. 2000/3801, K:2001/2776)

### **3. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN DURUMU:**

Kanunî temsilci, anonim şirketlerde yönetim kurulu ve limited şirketlerde ise şirket müdürü veya birden fazla müdür varsa müdürler kuruludur.

Bilindiği üzere, anonim şirketlerde yönetim kurulu, ortaklar arasından genel kurulca seçilen üyelerden oluşur.

Limited şirketlerde müdürler, ortaklar kurulu tarafından ortaklar arasından veya dışarıdan seçilir. Müdür sayısı birden fazla ise kanunî temsilci, bunların tamamından oluşan müdürler kuruludur. Limited şirket sözleşmesi ile veya daha sonra ortaklar kurulu kararı ile müdürlük sıfatı ortaklardan veya dışarıdan bir ya da birkaç kişiye bırakılmamış ise kuruluş sırasında ortak olanların tamamı, müdür sıfatını haiz sayılır.

#### **3.1. Ticaret Hukuku Açısından Durum:**

T.T.K.’nun 336’ncı maddesine göre kanun ve ana sözleşmelerin yüklediği görevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri, bu yüzden oluşan zararlar dolayısıyla anonim şirkete, şirket ortaklarına ve şirket alacaklarına karşı müteselsilen sorumludurlar.

Yönetim kurulu üyelerinin kusurlu eylemleri ile şirkete verdikleri doğrudan zararlar dolayısıyla bunlar hakkında genel kurul kararına istinaden şirket ve hattâ teminat göstermek şartı ile % 10 paya sahip azınlık tarafından sorumluluk dâvası açılabilir.

Öte yandan, şirket ortaklarının ve alacaklılarının da yönetim kurulunun anonim şirkete verdikleri zararların tazminine yönelik dâva açmaları mümkündür. Şu var ki bunlar, tazminatın kendilerine değil şirkete verilmesini isteyebilirler.

Bütün bu dâvalarda yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu bulunmaları şarttır.

Limited şirketlerin kanunî temsilcisi sayılan müdürler kurulu üyelerinin ve münferit müdürlerin durumu da aynıdır. Çünkü TTK’nın 556. maddesi mucibince, limited şirketlerin idaresine memur kişilerin şirketin kuruluşundan ve idaresinden doğan hukuki ve cezai sorumlulukları, anonim şirketlerdeki hükümlere tabi bulunmaktadır.

Kanunî temsilcilerin ticaret hukuku açısından sorumluluk durumları, yukarıda özetlenen şekilde olmakla beraber, açılan davalar sonucunda kararlaştırılan tazminatların dâvacılara değil şirkete ait

olması ve verilmesi sebebiyle, özellikle alacaklıların uygulamada bunlar aleyhine dâva açmak yoluna pek nadir olarak gittikleri görülmektedir.

### 3.2. Kamu Hukuku Açısından Durum:

Âmme alacakları ve özellikle vergi hukuku açısından durum farklıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi hükmüne göre, anonim ve limited şirketlerin birer kurum olarak mükellef ve sorumlu sıfatıyla yapmak zorunda oldukları ödevler, onların kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bunların görevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle bu şirketlerin varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, rüçû hakları bâki kalmak şartı ile ((VUK 10/3), görevlerini yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin varlıklarından alınır (VUK 10/2).

Vergi Daireleri, bu hükme istinaden, şirketlerden tahsil edilemeyen vergiler ve cezalar ile gecikme faiz ve zamları için yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı veya tamamı hakkında takibat yapmaktadırlar. Sorumluluk için, şirket hakkında yapılan takibatın sonuçsuz kalması ve kanunî temsilcilerin kusurlu olmaları şart ise de, vergi daireleri bu şartı aramaksızın takibata tevessül etmekte, ancak Danıştay şirket hakkındaki takibat tamamen sonuçlanmaksızın yapılan takipler ile kusurlu olmadığını ispatlayan kanunî temsilciler aleyhindeki takipleri, kanuna aykırı bularak reddetmektedir.

Vergi Usul Kanunu dışında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde de, tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan âmme alacaklarının kanunî temsilcilerin varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği yolunda bir hüküm bulunmaktadır.

Vergi daireleri bu hükme istinaden, şirkette tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergileri de şirket hakkındaki takibat sonuçlanmadan kanunî temsilcilerden takip ve tahsile tevessül etmekte, ancak bu tür takipler de mezkur hükmün sadece Vergi Usul Kanunu (Md:10) kapsamına girmeyen âmme alacaklarını kapsadığı gerekçesi ile Danıştay tarafından iptal edilmektedir. Danıştay'ın bu yasaya uygun ve istikrarlı tutumuna rağmen vergi daireleri halen, şirketten tahsil imkanlarının tükenmesini beklemeksizin "ÖDEME EMRİ" düzenlemek suretiyle yöneticilerin mal varlığına yönelebilmekte, hatta takip edilen amme alacağı ile hiç ilgisi olmayan, (sorumlu tutulamayacak) kişileri dahi hedef alabilmektedir.

### 4. KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNUN BAŞLAMASI, BİTMESİ VE ZAMANAŞIMI SÜRELERİ:

Kanuni temsilcilerin, bu görevde buldukları döneme ilişkin işlemlerden sorumlu olmaları, yani göreve gelmeden önceki ve görevleri bittikten sonraki dönemlere ait işlemler nedeniyle sorumlu olmayacakları prensibi vardır.

Ancak, bu kuralın istisnaları ve hangi işlemlerin "görev süresine ilişkin işlem" sayılacağı konusunda özellikler mevcuttur.

TTK nun 337 nci maddesi gereğince yeni seçilen yönetim kurulu üyeleri, kendilerinden önceki üyelerin işlemlerini incelemekle yükümlü tutulmuşlardır. Söz konusu maddeye göre, yeni seçilen veya tayin olunan üye, kendinden önceki yönetim kurulu üyelerinin belli olan yolsuz işlemlerini denetçilere bildirmeye mecburdurlar.



Aksi halde önceki üyelerin sorumluluklarına iştirak etmiş olurlar. Burada “belli olan” teriminin ifade ettiği anlam, objektif özene sahip yönetim kurulu üyesinin fark edebileceği yolsuzluk olması gerektiği kanaatindeyiz. Öte yandan göreve yeni gelen bir yöneticinin geçmişteki tüm işlemleri denetleme görevi olduğunun düşünülmemeyeceği, göreve gelindikten sonraki işlemlerin icrasında, varsa ve gerekli ise, bu işlemlerle ilgili evveliyatın tetkiki görevi bulunduğu şeklinde yorum yapılması icap ettiği kanaatindeyiz.

TTK'nun 300/8 inci maddesi uyarınca şirketi temsile yetkili kimselerin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33 üncü madde gereğince tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38 inci maddede ise, ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında, kayıtların gazete ile ilan edildiği günü takip eden işgününden itibaren hüküm ifade edeceği, kurala bağlanmıştır.

Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı değil olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret sicilinde tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından sorumluluğu iyi niyetli üçüncü kişilere karşı devam eder.

Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla veya uzaklaştırılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin VUK'un 10 uncu maddesi uyarınca, şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı borçlardan sorumlu tutulması mümkün değildir. Bu konuda yerleşmiş yargı kararları da mevcuttur.(DVDDGK, 31.03.1995, 21/116) Ancak bu fiili ayrılma veya uzaklaştırılma halinin tevsik edilebilmesi gerekir.

Kanuni temsilcilere karşı açılacak sorumluluk davalarında TTK 340 ıncı maddenin yollaması ile 309 uncu maddedeki zamanaşımı süreleri uygulanır. TTK 309, üç tip zamanaşımı süresi öngörmüştür. Bunlardan ilki iki yıllık zamanaşımı süresidir.

Buna göre, açılacak sorumluluk davasında davacı sorumluları ve zararı öğrenmesinden itibaren iki yıl içinde sorumluluk davasını açmalıdır. Diğer beş yıllık zamanaşımı süresidir. Sorumlular ya da zarar öğrenilsin öğrenilmesin, sorumluluk davası zarar verici fiilin meydana gelmesinden başlamak üzere beş yıllık zamanaşımı süresine tabidir.

TTK m. 309/4 gereğince, şayet sorumluluğu gerektiren fiil aynı zamanda bir suç teşkil ediyor ve bu suça ait zamanaşımı süresi TTK'nın 309 uncu maddesinde öngörülen sürelerden daha uzun ise, davacı, ceza zaman aşımı süresi içerisinde sorumluluk davası açabilme imkanına sahiptir.

## **5. GERÇEK ORTAĞIN VEYA GERÇEK YÖNETİCİNİN PERDE ARKASINDA OLMASI:**

Uygulamada piyasayı dolandırmak veya yoğun şekilde vergi kaçakçılığı yahut diğer yasa dışı işlemler yapmak amacıyla kurulan veya bu tür işlemlere yönelen şirketlerde gerçek ortak yerine, başkalarının ortak olarak gösterildiklerine veya kanuni temsilci olarak gerçek yöneticiler yerine, yine yönetimde rolü olmayan kişilerin kanuni temsilci olarak gösterildiklerine, böylelikle gerçek failerin isminin geçmediği ortamlar yaratıldığına rastlanmaktadır.

Ortak imiş gibi veya kanuni temsilci imiş gibi gösterilenlerin genellikle, çok yaşlı, çok genç, çok fakara ve çok cahil kişilerden oluştuğu ve bunların küçük menfaatler karşılığında isimlerini ve imzalarını kullandıkları görülmektedir.

Hukukta prensip olarak resmen kim ortak ise veya kim kanuni yönetici ise, bu sıfatlardan kaynaklanan işlemlerde muhatap o kişilerdir.

Kanunlarımızda, başkasının arkasına gizlenme olaylarında, perde arkasındaki kişilerin muhatap alınmasına yönelik çok açık hükümlere rastlanmamaktadır. Muhtelif kanunlardaki bazı hükümlere ve temel hukuk kurallarına dayanılarak ve çok kuvvetli ispat unsurları ortaya konularak, perde arkasındaki gerçek failerin muhatap alınması mümkün olabilir, ancak bu konuda yeterli içtihat oluşmuş değildir.

## İŞ KANUNU MADDE 64 TELAFİ EDİCİ ÇALIŞMA

**MADDE 64** ;TELAFİ ÇALIŞMASI; Zorunlu nedenlerle işin durması, ulusal bayram ve genel tatillerden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesi veya benzer nedenlerle işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması veya tamamen tatil edilmesi ya da işçinin talebi ile kendisine izin verilmesi hallerinde, işveren iki ay içinde çalışılmayan süreler için telafi çalışması yaptırabilir. Bu çalışmalar fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma sayılmaz.

Telafi çalışmaları, günlük en çok çalışma süresini aşmamak koşulu ile günde üç saatten fazla olamaz. Tatil günlerinde telafi çalışması yaptırılamaz.

**TELAFİ EDİCİ ÇALIŞMA** Telafi çalışması 2003 yılında çıkartılan 4857 sayılı İş Kanunumuz ile düzenlenmiş olan çalışma türlerinden biridir. Çeşitli atipik ve esnek çalışma modelini ülkemiz iş mevzuatını sokan 4857 sayılı Kanun bir iş sözleşmesi altında çalışır iken uygulanabilecek esnek çalışma yöntemlerinden biri olarak telafi çalışmasını da düzenlemiştir.

İş hukukuna göre “telafi çalışması”, çeşitli sebeplerden dolayı **işin durması, işyerinin tatil edilmesi veya işçinin talebi ile kendisine izin verilmesi hallerinde**, işçinin çalışmadığı sürelerin daha sonra çalışılarak telafi edilmesidir.

Bu usule özellikle ulusal bayram ve genel tatil günlerinin öncesinde veya sonrasında yada aşırı soğuk veya sıcak havalara, kar, tabii afet gibi nedenlerle işyerinde çalışma yapılamaması durumlarında başvurulmaktadır. Keza çeşitli nedenler ile işyerinin tatil edilmesi halinde daha sonraki günlerde normal çalışma saatleri veya günleri dışında da olabilecek şekilde telafi çalışması yaptırılmaktadır.

**Fazla Çalışma (Fazla Mesai) Sayılmaz** Telafi çalışmasının bir esnek çalışma modeli olduğundan söz ettik. Bunun en temel nedeni normal çalışma süresinin dışında da olabilecek şekilde yapılabilecek bir telafi çalışmasının **fazla çalışma** veya **fazla sürelerle çalışma** sayılmıyor oluşudur.

Bu ise hukuki açıdan önemli bir sonuç doğurur: İşçiye telafi çalışması karşılığında verilecek ücret zamlı değildir. Haftalık çalışma süresinin sözleşmelerle kırkbeş saatin altında belirlendiği durumlarda ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve kırkbeş saate kadar yapılan çalışmalar fazla sürelerle çalışmalardır.

Fazla sürelerle çalışmalarda, işçinin ücreti yüzde 25 zamlı ödenir. Haftalık kırkbeş saati aşan çalışmalar ise fazla çalışmadır ki, fazla çalışmalarda da, işçinin ücreti yüzde 50 zamlı olarak ödenir.

Oysa “telafi çalışması” söz konusu olduğunda işçinin ücretinde bir değişim olmaksızın bir esnek çalışma söz konusudur.

Zorunlu nedenlerle işin durması, ulusal bayram ve genel tatillerden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesi veya benzer nedenlerle işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması veya tamamen tatil edilmesi ya da işçinin talebi ile kendisine 4857 sayılı İş Kanunu, iş

sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile öngörülen yasal izinleri dışında izin verilmesi hallerinde, işçinin çalışmadığı bu sürelerin telafisi için işçiye yaptırılacak çalışma, telafi çalışmasıdır.

### **İşverenin Keyfine Göre Yapılamaz**

Telafi çalışmasının böylesine önemli bir sonuç doğurmasından ötürü İş Kanunu telafi çalışması yapılabilecek halleri özel olarak belirlemiş ve telafi çalışmasını bir prosedüre bağlamıştır.

Buna göre telafi çalışması yaptıracak işveren; bu çalışmanın **4857 sayılı İş Kanunu'nun 64'üncü maddesinde sayılan nedenlerden hangisine dayandığını açık olarak belirtmek ve hangi tarihte çalışmaya başlanacağını ilgili işçilere bildirmek zorundadır.**

Belirttiğimiz üzere telafi çalışması normal çalışma günleri ve saatleri dışında da yapılıyor olabilir, ancak bu işçilere önceden bildirilmelidir. **İşçinin talep etmesi halinde**, işverenin telafi çalışması yapılacak gün veya saat için işçiye izin verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira işverenin işçiye, mevzuatta yer alan veya sözleşmede hüküm altına alınan hallerin dışında izin vermesi zorunluluğu yoktur.

### **Ne Zaman Yapılabilir?**

4857 sayılı Kanunun 64 maddesinde telafi çalışmasını ve telafi çalışmasının şartlarını düzenlemiştir.

Buna göre telafi çalışmasına işyerinde işin durması dolayısıyla ve şu hallerde başvurulur: - Zorunlu nedenlerle (örneğin elektriğin kesilmesi gibi) işyerindeki işin durması, - Ulusal bayram ve genel tatillerden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesi, - Çeşitli nedenlerle işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması veya işyerinin tamamen tatil edilmesi, - İşçinin talebi ile kendisine izin verilmesi.

### **Ne Zaman Yapılmalıdır?**

Belirttiğimiz üzere telafi çalışmasının prosedürleri İş Kanunu ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu prosedürlerden önemli birini de telafi çalışmasının zamanı oluşturur.

Telafi çalışması işyerinde çalışmaması halinden itibaren iki ay içinde yapılabilecektir. İki ayı geçtikten sonra telafi çalışması mümkün olmayacaktır. Bu şekilde yapılan telafi çalışmaları fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma sayılmaz.

Kanun telafi çalışma saatlerine günlük bir üst sınır da getirmiştir. Buna göre telafi çalışmaları, günlük en çok çalışma süresini aşmamak koşulu ile günde üç saatten fazla olamaz. Tatil günlerinde telafi çalışması yaptırılmayacağı da ayrıca kanunda yer bulmuş bir husustur.

### **Telafi Çalışması nasıl uygulanır**

Çalışma sürelerinin esnek çalışma şeklinde düzenlenmesi İş K. 63. maddesi ile hükme bağlanmış ve bazı özel durumlarda eksik veya fazla çalışmaların telafi edilmesi şeklinde düzenlenebileceği de 64. madde ile açıklanmıştır.

Çalışma Süreleri Yönetmeliğinin 7. maddesinde, "Telafi çalışması yaptıracak işveren; bu çalışmanın 4857 sayılı İş Kanunu'nun 64 üncü maddesinde sayılan nedenlerden hangisine dayandığını açık olarak belirtmek, hangi tarihte çalışmaya başlanacağını, ilgili işçilere bildirmek zorundadır.

Telafi çalışması, kaynağını oluşturan zorunlu nedenin ortadan kalkması ve işyerinin normal çalışma dönemine başlamasını takip eden 2 ay içerisinde yaptırılır. Telafi çalışması, günlük en çok çalışma süresi olan 11 saati aşmamak koşulu ile günde 3 saatten fazla olamaz.

Telafi çalışması, tatil günlerinde yaptırılmaz.”

### **Yasal düzenleme, işverenin telafi çalışması yaptırabilmesi için 4 şart belirlemektedir:**

- \* Telafi çalışmasının hangi nedene dayandığının açıkça belirtilmesi
- \* Telafi çalışmasının hangi tarihte yapılacağını açıklanması
- \* Telafi çalışmasının normal çalışmaya döndükten sonra iki ay içinde yaptırılması
- \* Çalışma süresinin bayram ve tatil günlerinde yaptırılmaması, normal çalışma günlerinde yaptırılan telafi çalışmasının normal çalışmalar dâhil günlük 11 saati aşmaması.

**Telafi çalışmasının hangi hallerde yaptırılacağı 64. maddede yer almıştır.**

## **TELAFI EDİCİ ÇALIŞMA**

### **Murat YETİK**

Sosyal Güvenlik Denetmeni

### **1. Giriş: Çalışma Hayatında Esneklik, Telafi Çalışması ve Yasal Düzenlemeler**

Çalışma hayatında esneklik ihtiyacı son dönemlerin üzerinde en çok durulan konularından biri olmuştur. Bu durumu göz önünde bulunduran yasa koyucu, 4857 sayılı İş Kanununda esneklik sağlamaya yönelik pek çok hükme yer vermiştir. Gerçekten; iş sürelerinin haftanın çalışılan günlerine farklı bölünebilmesi (4857 sayılı Kanun md. 63), fazla çalışma karşılığında serbest zaman kullanılabilmesi (4857 sayılı Kanun md. 41) gibi pek çok hüküm yeni Kanunda yer almıştır.

İş Kanununun, işin düzenlenmesinde esneklik sağlamaya yönelik hükümlerinden biri de 64. maddede düzenlenen telafi çalışmasıdır. 4857 sayılı Kanunda yapılan düzenleme, özellikle telafi çalışmasını gerektiren nedenler konusunda, İsviçre İş Kanunundaki (md. 11) düzenlemeyle benzerlik göstermektedir. Telafi çalışması önemli bir ihtiyacı karşılamaya yöneliktir.

Nitekim telafi çalışmasıyla, işgücü kaybının azaltılması mümkün olduğu gibi, işçinin izin ihtiyacının belirli ölçülerde karşılanması mümkündür.[1] Telafi Çalışması, 4857 sayılı İş Kanununun 64. maddesinde ve İş Kanununa İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarih/Sayısı, 06.04.2004/25425) md. 7’de düzenlenmiştir.

### **2. Telafi Çalışması Kavramı**

Telafi çalışması: işçinin zorlayıcı veya herhangi bir nedenle çalışmaması/çalışmaması sonucu yitirilen çalışma sürelerinin belirli bir zaman dilimi (hafta, ay) içinde normal iş sürelerinin üzerinde çalışarak telafi edilmesine imkan veren bir esnek çalışma modelidir.

Böylece kaybedilen iş günlerinde veya çalışma saatlerinde yapılamayan çalışma, ileride daha fazla bir süre çalışarak karşılanmış olmaktadır.[2] Fakat bu çalışma, fazla çalışma ya da fazla sürelerle çalışma olarak kabul edilmez.

### 3. Telif Çalışması Yapılabilecek Haller

4857 sayılı İş Kanunu md. 64'e göre telif çalışması yaptırılacak durumlar üç başlık altında toplanabilir:

- a. Zorunlu nedenlerle işin durması,
- b. Ulusal bayram ve genel tatillerden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesi veya benzer nedenlerle işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması, tamamen tatil edilmesi,
- c. İşçinin talebi ile kendisine izin verilmesi halleridir.

Telif çalışması yaptırılacak bu üç durum ana hatları ile ele alınacaktır. Buna göre;

#### 3.1. Zorunlu Nedenlerle İşin Durması

Zorunlu neden, "zorlayıcı (mücbir) sebep" olarak anlaşılmamalıdır.

Elbette, zorlayıcı bir sebeple; yani önceden öngörülemeyen ve kaçınılmayan, kusurdan uzak, tarafların dışında meydana gelen yangın, deprem, sel baskını gibi doğal afetler veya yasama ve yürütme organının kararları veya işlemleri ile iç savaş gibi sosyal olaylar nedeniyle işyerinde faaliyetin durması halinde işveren telif çalışması uygulayabilir.[3]

İşverenin telif çalışması yaptırabilmesi için zorunlu nedenle işyerinde işin asgari bir süre durmuş olması şart değildir. İşyerinde iş, zorunlu nedenle bir gün durmuş olsa bile bu koşul gerçekleşmiş sayılır.[4] Ancak belirtelim ki zorlayıcı sebeplerin dışında, diğer zorunlu nedenlerle işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması veya tamamen tatil edilmesi halinde de telif çalışması yaptırılacaktır.

Dolayısıyla zorlayıcı sebep sayılmayan, örneğin makinaların veya fırınların bakımı veya tamiri ya da elektrik arızaları nedeniyle işyerinin tatil edilmesi veya işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması durumunda da telif çalışması yaptırılacaktır.

Buna karşılık, ekonomik veya mevsimsel nedenlerle işyerinin tatil edilmesi veya işyerinde normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması halleri telif çalışması yaptırılmasının gerekçesini oluşturmaz.[5]

Ancak yukarıda söylenenin tam tersine öğretide bir diğer görüşe göre uluslararası veya ulusal ekonomide ortaya çıkıp da işyerini etkileyen "genel bir ekonomik kriz" yahut yine bu işyerini de olumsuz etkileyen "sektörel bir kriz" hatta sırf bu işyerine özgü olarak gerçekleşen bir ekonomik krizin dahi "zorunlu neden" veya "zorunlu neden benzeri hal" sayılarak telif çalışmasına imkan vereceği de belirtilmektedir.[6]

Hatta, başta İstanbul olmak üzere kimi yörelerimizde kışın kar yağışı yahut sel yüzünden ulaşımın durduğu günlerle karşılaşmaktadır. Bizce böyle hallerde de telif çalışmasına imkan veren bir olgunun bulunduğu açıktır.[7] Kanımızca, Akyiğit'in bu paragrafta paylaşılan düşünceleri daha isabetlidir.

#### 3.2. Ulusal Bayram ve Genel Tatillerden Önce veya Sonra İşyerinin Tatil Edilmesi veya Benzer Nedenlerle İşyerinde Normal Çalışma Sürelerinin Önemli Ölçüde Altında Çalışılması, Tamamen Tatil Edilmesi

Telif çalışması yapılmasını mümkün kılan bir diğer durum ulusal bayram ve genel tatillerden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesidir.

Takvim gereği ulusal bayram veya tatil günleri ile hafta tatili günleri arasında bazen yarım, bir, bir buçuk işgünü girebilmekte ve bu günlerde işverenin kararıyla işyeri tatil edilebilmektedir.

Yasa, 64/1 hükmüyle çalışılmayan bu sürelerin sonradan çalışarak telafisine olanak tanımaktadır.[8] Öte yandan, her ne kadar hükümde, "...ulusal bayram ve genel tatil günlerinden önce veya sonra işyerinin tatil edilmesi..." nden söz edilmiş ise de işverenin bu olanaktan yararlanabilmesi için, belirtilen tatil günlerinin öncesinde veya sonrasında işyerinin tamamının tatil edilmesine gerek bulunmayıp, sadece bir kısmının tatil edilmesinin veya sadece belirli işçilerin tatil edilmesinin de yeterli sayılması gerekir.[9]

### **3.3. İşçinin Talebi İle Kendisine İzin Verilmesi**

Kanunda belirtilen ve telafisi mümkün olan izin, işçinin talebi üzerine, zorunluluk olmadığı halde işveren tarafından verilmiş olan izinlerdir. Yönetmelik, bu izinleri "İş Kanunu, iş sözleşmesi ve toplu iş sözleşmeleri ile öngörülen yasal izinler dışında" verilen izinler olarak tanımlamaktadır (Çalışma Süreleri Yönetmeliği md. 7/1).[10] Buna karşılık, yasayla veya sözleşmelerle işçiye verilmesi zorunlu olan izinler karşılığında telafi çalışması yaptırılmaz (örneğin hafta tatili, doğum, evlilik, ölüm izni vb.).[11]

Talep halinde işverenin kendisine mutlaka izin verme zorunluluğu yoktur. O halde, burada dikkati çeken bir nokta; işçinin isteğiyle kendisine izin verilmesinin herhangi bir nedene bağlanmayıp tamamen tarafların anlaşmasına terk edildiğidir.[12] İşçinin izin talebinde, ileride telafi çalışması yapacağını belirtmesi veya işveren izni telafi çalışması yapması şartına bağlaması gerekir; uyuşmazlık halinde, iznin işçinin ileride telafi çalışması yapması koşulu ile verildiğini ispat etme yükümlülüğü işverene aittir.[13]

İşçinin talebi üzerine verilen iznin ne kadar olduğunda telafi çalışmasına imkan vereceği yasada ve yönetmelikle sessiz geçilmiştir. İşçiye tam gün yani o günkü (veya günlerin) çalışma borcundan tümüyle kurtarır şekilde izin verilmesi halinde problem olmadığını söylenebilir.

Fakat acaba bir/birkaç saat yani günün sadece belli bir kısmı için (kısmen) izin verilmesi halinde de telafi çalışmasına gidilebilir mi? Burada verilen iznin mutlaka günlük/haftalık çalışma süresinden önemli ölçüde az bir süreyi kapsaması gerekmez kanısındayız.

İzin, işçinin talebi üzerine ne miktarda olursa olsun telafi amaçlı (koşullu) verilmişse, telafi çalışması gündeme gelebilecektir. Örneğin işçinin (ve yasa ve sözleşmeye göre izin verilmesini/makul görülmesini gerektirir bir durum yokken) özel bir durumu için (günde 8 saat çalışılan bir işyerinde/işte) 2 gün üst üste 2'şer saat yahut daha düşük bir süre izin talep etmesi böyledir.[14]

### **3.4. Telafi Çalışması Yapılmasına Olanak Sağlayan Benzer Haller Kavramı**

İş Kanununun 64. maddesinin 1. fıkrasında benzer nedenlerle işyerine normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışması veya tamamen tatil edilmesi halinde de telafi çalışmasına gidilebileceği öngörüldüğünden, telafi çalışmaları bu fıkra da sayılan nedenlerle sınırlı değildir.[15] Hükümdeki telafi çalışması yapılması olanağı sağlayan benzer haller kavramının geniş yorumlanmasında herhangi bir sakınca da yoktur.

Gerçekten; nedenleri itibariyle geniş bir telafi çalışması yapma olanağı sağlanmasının bir kötüye kullanmaya yol açabileceği ileri sürülemez.

Nitekim önemli bir nedenle işyerinin tamamen veya kısmen tatil edilmesine ihtiyacı olmayan bir işverenin, işçiyi keyfi olarak izinli saymak suretiyle telafi çalışması yoluna gitmesi son derece anlamsız olacağı gibi, telafi çalışmasının iki ay gibi kısa bir sürede yaptırılması zorunluluğu da işçiye bu konuda yeterli güvenceyi sağlayacaktır.[16] Fakat "benzer nedenler" değerlendirilirken dikkatli olmakta da yarar vardır. Örneğin öğretide, yasal grevde geçen sürenin de telafi

çalışmasına götürebileceğinden söz edilmektedir. Bu çeşitli ihtimallere göre tartışılabilirse de yasal grev/lokavt dolayısıyla askıda geçen süre için telafi çalışması olamaz. Zira o dönemde işçinin çalışma borcu yoktur ki telafisine gidilebilsin.[17]

**3.5. Normal Çalışma Sürelerinin Önemli Ölçüde Altında Çalışılması Kavramı** Hükümdeki normal çalışma sürelerinin önemli ölçüde altında çalışılması kavramı, kısmi süreli çalışma için (4857 sayılı Kanun) 13. madde gerekçesinde getirilen ölçüden de yararlanılarak, normal çalışma süresinin en az üçte biri kadar bir süre kısaltılması şeklinde anlaşılmalıdır (Aynı yönde Çalışma Süreleri Yönetmeliği md. 6).[18]

Buna göre, günlük çalışma süresi 7,5 saat olan bir işçi, 64. maddede belirtilen sebeplerle 4 saat çalıştırılmamışsa, o günkü normal çalışma süresinin üçte biri olan 2,5 saatin üstünde bir süre çalıştırılmadığı için bu sürenin telafisi mümkündür.[19]

#### **4. Telafi Çalışmasının İşçiye Bildirilmesi**

Telafi çalışması yaptıracak işveren; bu çalışmanın 4857 sayılı İş Kanununun 64'üncü maddesinde sayılan nedenlerden hangisine dayandığını açık olarak belirtmek, hangi tarihte çalışmaya başlanacağını, ilgili işçilere bildirmek zorundadır (Çalışma Süreleri Yönetmeliği md. 7/2).

#### **5. Telafi Dönemi: Telafi Çalışmasının En Çok 2 Ay İçinde Yaptırılması**

Belirtilen hallerden birisi yüzünden kısmen/tamamen çalıştırılmayan sürelerin bunların yaşandığı tarihten itibaren en çok 2 ay içinde (işverence belirlenen bir sürede) çalışılarak giderimi gerekir. Buradaki ay deyiminin takvim ayı değil o olgudan itibaren geçecek 30 gün (iki ayın ise 60 gün) olarak anlaşılması uygun olur.

İki aylık sürenin artırımı mümkün değildir ve bundan dolayı da işverenden kaynaklanan nedenle 2 aylık süreçte yaptırılmayan telafi çalışmasının yapılmış gibi sayılması sonucuna varılmalıdır.

İşçiden kaynaklandıktan ise ilk fırsatta yapılması düşünülebilir.[20] Telafi çalışması için işveren tarafından belirlenen günde (veya günlerde) işçinin hastalanması veya haklı bir mazereti nedeniyle işbaşı yapamaması gibi nedenlerle telafi çalışması yapılamamışsa, mümkünse iki aylık azami süreyi aşmamak kaydıyla, telafi çalışması daha sonraki günlerde yapılması mümkündür.[21]

Telafi çalışmasını gerektiren nedenin sona erdiği tarih ile işçinin işbaşı yaptığı tarih arasında farklılık olabilir veya işçi bu iki aylık süre içerisinde rapor almış olabilir. Kanımca bu gibi hallerde iki aylık sürenin işçinin işbaşı yaptığı tarihten itibaren başlatılması ve iki aylık süre içerisinde rapor almışsa, telafi süresinin rapor süresi kadar uzadığının kabulü daha uygundur.[22]

Telafi çalışması yaptırılması işçinin izin almış olmasına dayanmakta ise ve işçi eğer iki aylık süre içerisinde henüz telafi çalışması yaptırılmadan iş sözleşmesini haklı nedenlerle sona erdirmişse veya haklı nedenle işverence feshine neden olmuşsa, böyle bir durumda, izin verilen ve fakat telafi çalışması yaptırılmayan sürenin ücretinin kesilmesi mümkün olmak gerekir.[23]

#### **6. Telafi Çalışmasının Tatil Gününe Denk Gelmemesi**

Tatil günlerinde telafi çalışması yaptırılmaz (4857 sayılı Kanun md. 64/son; Çalışma Süreleri Yönetmeliği md. 7/son). Buradaki tatil günü resmi tatil olabileceği gibi sözleşmeyle öngörülmüş bir tatil (Yargıtay 9. H.D. 17.03.2008, 27667/5298) de olabilir.



Ancak örneğin işçi haftada 4 gün ve günde 11'er saat çalışıyorsa veya cumartesileri sözleşmesel tatil yapılmışsa; böyle bir durumda telafi çalışmasının sözleşmesel tatil gününde yapılması gündeme gelebilecektir.[24]–[25]

İşçiye verilmesi gereken hafta tatili gününde veya ulusal bayram ve genel tatil günlerinde yahut belirli nedenlerle işçiye verilmesi gereken mazeret izinlerinde (4857 sayılı Kanun md. 46/III– b) telafi çalışması yaptırılamaz.

Bunun gibi, işçinin raporlu bulunduğu veya örneğin gebelik veya analık izni kullandığı süre içerisinde bu çalışmanın yaptırılamayacağı zaten izahtan varestedir.

Keza, eğer iş sözleşmesi veya eki niteliğindeki personel yönetmeliği veya iç yönetmelik gibi kaynaklarda, akdi tatil veya mazeret izin günleri düzenlenmişse, bu gibi günlerde de telafi çalışması yaptırılamaz.[26]

### **7. Telafi Çalışmasında Yasal Azami Süre**

Her bir günde yaptırılacak telafi çalışması süresiz değildir. Yasal düzenlemeden anlaşıldığına göre, bunun iki sınırı vardır. Öyle ki;

1. Bunlardan birisi, telafi edilecek süreye ait olup, her bir günde yapılacak telafi çalışması süresi 3 saati aşamayacaktır.

İşverenin yasal sınırı aşan telafi çalışması isteğine direnen işçinin bu nedenle işten atılmasını ne haklı fesih ne de iş güvencesi anlamında geçerli fesih sayabiliriz (Yargıtay 9. H.D. 17.03.2008,27667/5298).

2. İkincisi ise; telafi çalışması süresi 3 saati aşmasa bile, işçinin o günkü toplam çalıştığı sürenin “günlük en çok çalışma süresini” aşmaması gerekir. Buradaki günlük en çok çalışma süresi olarak yine günlük 11 saatin baz alınması uygun olur kanısındayız (Çalışma Süreleri Yönetmeliği md. 7/son).[27]

Sonuçta telafi çalışması, o işçinin günlük en çok çalışma süresini aşmamak koşuluyla günde en çok 3 saat olabilecektir. Günlük en çok çalışma süresi 11 saat olarak algılanacağından; örneğin günde 10 saat çalışan bir işçinin o gün yapacağı telafi çalışması (3 saat değil) en çok 1 saat olabilecek demektir.[28]

### **8. Telafi Ücreti**

Yasal koşullara uygun biçimde yaptırılan telafi çalışması fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma sayılmaz (4857 sayılı Kanun md. 64) ve bunlar için zamlı ücret ödenmez. O dönemin normal ücreti zaten önceden ödenmiştir veya zamanında ödenecek demektir.[29]

Şayet telafi çalışması yaptırılabilir bu süre(ler) Kanuna aykırı olarak aşılsa, aşılınan süre fazla çalışma hükümlerine tabi olur.[30] Telafi çalışması, Kanuna göre bir fazla çalışma ve/veya fazla sürelerle çalışma olmadığından İş Kanunu md. 41/2 ve 41/3'e göre zamlı ücret söz konusu olmaz.

Ancak işverenin, telafi çalışma süresi için zamlı ücret uygulaması veya bu yönde sözleşmelere hüküm konulması hukuken geçerlidir. Zorlayıcı nedenle çalışılmayan günlerin telafisi için yapılan çalışmalarda İş Kanununun 40. maddesine göre 1 haftaya kadar ödenen yarım ücretin, telafi çalışması ücretinden mahsup edilmesi gerekir.[31](Aksi yönde bkz. Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 285).

## 9. Telafi Çalışmasının Önceden Yapılması

Kanunun ifadesine çok sıkı bağlanıldığı takdirde, telafi çalışmasının önceden yapılması düşünülmezse de zorlayıcı sebepler dışında çalışılmayan sürelerin önceden çalışarak telafi edilmesi mümkün görülmelidir.[32] Madde gerekçesinde, “daha sonraki günlerde...” yaptırılan telafi çalışmalarından söz edilmekte ise de telafi çalışmasının sadece çalışılmayan günlerden “sonra” uygulanabileceğine ilişkin bir hükme madde metninde yer verilmiş değildir.

Bu nedenle, telafi çalışmasının, bu uygulamayı gerektiren nedenlerin ortaya çıkmasından önce ya da sonra yapılabileceği sonucuna varmak doğru olur. İşçinin daha sonradan kullanmak isteyeceği bir izin için önceden telafi çalışması yapmasını yasaklamanın haklı bir sebebi bulunmamaktadır.[33]

## 10. Telafi Çalışmasının Sonuçları

Hukuken aranan koşullara uygun bir telafi çalışması halinde işçi ücretini (belki de) önceden aldığı ve fakat yapmadığı bir çalışmayı sonradan bir başka günün normal çalışması üzerine (veya hizmet sözleşmesiyle getirilen ve normalde çalışmayacağı tatil gününde) yaparak yerine getirmiş olmaktadır.

Deyim yerindeyse telafi çalışması, işçinin normal iş görme borcunun belli koşullarla işverence tek yanlı olarak veya işçinin isteğiyle izin vererek (yani anlaşmayla) ileriki bir tarihe ertelenmesidir.

Normalde yapılması gereken bir çalışmayı yine normal çalışma (normal çalışma süresi) niteliğiyle ertelenip ileride yine (geçmişe ait) bir normal çalışma niteliğiyle ifa edildiğinden, telafi çalışması fazla çalışma ve/veya fazla sürelerle çalışma olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir (İş Kanunu 64/1, son cümle). Hukuka uygun bir telafi çalışmasında durum budur.

Ancak bazen hukuka uygun bir şekilde başlamakla birlikte sonradan çeşitli yönlerden hukuka aykırı gözükken bir telafi çalışması yahut baştan beri hukuka aykırı ve adına telafi çalışması denilen bir çalışmayla karşılaşılabılır.

İşte böylesi hallerde, yapılan çalışmalara hukuken değer atfetmeyip işverende haksız bir kazanç olarak görmektense normal aştan bir çalışma sayarak bir karşılığa bağlamak daha doyurucudur.[34]

### **Kısaca belirtmek gerekirse bu olgular şunlardır;**

1. (O günün normal çalışmasıyla birlikte 11 saati aşmadığı halde) günde 3 saati aşan kısım duruma göre fazla çalışma ve/veya fazla sürelerle çalışma sayılır.

2. Telafi çalışmasının günlük miktarı 3 saati aşmamakla birlikte onunla beraber o günün toplam çalışma süresi 11 saati aşıyorsa, 11 saati aşan kısmın yine duruma göre fazla çalışma ve/veya fazla sürelerle çalışma sayılması uygun olur.

3. Ertelemenin caiz görüldüğü haller dışında, yasal azami 2 aylık süre geçirildikten sonra yaptırılan çalışmalar(adına telafi çalışması dense bile) hukuken telafi çalışması sayılmaz. Yine duruma göre fazla ve/veya fazla sürelerle çalışma sayılıp karşılığının buna göre ödenmesi gerekir.

4. İşverenin telafi çalışmasına imkan verecek hiçbir olgu gerçekleşmeden kendi başına, tek taraflı olarak belli bir süredeki çalışmayı bir başka süreye ertelemesi ve ilgili işçileri böylece çalıştırması; eğer işçinin bu çalışması ona yönelik izin talebi biçiminde değerlendirilmezse, yine fazla çalışma ve/veya fazla sürelerle çalışma sayılacaktır.[35]

## **11. İşçinin Telafi Çalışması Yapma Yükümlülüğü ve Çalışma Yükümlülüğüne Aykırılığın Yaptırımı**

İşçinin telafi çalışması karşılığı işverenin kendisini izinli saymasını reddetme hakkı bulunmamaktadır.[36]

İşçi, Kanundaki koşullara göre uygulanmasına karar verilen bir telafi çalışmasını yapmakla yükümlüdür.

Bu husus, Kanunun md. 64/1'deki; "... işveren... çalışılmayan süreler için telafi çalışması yaptırabilir" şeklindeki telafi çalışması uygulamasını işverenin takdirine bırakan ifadesinden anlaşılmaktadır.

Esasen telafi çalışması bir fazla çalışma olmadığından işçinin onayı gerekmez.

Telafi çalışmasına katılmayan, çalışmayan işçi, işi ifa borcuna aykırı davrandığından 4857 sayılı Kanun md. 25/2-h'ye göre iş sözleşmesi işveren tarafından haklı nedenle feshedilebilir.[37]

Telafi çalışması yaptırılması işçinin rızasına bağlı değilse de öncelikle verilen izin telafi çalışması karşılığı olduğunun işverence işçiye bildirilmesi ve olası bir uyuşmazlıkta da bu bildirim yapıldığının işverence ispatlanabilecek durumda olması gerekir.

Keza işçinin talebiyle kendisine izin verildiğinde, bu izin telafi çalışması karşılığı olarak verildiğinin de işverence kayıt altına alınması gerekir.[38]

İşçi, haklı nedenler olmaksızın telafi çalışmasını yerine getirmeyi reddettiği takdirde, izin verilen süre için kendisine ödenmiş bulunan ücretin geri alınması da mümkündür.[39]

## **12. Telafi Çalışmasıyla İlgili Yasal Düzenlemelere Aykırılığın Yaptırımı: İdari Para Cezası**

4857 sayılı İş Kanunu md. 104/son' da: "64'üncü maddede öngörülen hükümlere aykırı davranan işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için 220 Türk Lirası idari para cezası verilir" denmiştir.

Anılı ceza 2015 yılında, bu durumdaki her bir işçi için 270 TL olarak uygulanmaktadır.

Belirtelim ki; telafi çalışmasına ilişkin hükümlere aykırılıkta uygulanacak idari para cezası miktarında önemli olan sadece işçi sayısıdır.[40]

### **Kaynakça:**

[1] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 30

[2] Hamdi Mollamahmutoğlu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1128

[3] Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 282

[4] Sarper Süzek, İş Hukuku, Beta, İstanbul, Eylül 2012, 8. Baskı, s. 805

[5] Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 282

[6] Ercan Akyiğit, İş Kanunu Şerhi, Seçkin, Ankara, 3. Baskı, 2008, C. 2, s. 1931

[7] Ercan Akyiğit, Telafi Çalışması, TÜHİS, Şubat 2005, s. 4

[8] Sarper Süzek, İş Hukuku, Beta, İstanbul, Eylül 2012, 8. Baskı, s. 805-806

[9] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 32

[10] Hamdi Mollamahmutoğlu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1131

[11] Sarper Süzek, İş Hukuku, Beta, İstanbul, Eylül 2012, 8. Baskı, s. 806

[12] Ercan Akyiğit, Telafi Çalışması, TÜHİS, Şubat 2005, s. 6

[13] Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 282

[14] Ercan Akyiğit, İş Kanunu Şerhi, Seçkin, Ankara, 3. Baskı, 2008, C. 2, s. 1933

[15] Sarper Süzek, İş Hukuku, Beta, İstanbul, Eylül 2012, 8. Baskı, s. 806

[16] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 34

- [17] Ercan Akyiğit, Telafi Çalışması, TÜHİS, Şubat 2005, s. 6
- [18] Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 282
- [19] Öner Eyrenci, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışmaları, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Özel Sayı, 2007, s. 31-42, s. 35
- [20] Ercan Akyiğit, İş Hukuku, Seçkin, Ankara, 10. Basım, 2014, s. 337
- [21] Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 283
- [22] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 35
- [23] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 35
- [24] Ercan Akyiğit, İş Hukuku, Seçkin, Ankara, 10. Basım, 2014, s. 337
- [25] Çalışılmayan (akdi tatil olan) cumartesi günlerinde telafi çalışması yaptırılmayacağı yönündeki görüş için bkz. Hamdi Mollamahmutoglu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1132 (Dayanak, Yargıtay 9. H.D. 17.03.2008, E. 2007/27667, K. 2007/11104). Aksi yönde bkz. Eyrenci/Taşkent/Ulucan, Bireysel İş Hukuku, Beta, İstanbul, 5. Baskı, 2014, s. 284; Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 36; Öner Eyrenci, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışmaları, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 9, Özel Sayı, 2007, s. 31-42, s. 39
- [26] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 36
- [27] Ercan Akyiğit, İş Hukuku, Seçkin, Ankara, 10. Basım, 2014, s. 337-338
- [28] Ercan Akyiğit, İş Hukuku, Seçkin, Ankara, 10. Basım, 2014, s. 338
- [29] Ercan Akyiğit, İş Hukuku, Seçkin, Ankara, 10. Basım, 2014, s. 338
- [30] Hamdi Mollamahmutoglu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1133
- [31] Hamdi Mollamahmutoglu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1133
- [32] Hamdi Mollamahmutoglu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1128
- [33] Müjdat Şakar, İş Hukuku Uygulaması, Beta, İstanbul, 9. Baskı, Eylül 2011, s. 107
- [34] Ercan Akyiğit, Telafi Çalışması, TÜHİS, Şubat 2005, s. 15-16
- [35] Ercan Akyiğit, İş Kanunu Şerhi, Seçkin, Ankara, 3. Baskı, 2008, C. 2, s. 1942
- [36] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 34
- [37] Hamdi Mollamahmutoglu-Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Turhankitabevi, 5.Bası, Ankara, 2012, s. 1132
- [38] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 34
- [39] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 35
- [40] Ömer Ekmekçi, 4857 Sayılı İş Kanununda Telafi Çalışması Kavramı, Koşulları ve Hükümleri, Çimento İşveren Dergisi, Kasım 2005, s. 38