

İŐ YAŐAMINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNSAI GELİŐMELER VE MEVZUAT DEĐİŐIKLİKLERİ



Halis KALMIŐ*

GİRİŐ

Yapılan mevzuat deđiŐiklikleri, ortaya çıkan uygulamalar ve finansal araçlarda yaşanan sorunlar iş yaşamını önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu kapsamda, vergi deđiŐiklikleri, kamu otoritelerinin işletmelere yükledikleri yükümlülükler, iş yapma biçim ve araçlarında oluşan deđiŐimler ile bu planda kendini gösteren çeŐitli sorunlar önem arz etmektedir. AŞağıda, önemli gördüğümüz üç sorun ve deđiŐikliđe dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

1. Çekler ile İlgili Yaşanan Sorunlar

Piyasaların en önemli ödeme araçlarından olan çeklerde, bugünlerde önemli bir sorun yaşanmaktadır. Bu da, “ödemeden men” uygulamasıdır. Sanayi Bakanı Zafer Çağlayan, Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) iyi niyetli çek sahiplerini korumaya yönelik “ödemeden men” uygulamasının bazı kişiler tarafından kötüye kullanıldığını beyan etmiştir (Zaman Gazetesi, 05.12.2007).

* ÇOMU, B.İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

TTK hükümlerine göre, çek bir ödeme aracıdır. Başka bir ifadeyle, hesap sahibinin bankada bulunan hesabından ilgili kişilere ödeme yapılmasını sağlayan bir araçtır. Bu nedenle, belirlenmiş ibraz süresi içinde (düzenlenen yerde ödenecekse 10 gün, başka bir şehirde ödenecekse 30 gün ve başka bir kıtada ödenecekse 3 ay), çek bankaya ibraz edildiğinde ödenmesi zorunludur. Bununla birlikte, çekin ibraz süresi geçtikten sonra, ödeme muhatabın yani bankanın keyfiyetine ve keşidecinin cayma hakkını kullanıp kullanmamasına bağlıdır (TTK, 708. mad.). Hesapta para yoksa, banka çeki ödemez. Durum itibarıyla, çekte vade yoktur ve çekin üzerinde tarih olması bu durumu değiştirmemektedir. Ancak Türkiye’de piyasaların getirdiği koşullardan ve ticari teamüller çerçevesinde, çek ödemelerinde vade konularak, işleyiş daha pratik hale getirilmiştir. Yasal bir dayanağı bulunmayan bu geleneksel tutum ve davranış, temelde piyasaları ayakta tutan doğal bir uygulamadır. Sadece v Türkiye’ ye özgü özellik taşır ve dünyanın hiçbir yerinde vadeli çek kullanımı şeklinde bir uygulama yoktur.

Bu durum, bir takım riskleri de gündeme getirmektedir. Vadeli olarak düzenlenen çekler, belirlenmiş vade beklenilmeden bankaya ibraz edilebilmekte ve rızası dışında (çalınma, kaybolma, zorla düzenletirme, vs.) elden çıkarılabilmektedir. Özellikle hamiline düzenlenen çeklerde, bu risk daha da belirginleşmektedir. Bu riski ortadan kaldırmak ve iyi niyetli çek sahiplerini korumak amacıyla, TTK’ nun 711. maddesinin 3. bendine “keşideci çekin kendisinin veya üçüncü bir kimsenin elinden rızası olmaksızın çıkmış olduğu iddiasında ise muhatabı çeki ödemekten menedebilir” hükmü konulmuştur. Son zamanlarda yaşanan sorun da, bu düzenlemeden kaynaklanmaktadır.

Art niyetli kişiler, aldıkları mal ve hizmetler için düzenledikleri çekler için, Türk Ticaret Kanunu’nun 711 maddesinin 3. fıkrasına dayanarak “rızam hilafına kesilmiştir” şeklinde muhatap bankaya yazılı talimat vermekte ve ödemeyi durdurmaktadır. Dolayısıyla borcunu ödememekte ve ispat yükümlülüğü çek hamiline düşmektedir. Sorunla ilgili dava süreci uzun sürdüğünden de çek hamilleri mağdur olmaktadır. Çek hamillerinin durumu ispat etmeleri ve yasal haklarını arayabilmeleri için, çek alırken ve ibraz ederken yapmaları gereken pratik durumlar bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, ticaret erbabı tarafından herhangi bir firmadan veya kişiden çek alınırken kesinlikle “çek alım bordosu” istenmesidir. Bu şekilde ispat yönünden bir tedbir alınabilir. İkincisi ve daha önemlisi, çek hamillerinin bankalardan “ödemeden imtina” nedeniyle ödenmeyen çeklerin arkasına kesinlikle “ödemeden nedeni ile ödenmemiştir veya ödememe nedeni ile çek hesabında para olup olmadığını” yazdırmalarıdır. Bununla ibraz süresi içinde ibraz edildiği ve ödemenin yapılmadığı ispatlanmış olur.

Aksi durumda, hamilin ibraz süresi içinde ibraz etmediği ve dolayısıyla kusurlu olduğu durumuna düşer. Bu işlem yapıldıktan sonra, hamil mahkemeye başvurarak çekle ilgili ihtiyati-haciz kararı kaldırarak icra işlemi yaptırabilir.

Bununla birlikte, sorunun giderilmesine yönelik olarak Adalet Bakanlığı, Bankalar Birliği ve kendi Bakanlığı arasında temas sağlandığını da söyleyen Bakan Zafer Çağlayan, ilgili mevzuatın yakında değiştirileceğini beyan etmiştir (Bursahaber.com.tr, 02.03.2008).

2- Uzlaşma Usulü ile Vergi Ödeme Kolaylığı – Kısmi Af

5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun, Cumhurbaşkanı tarafından onaylandı ve 27 Şubat 2008 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girdi. Ayrıca, 5736 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun’un 1 nolu Genel Tebliği de anılan tarihte yayımlanmıştır.

Kanun, 27 Şubat 2008 tarihinden önceki dönemlere (beyana dayanan vergilerde bu tarihten önce verilmesi gereken beyannamelere) ilişkin olup; yine 27 Şubat 2008 tarihi itibarıyla, Vergi Usul Kanununa göre ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harç, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Ceza kesilmesini gerektiren fillin, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fillerden olması ve bu nedenle vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanan tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Uzlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ayrıca, kanun kapsamındaki ihtilafli borçlara ilişkin;

- Dava açma süresinin geçmemiş olması ve dava açılmış ise, mahkemesi halen devam ediyor veya bozma kararı uyarınca mahkemelerde tekrar görülüyor olması,
- Davada karar verilmiş olmakla birlikte, temyiz veya itiraz süresi dolmamış veya temyiz yada itiraz aşaması devam ediyor,
- Temyiz veya itiraz aşaması sonuçlanmış olmakla birlikte karar düzeltme başvuru süresi geçmemiş veya karar düzeltme aşamasında olması gerekiyor.

Başka bir anlatımla, ihtilaf konusu vergi ve cezayla ilgili olarak nihai kararının kesinleşmemiş olması gerekir. Kararın kesinleşmesinden ise,

ilk derece mahkemesinin kararının kesinleşmesine yol açacak olan üst yargı merciinin onama kararının taraflardan birine tebliğ edilmiş olması anlaşılmalıdır.

Uzlaşma aşamasındaki vergi ve cezalar açısından, 27 Şubat 2008 tarihi itibariyle;

- Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş ve uzlaşma görüşmesi için gün verilmiş olmakla birlikte henüz uzlaşma günü gelmemiş olması,
- Tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunulmuş olup henüz uzlaşma görüşmesi için gün verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş olmakla birlikte henüz uzlaşma günü gelmemiş olması,
- Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesi yapılmış, uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin tutanağa yazılan son teklifin kabulü için henüz süresi geçmemiş olanlar,

Esas itibariyle 31.03.2008 tarihine kadar uzlaşmaya ilişkin hükümlerine göre uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşma sonucu tahakkuk eden vergi, resim, harçlar, fon payları ile bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ve bu madde kapsamında yapılan uzlaşma tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizlerinin, ilk taksidi uzlaşma tutanağının düzenlendiği ayı takip eden aydan başlamak ve 18 ayda 18 eşit taksitte, taksit tutarları ilk taksit ödeme süresinin başlangıç tarihinden itibaren her ay ve kesri için ayrı ayrı binde iki oranında hesaplanacak faiziyle birlikte tamamen ödenmek şartıyla uzlaşmaya konu tutardan kalan alacakların tahsilinden vazgeçilir.

İlgili olanlar, anılan tebliğde belirtilen başvuru şekline uyarak başvurabilirler veya bağlı buldukları vergi dairelerine başvurarak ayrıntılı bilgi edinebilirler.

3. Transfer Fiyatlaması Uygulamasının Getirdiği Yükümlülükler

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" adlı bir vergi güvenlik müessesesi getirilmiştir. Müessesenin uygulamaya yönelik Bakanlar Kurulu kararı, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr>, 02.03.2008).

Uygulamanın amacı ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Düzenleme, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamını kapsamaktadır (Karar, 1-2. mad.).

Düzenlemeye göre; transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. İlişkili kişiyi de, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulaması bakımından, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulaması bakımından, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır (Karar, 3. Mad.).

Düzenleme, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesi amacıyla mükelleflerden belgelendirilmesi istenmiştir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunluluğu getirilmiştir (Karar, 18. Mad.). Buna göre genel itibarıyla Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu"nu Kurumlar Vergisi mükellefleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur. Gelir vergisi mükellefleri ise istenmesi durumunda ibraz etmeleri zorunludur (Karar, 19. mad.)

a) Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

- b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

Görüldüğü gibi, istenen belgeler oldukça çok ve süreç gerektirmektedir. Uygulama 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olduğu için eğer şimdiye kadar herhangi bir hazırlık yapılmamış ise geçmişe yönelik bilgi ve belgelerin hazırlanması gerekir. Bunların hazırlanması ise sadece muhasebeci veya muhasebe biriminin yapacağı bir çalışma değil, tüm işletme

birimlerinin katılacağı ve yapacağı bir çalışmadır. Bununla birlikte, düzenlemenin karmaşık ve esnek olması bir çok ihtilafa neden olacağı kanısı uyandırmaktadır. Özellikle emsallerine uygunluk ve karşılaştırılabilirlik analizinin gerektirdiği koşullar, düzenlemenin yumuşak karnıdır.

Sonuç olarak, yasa yapıcılar ve ilgili otoriteler bir yasayı yaparken veya bir uygulamaya geçerken yasa veya uygulama hedefi olan konuyu ilgili kesimlerle ilişki kurarak iyi incelemeleri, buna göre kapsamını ve uygulanabilirliğini belirlemeleri gerekir. Aksi takdirde, bir çok uygulama sıkıntıları taşıdığı için ya uygulanamamakta veya ek düzenlemelerle uygulanabilirliği sağlanmaktadır. Ancak bu da, bir çok karışıklığa neden olmaktadır.