

SERBEST BÖLGEDE İSTİSNAYA TABİ İŞÇİ ÜCRETLERİNDEN TERKİN EDİLEN GELİR VERGİSİ TUTARI ÜZERİNDEKİ HAK SAHİPLİĞİ SORUNU

THE DEBATE ON THE RIGHT OF TO OWN THE AMOUNT
THAT DEDUCTED FROM WAGES OF EMPLOYEES
UNDER THE EXCEPTION CLAUSE PERTAINING
TO INCOME TAX IN FREE ZONES

Bariş BAHÇECİ*

Özet: İstihdamı teşvik eden bir grup kanunla, belirli şartları haiz işverene bağlı çalışan işçilerin ücretleri için gelir vergisi istisnası getirilmekte, ancak istisna kapsamına alınarak devlet tarafından tahsil edilmeyen bu gelir vergisi tutarının işçiye mi yoksa işverene mi ait olduğu konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi hukuku boyutu ile bakıldığında, devlet ile işçi arasındaki vergilendirme ilişkisi çerçevesinde bu tutarın işverene ait olmasını gerektirecek hiçbir dayanak yoktur. İş hukuku açısından bakıldığında ise işçi ile işveren arasındaki iş sözleşmesinin brüt ücret üzerinden yapılmış olması halinde bu sonuç değişmemekte, sözleşmenin net ücret üzerinden yapılmış olması halinde ise bu tutarın işveren tarafından işçiye ödenmesini gerektiren nedenler ortadan kalkmaktadır. Konuyla ilgili iş müfettişleri tarafından hazırlanan teftiş raporunun işçi alacaklarına ilişkin kısmına karşı dava açma hakkı İş Kanunu 92. Madde ile tanınmıştır. İşverenin genel hükümler kapsamında açabileceği menfi tespit davası bir yana, özel olarak İş Kanunu 92. Maddeye istinaden de işçiye karşı menfi tespit davası açma hakkı bulunmaktadır. Somut bir işçi alacağını içermeyen rapora karşı ise dava açmakta hukuki yarar yoktur.

Anahtar kelimeler: Gelir Vergisi, İstisna, Ücret, Teftiş Raporu, Brüt ve Net Ücret

Abstract: The pertinent group of laws promoting investment bring an exception to the income tax stemming from wage of those working for employers having met certain qualifications. Yet, it is on a debate whether the amount of income tax that is yet to have been collected under this exception regime should be owned by employees or employers. When viewed through the lens of tax law, there is no basis to establish that employers must have such amount because of the way of taxation between employees and the State. When assessed under labour law, if the employment contract is made on gross wage, then there is no difference from the aforementioned

* Yrd. Doç. Dr. Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, bahceci@kocaeli.edu.tr

situation. Yet, if it is made on net wage, the reasons why employers must pay this amount to employees would be set aside. Article 92 of Labour Code regulates the right to open a lawsuit for receivable claims of employees under the report produced by labour inspectors. Employers – in addition to their right to file a claim for establishment of a negative fact under other general laws- is also equipped with the same right specifically under this provision. That being said, there is no legal benefit to open a lawsuit in case the employee's receivable is not concrete or clear-cut.

Keywords: Income Tax, Exemption, Wage, Inspection Report, Gross and Net Wage

Giriş

Türkiye’de yatırım ve istihdamı teşvik amaçlı yapılan bazı yasal düzenlemelerle, işverenlere vergisel avantajlar sağlanmakta, bu avantajlar arasında teşvik kapsamındaki işyerlerinde çalışan personel ücretlerinden alınan gelir vergisinin istisnaya tabi tutulması da yer almaktadır. Bu düzenlemelerin istihdam maliyetini azaltma amacına yöneldiği açık olmakla beraber, özellikle serbest bölgelerde, işçi ücretinden terkin edilen gelir vergisi tutarı üzerinde bir hak sahipliği sorunu yaşanmaktadır. Zira Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94. maddesi gereği işçi ücretinden, işvereni tarafından devlete ödenmek üzere gelir vergisi kesilmekte, daha sonra bu kesinti konusu tutar istisna kapsamında alınarak vergi dairesince terkin edilmesi halinde ise, terkin edilen tutarın işçiye mi yoksa işverene mi ait olacağı tartışması doğmaktadır.

İşverenin işçi ücretinden kestiği istisna konusu gelir vergisi tutarını işçiye ödemeyip kendine mal etmesi halinde, iki ayrı tip ihtilaf yaşanmaktadır. Bunlardan biri Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na bağlı iş müfettişlerinin konuyla ilgili denetimleri sonucunda, işveren ile Bakanlık arasında doğmaktadır. İş müfettişleri istisna konusu tutarın işveren uhdesinde kaldığı tespit etmeleri halinde, bu tutarın işçiye ait olduğu yönünde rapor tanzim etmektedir. Buna karşı çok ilginç bir biçimde aynı -devlet- tüzel kişiliği içinde bulunan Maliye Bakanlığı birimleri ise teşvik uygulamasının lehtarının işveren olduğu iddiasıyla, istisna edilen gelir vergisi tutarının işverene ait olacağı yönünde görüş bildirmektedir. İkinci tip ihtilaf ise işçi ile işveren arasında yaşanmaktadır. İşçi, ücretinden gelir vergisi kesintisi yapan ancak bu tutar

terkin edilmesine rağmen bu tutarı kendisine iade etmeyen işverene karşı alacak davası açmaktadır.

Bu çerçevede işçi ve işverenin hem vergi hukuku kuralları çerçevesinde devlete, hem de iş hukuku kuralları çerçevesinde birbirlerine karşı hak ve yükümlülüklerinin irdelenmesi gerekmektedir. Bu iki ilişkide iş hukuku terminolojisi ile işçi ve işveren sıfatlarının, vergi hukuku terminolojisi ile vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu sıfatları ile iç içe geçtiği görüldüğünden ve tarafların sıfatı yargılama sürecini de etkilediğinden, konu ayrı ayrı (1) vergi hukuku, (2) iş hukuku ve (3) yargılama hukuku çerçevesinde ele alınacaktır.

1. Sorunun Vergi Hukuku Boyutu

İşverenin personeli için gelir vergisi istisnası getiren düzenlemelerin bir kısmı özel olarak AR-GE faaliyetlerini teşvik amacı gütmektedir. Bu kapsamda 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici 2. maddesiyle teknoloji geliştirme bölgesinde bulunan yatırımcılar ve yönetici şirketler için getirilen kurumlar ve gelir vergisi istisnası yanında, bölgede çalışan AR-GE personelinin bu görevleriyle ilgili ücreti de gelir vergisinden istisna edilmiştir. ¹ Aynı şekilde 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin birinci fıkrası belirli bir sayıda AR-GE personeli istihdam eden işveren için gelir ve kurumlar vergisi avantajı, ikinci fıkrası ise AR-GE personeli için gelir vergisi istisnası getirmektedir. ²

¹ Geçici Madde 2 – (Ek: 25/12/2003 – 5035/44 md.) (Değişik birinci fıkra: 2/3/2011-6170/7 md.) Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. (Değişik ikinci fıkra: 2/3/2011-6170/7 md.) Bölgede çalışan; AR-GE ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.(...)” www.mevzuat.gov.tr

² Madde 3 (2): “Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar- Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar- Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.” www.mevzuat.gov.tr Aynı konuda daha sonra GVK'ya eklenen düzen-

Bir diğer grup teşvik ise üzerinde daha geniş bir tartışma yaşandığı için bu çalışmanın da merkezine alınacak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile getirilmiştir. Kanun'un Geçici 3. maddesi ile işverenlerin yükümlüsü oldukları vergiler için getirilen istisnalar yanında, üretimin %85'ini ihraç eden işverenin istihdam ettiği işçilerin ücretleri de gelir vergisinden istisna edilmiştir.³ Bu hükme dayanılarak Maliye

lemeyle bu hesaplamada asgari geçim indirimi de dikkate alınmaya başlanmıştır: "Geçici Madde 75 - (Ek: 18/2/2009 - 5838/8 md.) (3) 31/12/2023 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." www.mevzuat.gov.tr

- 3 Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;
- a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.
- b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.
- c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır. Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;
- a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.
- b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oran % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.
- c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.
- Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı

Bakanlığınca çıkarılan 1 Seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde, ⁴ izlenecek süreç, işverenin genel hükümlere göre işçi ücretlerinden yaptığı gelir vergisi kesintisini muhtasar beyanname ile beyan etmesiyle başlamaktadır. Ancak genel hükümlerden farklı olarak tahakkuk eden gelir vergisine ilişkin vergi dairesince tecil işlemi yapılacak, mali yılın bitiminden sonra işverenin gerekli koşulları yerine getirdiğinin yeminli mali müşavir raporuyla tevsiki halinde ise nihai olarak düzeltme işlemiyle beraber vergi terkinde tabi tutulacaktır.

Bu süreçte işçinin ücretinden yapılan kesintinin, istisna koşullarının oluşup oluşmadığını tespit eden yeminli mali müşavir raporu vergi dairesine sunulana kadar, işveren uhdesinde kalmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Zira muhtasar beyanname ile bildirilen gelir vergisi tutarı vergi dairesince tecil edilmiş, bir başka deyişle kanunun aradığı % 85 ihracat koşulunun gerçekleştiği belirlenene kadar, ödeme yükümlülüğü askıya alınmıştır. Hazırlanan yeminli mali müşavir raporu ile işverenin kanunda aranan koşulları yerine getirmede sonucunu ortaya çıkarsa, işveren tecil konusu gelir vergisi tutarını gecikme zammı ile beraber bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemekle yükümlü olacaktır (genel tebliğ md.5). Dolayısıyla devlete ödenip ödenmeyeceği henüz belli olmayan gelir vergisi kesintisinin, bu süre zarfında vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti yapan işveren uhdesinde kalmasında herhangi bir hukuka aykırılık yoktur.

Öte yandan işverenin gerekli koşulları sağladığının tespit edilmesi ile idare tarh edilmiş tutar için bir düzeltme işlemi yapmakta (genel tebliğ md. 3.4.)⁵, bunun sonucunda da tutar terkin edilmektedir. Terkinin doğal sonucu, genel tebliğde de belirtildiği üzere bu tutar için işveren lehine yapılan reddiyat işlemidir. Ancak bu düzeltme işlemi sonucundaki reddiyat aslında fiktif bir nitelik taşımakta, tecil işlemi ile fiilen işveren uhdesinde bırakılan tutar, nihai olarak yapılan terkin işlemi ile fiili bir tahsilat/reddiyat olmaksızın işverende kalmaktadır. Vergi dairesince terkin edilen tutarın akıbetine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu çerçevede, öncelikle tarafların vergi mevzuatına

yetkilidir.

⁴ 12.03.2009 tarih ve 27167 sayılı Resmi Gazete

⁵ Genel tebliğde verilen çeşitli örneklerden "reddiyat işleminin" sebebinin "düzeltme işlemi" olduğu anlaşılmaktadır: "(V)ergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir"

göre statüleri ile buna bağlı hak ve edimleri incelenecek, ardından istisna tutarının işverene ait olması gerektiği yönündeki görüşlere yer verilerek, bu görüşe dayanak gerekçeler değerlendirilecektir.

1.1. Tarafların Hukuksal Statüleri ile Hak ve Edimleri

İşçinin devlet tüzel kişiliği içindeki vergi idaresi ile girdiği yükümlülük ilişkisi GVK 2 ve 61. maddelerine dayanmaktadır. Kanun'un 2. maddesiyle dolaylı olarak ücretlerden gelir vergisi alınacağı düzenlenmekte, 61. maddesinde ise gelirin tanımı yapılmaktadır. Buna göre, “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” olarak tanımlanan ücret üzerinde vergilendirme işlemi yapılmakta ve işlem beyan ve tahsil süreci açısından da diğer gelir türlerinden ayrılmaktadır.

Gerçekten GVK 94. maddesi, işverenlere (hizmet erbabı olarak söz ettiği) işçilerinin ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapmakla sorumlu tutulmaktadır.⁶ Bu durumda, diğer mükelleflerden farklı olmak üzere, ücretliler elde ettikleri gelir nedeniyle vergi dairesiyle doğrudan muhatap olmamakta, vergi dairesine bir beyanname vermemekte ve bizatihi bir ödeme yapmamaktadır. İşçilerin aylık ücretleri üzerinden hesaplanacak vergi işveren tarafından işçi ücretinden kesilmekte, işçiye bu kesintiden arta kalan tutar ücreti tediye edilirken, kesilen gelir vergisi işçi adına işveren tarafından vergi dairesine ödenmektedir.

Bu durumda işveren, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesinde *verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi* olarak tanımlanan vergi sorumlusu statüsünde bulunmakta, devletle ücretli işçi arasındaki ilişkideki rolü de, vergi yükümlüsü işçiye ait ücretten kesilen verginin devlete aktarılması çerçevesinde bir aracılıktan ibaret olmaktadır. Dolayısıyla vergi sorumlusu işverenin işçiden kesilerek devlete aktarılan gelir vergisi tutarı üzerinde hiçbir hak sahipliği bulunmamakta, sadece kesilen bu tutarı doğru bir bi-

⁶ “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar: 1.Hizmet erbabına ödenen ücretler”

çimde beyan ve vergi dairesi veznesine intikal ettirme görevi yerine getirilmektedir. Bu durumda istisna kapsamında terkin işlemi yapılan tutarın işçiye iadesi gerekmektedir. Aksi yöndeki görüşler ise aşağıdaki başlık altında incelenecektir.

1.2. İstisna Tutarının İşverene Ait Olduğu Yönündeki Görüşlerin Değerlendirilmesi

İşçinin ücretinden kesilerek muhtasar beyannameyle beyan edilip tahakkuk ettirildikten sonra terkin edilen gelir vergisine konu tutarın işveren ait olduğu yönündeki görüşleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar, 1- 3218 sayılı Kanun'un Geçici 3. maddesinin gerekçelerine göre bu istisna tutarının işveren ait olduğu, 2- işveren tarafından yapılan kesinti ile beraber işçinin bu kesinti üzerindeki hak sahipliğinin sona erdiği ve nihayet 3- konuyla ilgili düzenleme ve yorum yetkisinin Maliye Bakanlığı'na ait bulunduğudır. Üç ayrırdığımız bu gerekçelerden ilki mevzuat metni yorumu, ikincisi vergi tekniği, üçüncüsü ise genel hukuk bilgisini ilgilendirmektedir. Bu görüşleri aşağıda aynı sırayla ele almak ve değerlendirmek istiyoruz:

1.2.1. Kanun Gerekçesine Göre İstisna Konusu Tutarın İşverene Ait Olduğu Görüşü

Bu görüşe göre, istisna hükmünün düzenlendiği 3218 sayılı Kanun'un Geçici 3. maddesini değiştirerek mevcut halini vaz eden 5810 sayılı Kanun'un hem genel gerekçesi hem de madde gerekçesinden, terkin edilen bu tutarın işverene ait olacağı sonucu çıkmaktadır.

Bu çerçevede ilk örnek, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'na 22.05.2012 tarihinde verilen 126 sayılı özelgedir. Özelgede, 3218 sayılı Kanun'un Geçici 3. maddesini değiştiren 5810 sayılı Kanun tasarısında gerekçe bölümünde yer alan "2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır" ifadesinden yola çıkılarak, istisna edilen bu tutarın işverene ait olacağı sonucuna varılmıştır.⁷

⁷ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028&tip=7> 01.08.2015

Aynı şekilde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Ekonomi Bakanlığına verilen görüşte, 5810 sayılı Kanun'un madde gerekçeleri arasında yer alan *"özellikle üretici firmalarda yaşanacak sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla"* ifadesinin, terkin edilen vergiden işveren lehine vazgeçildiği anlamına geldiği belirtilmektedir.⁸ Konuya ilişkin bazı çalışmalarda da aynı gerekçeler ileri sürülmektedir.⁹

Görüldüğü üzere 3218 sayılı Kanun'un lafzından çıkmayan -istisna tutarının işverene mal edileceği- görüşü, madde gerekçelerinden yola çıkılarak, tarihsel yorum yöntemiyle temellendirilmeye çalışılmaktadır. Tarihsel yorumun bir yorum yöntemi olarak kullanılmasının (ve madde lafzında bulunmayan bir anlamın madde gerekçesinden çıkarılmaya çalışılmasının) yöntemsel doğruluğuna ilişkin tartışma bir yana, gerekçe incelendiğinde aslında iddia edildiği şekilde TBMM'nin 5810 sayılı Kanun'u çıkarırken işçi ücretlerinden kesilen verginin işverene bırakılacağına ilişkin bir iradesine rastlanılmamaktadır.¹⁰

Gerçekten daha sonra 5810 sayılı Kanun'a dönüşen kanun tasarısının genel gerekçesinde yer alan ifade¹¹ ile tasarının (3218 sayılı

⁸ 29.06.2012 tarih ve 68472 sayılı yazı. Ekonomi Bakanlığı da, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına gönderilen 24.05.2012 tarih ve 37420 sayılı yazıyla Maliye Bakanlığının görüşü doğrultusunda hareket etmektedir.

⁹ 3218 sayılı Kanun'un 3. madde hükmünü değiştiren, "5810 sayılı Kanun'un genel gerekçesi ve madde gerekçesinde yer alan "Tasarı ile serbest bölgelerin yirmi yıllık geçmiş faaliyetleri değerlendirilerek, kuruluş amaçları tekrar ele alınmış ve serbest bölgelerin vizyonu; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek..." ve "3218 sayılı Kanun' un geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek, 2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanacak sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin *üreticiler için* Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır" şeklindeki gerekçelerin "kanun koyucunun ihracatı, ihracat için imalatı ve bu vesileyle imalat için yapılan yatırımlarla istihdamı teşvik etmektedir ki burada teşvik edilenin müteşebbis olduğunu gösterdiği sonucuna varılmaktadır. Şentürk, s. 110 Aynı yönde: Şakar, s.27-29

¹⁰ Tasarının görüşüldüğü genel kurulda ise bu istisna konusu gelir vergisinin işverenlere ya da işçilere ait olacağına ilişkin hiçbir tartışma bulunmamakta, madde için söz alan iktidar ya da muhalefete mensup hiçbir milletvekili bu konuya değinmemektedir. Keza genel kurulda yer alan ve tasarının geçtiği plan ve bütçe komisyonunun da bu konuda herhangi bir görüş beyan etmediği anlaşılmaktadır www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=11165&P5=B&PAGE1=81&PAGE2=82 10.07.2015

¹¹ "Çalışanların ücretlerinden vergi kesintisinin olmaması sonucu, müteşebbislere daha ucuz ve Türkiye'den işçi temin edebilmelerine imkân vererek, Türki-

Kanunun Geçici 3. maddesini değiştiren) 1. madde gerekçesinde yer alan ifadeler ¹² sadece istihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılması amacından söz etmektedir. Dolayısıyla “kanunun işçiye mi yoksa işverene mi menfaat sağlama amacı güttüğü” sorusu doğru bir soru niteliği taşımamakta, kanunun gerekçesi dahi konuya işçi ya da işveren değil salt istihdam perspektifinden yaklaşmaktadır. İstihdamı ve hatta işvereni teşvikin tek yolu işçiden kesilen gelir vergisi tutarının işverene aktarılması değildir. Gerekçede sözü geçen istihdamı ve yatırımcıyı teşvik sonucunun, işçiden kesilen gelir vergisinin işverene mal edilmeden de elde edilmesi mümkündür. Nitekim gelir vergisi kesintisinin yapılmaması ile işçi ücreti kendiliğinden artış göstermekte, bu şekilde işveren net maaş üzerinden anlaştığı iki işçisinden istisna uygulamasına tabi işçisine, bu istisnanın dışında kalan bir işyerinde çalıştırdığı işçisinden daha az ücret ödemektedir.

Gerçekten işverenin biri serbest bölgede çalışan A ve diğeri serbest bölge dışında çalışan B olmak üzere aynı işi yapan iki işçisi ile net ücret üzerinden anlaşması halinde, serbest bölgede çalışan A için gelir vergisi doğmayacak, A'nın istihdam maliyeti B'nin gelir vergisi tutarında azalacaktır. Kabaca (diğer ücret ve kesinti unsurları dikkate alınmadan) verilebilecek bir örneğe göre, her iki işçiyle net 1.000TL üzerinden anlaşılmışsa, B'nin gelir vergisi ile beraber maliyeti 1.150TL'ye çıkacak, A'nın maliyeti 1.000TL olarak kalmaya devam edecektir. Bu da tasarı gerekçesindeki istihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılarak yatırımı teşvik amacını karşılamaktadır.¹³ Dolayısıyla

ye'deki istihdam hacminin artırılması,” www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-605.pdf, 10.07.2015

¹² “3218 sayılı Kanun’ un geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek, 2008 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanacak sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin *üreticiler için* Avrupa Birliği’ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-605.pdf, 10.07.2015

¹³ Konuyla ilgili bazı yorumlar, hiçbir yatırımcının istihdam ettiği personel daha fazla ücret geliri elde etsin diye yatırım kararı almayacağı, bu tutar işçiye ödenecek ise yatırımcının sıkıntılara girmesine gerek olmadığı işveren için vergiyi işçiye ödemekle, devlete ödemek arasında bir fark bulunmadığı, (Akın Gencer Şentürk, s. 114) üretici firma üretimin % 85’ini ihraç edemez ise, işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden kesilerek vergi dairesi tarafından terkin edilen vergiler gecikme zammı ile birlikte devlete ödeneceği, bu durumun işveren için bir risk oluşturduğu, ihracatı gerçekleştirememesi durumunda işveren bir de gecikme zammı külfetine katlanmak zorunda kaldığı (Ayşe Yiğit Şakar, s. 29) bu nedenlerle mantı-

kanun gerekçesi esas alındığında dahi, amaçlananın istisna konusu tutarın işverene aktarılması olduğu sonucuna ulaşılamamaktadır.

Dikkate alınması gereken bir başka husus, işçiden kesilerek borçlanılan gelir vergisinin istisna kapsamına alınmasından sonra işverene mal edilmesinin, bir kaynak artırımı niteliği taşıdığı ve işçinin mülkiyet hakkına müdahale ettiği. Anayasa ile güvence altına alınmış mülkiyet hakkının (md. 35), ancak kanunla sınırlanabileceği, dayanak Geçici 3. maddenin ise sadece işçi için bir gelir vergisi istisnası öngördüğü düşünüldüğünde, idarenin görüşündeki hata daha bariz olarak görülmektedir. Kanunun lafzıyla dahi işçiden kesilen gelir vergisinin işverene aktarılacağı **düzenlenmemişken**, kanun gerekçelerindeki bir takım soyut ifadelerle dayanılarak, bu istisnanın işçiden kesilen paranın işverene mal edilmesi sonucunu doğuracak şekilde bir kaynak aktarımı yapılamaz. Aksi yöndeki yorum, istisnaların dar yorumlanacağı yönündeki yorum kuralına da aykırı düşecektir.

1.2.2. Yapılan Kesinti ile Beraber İşçinin İstisna Tutarı Üzerindeki Hak Sahipliğinin Sona Erdiği Görüşü

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen görüşte istisna konusu tutar üzerinde işçinin hak sahibi olmadığı, üç ayrı örnek üzerinden tasnifle açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre, istisna uygulaması kapsamında ilk örnek olan ücretlinin vergiden muaf olması halinde ücret pusulası düzenlenmeyecek, ikinci örnek olan ücretin istisnaya tabi tutulması halinde ise, bu tutar ücret bordrosunda yer alan vergi matrahına dâhil edilmeyecektir. İlk iki örnekte yer alan muafiyet/istisna konusu tutar için beyanname düzenlenmeyecek, hak sahibi ücretli olduğundan net "*maaşta*" muafiyet ya da istisna tutarında artış olacaktır. İdarenin verdiği üçüncü örnekte ise, kendi ifadesine göre, "*bazı durumlarda gelir stopaj vergisi ilgili mevzuata göre hesap edilir ve*

ken de istisna konusu tutarın işverene ait olması gerektiği yönündedir. Ancak bir teşvik uygulamasının başarısız/yetersiz olması, o uygulamayı olduğundan farklı yorumlamaya gerekçe olamayacağı gibi, yukarıda da belirtildiği üzere işçi ile net ücret üzerinden sözleşme yapan işveren için istihdam yükü azalmakta, geçici 3. madde işçi yanında işverenin de imal ettirdiği ürünlerin satışından doğan vergide istisna uygulamakta ve yasal düzenleme, işçi ücretinden kesilen verginin işverenin istisna uygulaması ile ilgili riskine karşı verilmiş bir ödül gibi yorumlanması na olanak tanımamaktadır.

(...) muhtasar beyannamesine ithal edilir. Beyanname üzerinden gelir stopaj vergisi kendi mevzuatına göre tahakkuk ettirilir. Devlete ödenecek duruma gelen gelir stopaj vergisini devlet işveren (vergi sorumlusu) lehine kısmen veya tamamen almaktan vazgeçer. Bu uygulama teknik olarak tahakkuktan terkin işlemi olarak nitelendirilir.” İdareye göre bu durumda terkin edilen verginin işverene ait olacağı açıktır.¹⁴

İdarenin verdiği örneklerle bakıldığında, üçüncü örneği ilk iki örnekten ayıran tek hususun istisna konusu tutar için işverence muhtasar beyanname verilmesi ve bu tutarın daha sonra terkin edilmesi olduğu görülmektedir. Bu uygulamalar arasındaki fark olan tahakkuk etmiş tutarın terkinine tabi tutulması ise, işçiden kesilen gelir vergisini işverene mal etmek için yeterli bir gerekçe değildir. İşçi ücretinden kesilen gelir vergisinin tahakkuk etmesi bu kesintinin işçi ücretinden yapıldığı gerçeğini değiştirmeyeceği gibi, kesintinin işveren tarafından yapılmış olması da, bu tutarın işverene ait olacağı anlamına gelmez. İdarenin ortaya koyduğu görüşün kabulü halinde ise işverenin hatalı bildirimi ile işçi için fazladan tahakkuk etmiş gelir vergisi tutarının, sonradan düzeltme işlemi yapılsa bile işçiye değil işverene ait olacağı gibi absürd bir sonuçla karşılaşılır. Bu uygulamanın “tahakkuktan terkin” olarak adlandırılması ise tahakkuk etmiş bir tutarın daha sonra yapılan terkin işlemi ile devlet uhdesinden çıkmasından başka bir anlam ifade etmez. Kaldı ki, idarenin bu görüşünün yasal açıdan hiçbir dayanağı da bulunmamaktadır.

1.2.3. Konuyla İlgili Düzenleme Yetkisinin Maliye Bakanlığına Ait Olduğu Görüşü

İdarenin ilgili yazısında belki de en ilginç ifade ise son cümlede yer almakta, “*verginin tarh, tahakkuk, tahsil aşamaları ile bu konudaki uygulamalara ilişkin usul ve esasların ancak Bakanlığımızca belirlenebileceği*” belirtilmektedir. Kanunla Maliye Bakanlığına konuyla ilgili ikincil mevzuat yapma yetkisi verildiği doğru olmakla beraber, bu düzenlemenin Maliye Bakanlığına kanunda yer almayan işçinin mülkiyet hakkını ihlal eden bir düzenlemeyi tebliğ vb. işlemlerle hayata geçirme yetkisi vermediği de açıktır.

¹⁴ 29.06.2012 tarih ve 68472 sayılı Bakanlık yazısı.

Daha da ilginç idarenin görüşüne dayanak oluşturabilecek 1 seri nolu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.4. maddesinde yer alan terkin edilen tutarın mükellefe (tebliğde işveren kastedilmektedir) red ve iade edileceği ifadesi¹⁵ de, istisna konusu tutarın işverene mal edileceği sonucunu doğurmamaktadır. Mevzu hükümle düzenlenen, işçi ücretinden kesilen gelir vergisinin işveren tarafından beyan edilip vergi dairesine ödenmesine paralel olarak, aynı gelir vergisi için red ve iade işlemlerinin de yine aynı vergi dairesince mükellef işverene yapılmasıdır. İşveren kanalıyla işverenin bağlı bulunduğu vergi dairesince tarh edilen gelir vergisi tutarına ilişkin iade işleminin, (muhtemelen birden çok vergi dairesinin yetki alanına giren birden çok işçi yerine) yine işverenin bağlı olduğu vergi dairesince kesintiyi yapan işveren iadesi, bu tutarın işverene ait olacağı anlamına gelmemektedir. Vergi idaresi kendisine kanunla verilen görev çerçevesinde istisna kapsamında alınan gelir vergisi ile ilgili gerekli terkin ve reddiyat dışında bir görevi bulunmamakta, iade konusu tutarın işçiye mi işverene mi ait olacağı, işçi ile işveren arasındaki sözleşme hükümlerine bağlı bulunmaktadır. İstisna konusu tutarın işveren tarafından işçiye iadesi ile ilgili süreçte, **işçi ve işveren arasındaki sözleşme** kaynaklı yükümlülüklerin ifası ise vergi idaresini ilgilendirmemektedir. Vergi dairesi terkin ettiği tutarı vergi sorumlusu sıfatıyla bu ödemeyi yapan

¹⁵ "3.4. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil-Terkin Uygulaması
İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilecektir. 3218 sayılı Kanun kapsamında istisna edilecek tutar, Ek:1'de yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim" in "İstisna edilecek tutara ilişkin bilgiler" Tablosunun (g) sütununda gösterilecektir. Bu sütunda yer alan tutar, Muhtasar Beyannamenin "Tablo-2 Tahakkuka Esas İcmal Cetveli" bölümünün "3/b- Tecil Edilecek Tutar" satırına aktarılacak ve vergi dairesince bu tutarlar tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. İstisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranı, %85 veya üzerinde gerçekleştiğinin YMM faaliyet raporu ile tespit edilmesi halinde, vergi dairesince tecil edilen vergi terkin edilecektir. Öte yandan, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde çalıştırılan ve yıl içinde gelir vergisi tevkifatı yapılmış olan işçi ücretleri de, işverenin yıl sonu itibarıyla ürettikleri ürünlerin %85'ini yurt dışına ihraç etme şartını gerçekleştirmesi halinde, gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecektir. Bu işverenler, Ek:2'de yer alan Bildirimi, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Bunun üzerine, yıl içinde verilen muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ve ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi tevkifat tutarları, bu Tebliğle belirlenen koşullarla ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir."

işveren iade ettikten sonra, işverenin bu tutarı işçisine ödeyip ödemesine ilişkin ihtilafın tarafı değildir.¹⁶

Bu durumda vergi idaresinin bu görüşü bir düzenleme yetkisinin kullanımdan çok yorum yetkisinin sınırları dışında kullanımına örnek oluşturmaktadır. İdare ikincil mevzuata ilişkin düzenleme yetkisinin kendisine ait olduğunu beyan ederken, gerçekte kanunu gerekçelerine dayanarak ve daha da önemlisi işçi-işveren ilişkisi çerçevesinde yorumlamaya çalışmaktadır. Oysa 1961 Anayasasından bugüne kanunları yorum yetkisi, -bu kanunları yapma yetkisine sahip olan-TBMM'ye dahi tanınmamışken, idarenin kanunları yorum yetkisi bulunmadığı, işçi ve işveren arasındaki sözleşme ilişkisine müdahale edemeyeceği, idarece yapılan yorum işleminin de yalnız kendi idari teşkilatını bağlayacağı açıktır.

Kaldı ki bir kanunun yorumlanması gerekiyorsa, sistematik yorum da göz ardı edilemez. Hiçbir kanunun Anayasa'ya aykırı olamayacağı Anayasa'nın 2. maddesi sosyal devlet ilkesini benimsemiş, 35. maddesi ile mülkiyet hakkının ancak kanunla ve kamu yararına sınırlandıracağını belirlemiş, aynı şekilde, 55. maddesi ile ücretin emeğin karşılığı olduğu ve devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir gelir elde etmeleri için gerekli tedbirleri alacağını düzenlemiştir. 73. maddesi ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu hüküm altına almıştır. Bu çerçeveden bakıldığında, vergi idaresinin yaptığı yorum anayasal ilkelerle de bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla resmi yazı niteliği dahi taşısa, idarenin kendisine yetki verilmeyen ve münhasıran işçi işveren ilişkisini ilgilendiren bir konuda verdiği görüşün tarafları bağlayıcı bir yönü bulunmamaktadır. İşçi ve işveren arasında istisna konusu vergi tutarı kaynaklı alacak iddiası hele hele bu tutar işverene iade edildikten son-

¹⁶ Bununla beraber Maliye Bakanlığının mükellefler arasındaki özel hukuk ilişkilerini düzenlemeye çalışmak konusunda bu çalışmaya konu örneklerle sınırlı olmayan bir yaklaşımı olduğu gözlemlenmektedir. Konuyla ilgili çok daha ilginç bir örneğe, 23 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği G. maddesinde rastlanmaktadır. Düzenlemede, mükellefin (KDV) istisnasından vazgeçmesi halinde, bu durumu müşterilerine yazılı olarak bildireceği ve yapılan sözleşmeye bu hususun kaydedileceği belirtilmektedir. Maliye Bakanlığının bu görüşü aslında istisna hakkından vazgeçen KDV mükellefinin müşterileriyle gireceği ilişkide yaşaması muhtemel ihtilafları azaltmaya yönelik olsa da, tebliğin düzenlemeye çalıştığı alan vergi hukukunun ve Maliye Bakanlığının yetkisinin tamamen dışındadır.

raki aşamada, **özel hukuk hükümleri ve aradaki iş sözleşmesi koşullarına göre çözülebilir.** Aşağıdaki başlıkta bu konu incelenecektir.

2. Sorunun İş Hukuku Boyutu

Yukarıda ele alınan vergi hukuku boyutu ile ihtilaf konusu gelir vergisi tutarının işverene mal edilemeyeceği ortaya konulmuştur. Bununla beraber konunun işçi ve işverenin vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu sıfatıyla devletle girdiği ilişkiden bağımsız olmak üzere, bir özel hukuk ilişkisi olan işçi işveren ilişkisi çerçevesinde de ele alınması gerekmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun ücreti düzenleyen 32. maddesi iş sözleşmesinde ücretin net ya da brüt olarak belirlenmesi konusunda bir sınırlamaya gitmemiştir.¹⁷ Dolayısıyla tarafları iş sözleşmesiyle ücreti brüt ya da net olarak belirlemeye zorlayan bir hukuksal engel yoktur. İş sözleşmesinde ücretin net mi yoksa brüt mü olduğu açıkça düzenlenebileceği gibi, ücretin net ücret olacağı yönünde bir düzenleme yoksa kural olarak bu sözleşmenin brüt ücret üzerinden yapıldığı kabul edilmelidir. Zira gerek gelir vergisi, gerekse SGK prim ve sair kesintileri-

¹⁷ Bununla beraber aslında konumuzun dışında kalsa da, 32/2 hükmü ilginç bir biçimde "Çalıştırılan işçilerin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakının özel olarak açılan banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenmesi hususunda (...) her çeşit istihkakının, brüt ya da kanuni kesintiler düşüldükten sonra kalan net miktar üzerinden olup olmayacağını belirlemeye Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığından sorumlu Devlet Bakanlığı müştereken yetkili" olacağını düzenlemiştir. (Aynı düzenleme 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunun 407. maddesinde de tekrarlanmıştır) Hükmün lafzi anlamı bu üç kurumun bankaya yatacak ücretin net mi yoksa brüt mü olacağına karar vermek gibi bir yetkisinin bulunduğudır. Bu yetki taraflar arasında yapılacak sözleşmenin değil, işverenin bankaya yatıracağı ücretin net mi brüt mü olacağını belirleme yetkisidir. Oysa işverenin bankaya (gelir vergisi ve SGK primi gibi kalemlerin de dahil olduğu) brüt ücreti yatırması yönünde bir yetki kullanılması mevcut yasal düzenlemelerle bağdaşmayacağı gibi, böyle bir yetkinin kullanılması da mümkün değildir. Nitekim vergi ve SGK kanunlarını zımnen ilga edecek bir düzenlemenin yönetmelikle yapılması da hukuka açıkça aykırı olacaktır. Bununla beraber konuyla ilgili, "Ücret, Prim, İkramiye Ve Bu Nitelikteki Her Türü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik, 18.11.2008Tarih ve 27058 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış ve 10. maddesi ile İş Kanuna tabi işyerlerinde sadece 10 kişi üzeri işçi çalıştıran işverenlere ücreti banka kanalıyla ödeme yükümlülüğü getirmiştir. Dolayısıyla yasal açıdan İş Kanununa tabi iş sözleşmesinde, ücretin net ya da brüt olmasını gerektirecek yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

nin işçinin ücretinden kesilmesi mevzuatın getirdiği açık yükümlülüktür. Dolayısıyla bu konuda bir hüküm bulunmayan hallerde işçinin brüt ücretle çalıştığı kabul edilmekte ve bu brüt ücret üzerinden yapılan yasal kesintiler olan SGK primi işçi payı, işsizlik sigortası primi işçi payı, damga vergisi ve gelir vergisi kesildikten sonra bakiye net ücret, işçiye ödenmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre işçinin yıl içinde vergi diliminin değişmiş olması durumunda eline geçen net ücret de buna bağlı olarak azalmaktadır.

İş sözleşmesinin net ücret üzerinden yapılmış olması halinde ise, yukarıda sözü edilen kesintilerin artması ya da eksilmesi dikkate alınmaksızın, işçiye aynı sabit tutarlı ödeme yapılır. Net ücret üzerinden yapılan anlaşma ile vergi ve primlerde meydana gelecek artışlar nedeniyle doğan risk işveren tarafından üstlenilmekte, dolayısıyla işverenin üstlendiği bu külfet karşısında net ücret dışında herhangi bir tutarı ödeme yükümlülüğü bulunmamakta, nimet külfet dengesi bu şekilde sağlanmaktadır. Gerçekten, işveren örneğin vergi ve prim oranlarındaki artış nedeniyle net ücret ödediği işçisine olan taahhüdünü yerine getirmekten imtina edemez. Aynı şekilde net ücret üzerinden sözleşme yapan işçi de istisna uygulaması sonucunda işverenin ödemek zorunda kalmadığı gelir vergisi tutarının kendisine ödenmesini talep edemez. Ücretin brüt olması halinde ise işçi ücreti vergi ve prim gibi kalemlerdeki değişikliklerle ters orantılı olarak değişeceğinden, bu değişiklikleri işçi ücretine aynen yansıtılacak, artan vergi işçi ücretini düşüreceği gibi, azalan vergi de aynı oranda ücrete ilave edilecektir. Dolayısıyla brüt ücret üzerinden yapılan sözleşmelerde, işçi ücretinin istisna kapsamında değerlendirilerek terkin edilmesi halinde, bu tutarın işçi ücretine eklenmesi gerekecektir.

Bu çerçevede, işçi ile işveren arasında vergi idaresinden bağımsız olarak bir özel hukuk ilişkisi bulunmakta, istisna konusu tutarın kime ait olacağının da bu özel hukuk kuralları çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Çalışmaya konu ihtilafın çözümü aslında çok basit bir formüle dayanmaktadır. Teşvik kanunları ile istisna kapsamında alınan işçi ücretlerinden doğan ancak devletin feragat ettiği gelir vergisi tutarı, işçi net ücretle çalışıyorsa işverene, brüt ücretle çalışıyorsa işçiye aittir.

3. Sorunun Yargılama Hukuku Boyutu

Yukarıda ortaya konan sorun, uygulamada iki ayrı tür davaya konu olmaktadır. Bunlardan birincisi işçilerin istisna konusu tutarın tahsili için işverenlere karşı açtığı alacak (eda) davasıdır. Üzerinde asıl durmak istediğimiz ikinci dava türü ise, işverenlerin istisna konusu tutarın işçiye ödenmesi gerektiği yönündeki teftiş raporlarına karşı açtıkları davalardır. Bu ikinci grup, yargılama hukuku (davanın niteliği, tarafları ve dava şartları) yönünden bir takım tartışmaları beraberinde getirmekte, bu nedenle özel olarak irdelenmeyi gerektirmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun (İK) "devletin yetkisi" başlıklı 91. maddesi, devlete, çalışma hayatı ile ilgili mevzuatın uygulanmasını, denetleme ve teftiş etme görevi yüklemekte, bu görevin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bağlı iş müfettişleri eliyle yapılacağını düzenlemektedir. "Yetkili makam ve memurlar" başlıklı İK 92. maddesi ise, yukarıda sözü geçen görevin ifası için iş müfettişlerine, araştırma ve inceleme yetkisi vermiş, ayrıca iş müfettişleri ile işçi şikâyetlerini incelemekle görevli bölge müdürlüğü memurları tarafından tutulan tutanakların aksi kanıtlanıncaya kadar geçerli olacağını düzenlemiştir. Daha da önemlisi devamla, "İş müfettişleri tarafından düzenlenen **raporların ve tutulan tutanakların işçi alacaklarına ilişkin kısımlarına karşı taraflarca otuz gün içerisinde yetkili iş mahkemesine itiraz edilebilir. İş mahkemesinin kararına karşı taraflarca 5521 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre kanun yoluna başvurulabilir. Kanun yoluna başvurulması iş mahkemesince hüküm altına alınan işçi alacağının tahsiline engel teşkil etmez**" şeklindeki hükmü ile teftiş raporu çerçevesinde görülecek davanın niteliği, tarafları ve izlenecek usulü yoruma ve tartışmaya açık şekilde düzenlemiştir.¹⁸ Bu nedenle, istisna konusu gelir vergisi tutarı

¹⁸ Devletin yetkisi madde 91 - Devlet, çalışma hayatı ile ilgili mevzuatın uygulanmasını izler, denetler ve teftiş eder. Bu ödev Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bağlı ihtiyaca yetecek sayı ve özellikte teftiş ve denetlemeye yetkili iş müfettişlerince yapılır. (...)

Yetkili makam ve memurlar madde 92 - 91 inci madde hükmünün uygulanması için iş hayatının izlenmesi, denetlenmesi ve teftişiyle ödevli olan iş müfettişleri, işyerlerini ve eklentilerini, işin yürütülmesi tarzını ve ilgili belgeleri, araç ve gereçleri, cihaz ve makineleri, ham ve işlenmiş maddelerle, iş için gerekli olan malzemeyi 93 üncü maddede yazılı esaslara uyarak gerektiği zamanlarda ve işçilerin yaşamına, sağlığına, güvenliğine, eğitimine, dinlenmesine veya oturup yatmasına

na ilişkin ihtilaf açısından öncelikle teftiş raporunun, ikinci olarak da bu rapor çerçevesinde açılacak davanın nitelik ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1. İş Müfettişleri Tarafından Hazırlanan Raporun Niteliği ve Sonuçları

Teftiş raporunun en önemli özelliği işçi ile işveren arasındaki uyuşmazlıkta delil niteliği taşıması, bu kapsamda işyeri kayıtlarına karşı yazılı delil sunma yükümlülüğü bulunan işçinin teftiş raporundaki tespitlere dayanarak davasını ispat edebilmesidir. Özellikle -işçinin fazla mesai yaptığı halde ücretinin ödenmediği ya işyerinde iş güvenliğinin bulunmadığı gibi- hukuki bir değerlendirmeden çok maddi bir tespiti gerektiren ihtilaflarda, teftiş raporu bu işlevi yerine getirmekte, iddia sahibi işçi için bir ispat vasıtası olmaktadır.¹⁹

ilişkin tesis ve tertipleri her zaman görmek, araştırmak ve incelemek ve bu Kanunla suç sayılan eylemlere rastladığı zaman bu hususta Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılacak İş Teftişi Tüzüğü'nde açıklanan şekillerde bu halleri önlemek yetkisine sahiptirler.

(Değişik ikinci fıkra: 13/2/2011-6111/78 md.)Teftiş, denetleme ve incelemeler sırasında işverenler, işçiler ve bu işle ilgili görülen başka kişiler izleme, denetleme ve teftişle görevli iş müfettişleri ve işçi şikayetlerini inceleyen bölge müdürlüğü memurları tarafından çağrıldıkları zaman gelmek, ifade ve bilgi vermek, gerekli olan belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek; iş müfettişlerinin birinci fıkrafta yazılı görevlerini yapmaları için kendilerine her çeşit kolaylığı göstermek, bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler.

(Değişik üçüncü fıkra: 13/2/2011-6111/78 md.) Çalışma hayatını izleme, denetleme ve teftişle yetkili iş müfettişleri ile işçi şikayetlerini incelemekle görevli bölge müdürlüğü memurları tarafından tutulan tutanaklar aksi kanıtlanıncaya kadar geçerlidir. İş müfettişleri tarafından düzenlenen raporların ve tutulan tutanakların işçi alacaklarına ilişkin kısımlarına karşı taraflarca otuz gün içerisinde yetkili iş mahkemesine itiraz edilebilir. İş mahkemesinin kararına karşı taraflarca 5521 sayılı Kanun'un 8 inci maddesine göre kanun yoluna başvurulabilir. Kanun yoluna başvurulması iş mahkemesince hüküm altına alınan işçi alacağının tahsiline engel teşkil etmez. Bu değişikliğin yapıldığı 6111 sayılı Kanun'un yaygın olarak bilinen adıyla "torba yasa" olduğunu da ayrıca hatırlatmak gerekir.

¹⁹ "Somut olayda davacı işçi çalıştığı sırada Bölge Çalışma Müdürlüğü'ne başvuruda bulunarak fazla çalışma ücretlerinin tam olarak ödenmediğinden söz etmiştir. Anılan Kurum tarafından 4857 sayılı İş Kanunu'nun 91. maddesi uyarınca denetim yapılmıştır. İş Müfettişi tarafından yapılan inceleme sırasında işyerinde çalışan diğer işçilerle görüşülmüş ve saat kartlarının incelenmesinden her biri 12 saat olmak üzere günde iki vardiyanın varlığı tespit edilmiştir. Aynı raporda haftada 24 saat fazla çalışma olduğu halde, işverence daha az olarak ödeme yapıldığı ve aradaki farkın işçilere ödenmesi gerektiği sonucuna varılmış ve işverene bu yönde bildirimde bulunulmuştur.(...)4857 sayılı İş Kanunu'nun.92. maddesine iş

Bununla beraber teftiş raporunda yer alan maddi bir durumu konu almayan tespitler için aynı sonuca ulaşmak mümkün olmamalıdır. Gerçekten, maddi bir tespitten ve bunun tutanak altına alınmasından farklı olmak üzere, iş müfettişinin salt hukuksal yorumuna dayalı raporunun maddi tespitle aynı bağlayıcılık gücünde olduğu düşünülemez. Böyle bir raporun (maddi bir tespite değil) müfettişin hukuksal değerlendirmesine bağlı sonucu, görülmekte olan bir davada yargılama hukuku açısından (maddi bir delil değil) ancak bir görüş niteliği taşıyabilecek olmasıdır.²⁰

müfettişi tarafından tutulan tutanaklar aksi kanıtlarıncaya kadar geçerlidir. Böyle olunca anılan tespitlere değer verilmeli ve somut olayın özelliğine göre davacı işçinin haftada 24 saat fazla çalışma yaptığı kabul edilerek fazla çalışma ücreti hesaplanmalıdır. Davacıya bordrolarda ödenen tutar mahsup edilmeli ve kalan fazla çalışma ücretleri hüküm altına alınmalıdır. Fazla çalışma yönünden bordrolarda tahakkuk yer alan dönemlerin hesaplama dışı tutulması şeklinde sonuca gidilmesi somut olaya göre hatalı olup bozmayı gerektirmiştir." Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E. 2008/12950, K. 2009/8944, T. 31.3.2009 "Taraflar arasındaki uyuşmazlık davacının çalışma koşulları ve çalışma saatlerinin belirlenmesi noktalarında toplanmaktadır. Dosya içinde bulunan belgeler arasında davalı işyerinde çalışma şartlarının da belirlendiği iş müfettişi raporu bulunmaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 92/3 maddesine uyarınca iş müfettişleri tarafından tutulan tutanaklar aksi kanıtlarıncaya kadar geçerlidir. Bu nedenle davacı tarafından çalışma sistemine ilişkin sunulan belgeler değerlendirilmeden karar verilmesi hatalıdır. İşin yapılış şekli kuşkuya yer vermeyecek şekilde zaman itibarıyla çözülmelidir. Davacının bordrolardaki tahakkuktan fazla çalışması tespit edildiği takdirde bordronun ihtirazi kayıtsız imzalanmış olmasının belgelerle kanıtlanan fazla çalışmaya hükmedilmesine engel değildir. Bu nedenle mahkemeye bu araştırmalar yapılmadan eksik inceleme ile karar verilmesi hatalıdır." Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 2008/11624K. 2009/37009T. 25.12.2009

²⁰ "4857 sayılı İş Kanunu'nun 92/son maddesi uyarınca iş müfettişleri tarafından tutulan tutanaklar aksi kanıtlarıncaya kadar geçerlidir. Diğer bir anlatımla, yetkili kişilerce düzenlenen ve tarafların ihtirazi kayıt koymaksızın imzaladığı tutanakların aksi kanıtlarıncaya kadar geçerli olduğu, aksinin ancak yazılı delillerle kanıtlanabileceği benimsenmiştir. (H.G.K. 14.11.1979 gün ve 1014 Esas, 1364 Karar sayılı ilamı). Maddede ifade edilen tutanaklar; müfettiş tarafından belgelere dayalı olarak düzenlenmiş olanlarla belgeye dayalı olmamakla birlikte düzenlenmesinde hazır bulunan işveren, sigortalı veya üçüncü kişi beyanları uyarınca düzenlenerek doğruluğu ilgili kişilerin imzalarıyla tasdik edilen ve imza inkârına konu olmayan tutanaklardır. İş müfettişi tarafından yapılan incelemelere dayalı tutanakların değerlendirildiği ve varılan sonucun yazıya geçirildiği müfettiş raporlarının sadece müfettiş tarafından düzenlenmiş olmaları 4857 Sayılı İş Kanununun 92/son maddesi kapsamında kabulleri için yeterli değildir. Buna göre, özellikle, rapor veya ekli tutanaklarda imzası bulunmayanlar/tespite uyan beyanı olmayanlar yönünden, söz konusu tutanakların aksinin yazılı delille kanıtlanması yükümlünden söz etmek mümkün değildir. İş müfettişi raporlarının, rapora dayanak alınan tutanaklarla birlikte değerlendirilmesi ve ekli tutanakların anılan Kanun kapsamında aksi sabit oluncaya kadar geçerli belge olduğunun kabulü, 4857 sayılı

Raporun icrailiği açısından gözetilmesi gereken bir diğer niteliği, istisna tutarına hak kazandığı tespit edilen işçinin, ilam niteliği taşımayan bu rapora dayanarak alacağının tahsil etmesinin mümkün bulunmadığı, alacağının tahsil için başkaca hukuksal yollara başvurusu gerektiğidir. Aynı şekilde işverenin teftiş işlemini yapan idareye karşı açacağı dava da, bu davada taraf olmayan hak sahibi işçinin işverene karşı dava açmasına engel oluşturmayacaktır. Bu nedenle dava hakkını düzenleyen İK 92. madde hükmü kapsamında, ihtilafa ilişkin davanın, -niteliği, tarafları ve dava şartları ön planda olmak üzere- yargılama hukuku yönünden incelenmesi gerekecektir.

3.2. Teftiş Raporuna Karşı Dava Açma Koşullarının Değerlendirilmesi

Öncelikle cevaplanması gereken soru, teftiş raporuna karşı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı hasım gösterilerek bir dava açılmasının mümkün olup olmadığıdır. Sorunu İK 92. maddesi düzenlemesi kapsamında değerlendirmeden önce teftiş raporu işleminin niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir. İş müfettişi tarafından hazırlanan teftiş raporu, işlemin kimliği açısından bakıldığında bir idari işlemdir. Madde metninde aynı zamanda bu tutanakların aksi kanıtlanıncaya kadar geçerli olduğu ifadesi de bu idari işlem kimliğinin bir sonucudur.²¹ Bir idari işleme karşı iptal davasının açılması için o davaya konu

İş Kanunu'nun 92 /son maddesinin açık hükmü karşısında zorunludur. (H.G.K. 4.2.2009 gün ve 2009/2 Esas, 2009/48 Karar sayılı ilamı) Somut olayda, dava dilekçesine konu iddia ve istemler hakkında yöntemince bir araştırma yapılmadan iş müfettişi tarafından hazırlanan raporun ve bu rapora istinaden Kurumca yapılan işlem/işlemlerin yasal mevzuata aykırı ve hatalı olduğu yönünde sağlıklı bir tespit yapılamaz. İş Kanunu'nun 92. maddesine göre iş müfettişlerinin raporlarına ve 506 sayılı Kanunu'nun 79. ile 5510 sayılı Kanunun 86. maddelerine göre Kurum işlemlerine karşı itiraz ve dava yolu öngörüldüğüne göre, mahkemenin önüne gelen uyuşmazlığı yeterli ve gerekli bir araştırma ile tereddüte yer bırakmayacak biçimde sağlıklı bir çözüme kavuşturması gerekir. Aksi hal, iş müfettişlerinin/Kurumun yaptığı işlemlerin peşinen doğru veya yanlış olduğunun kabulü anlamına gelir ki, bu yorum iş müfettişleri/Kurum işlemlerine karşı itiraz ve dava yolu imkânı veren Kanun'un özüne ve hukuk Devleti anlayışına ters düşer." Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, E. 2013/22783, K. 2014/3452, T. 24.2.2014.

21

İdari işlemin unsuru olan hukuka uygunluk karinesinin sonuçları, idari işlemin sonuçlarının derhal doğması, bu işleme karşı davayı açacak kişinin idare değil özel kişi olması, ispat yükünün idareye değil özel kişiye ait olması ve dava açılmasının işlemin yürütmesini kural olarak durdurmamasıdır. Gözler, s. 678-680, Gün-day, s. 114. Nitekim aksi mahkeme kararı ile hüküm altına alınana kadar hukuka uygun sayılma idari işlemlerin nitelikleri arasında yer alan hukuka uygunluk ka-

işlemin icrai ya da İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) md 14/3-d geçen ifade ile kesin ve yürütebilir bir işlem olması gerekir. Oysa teftiş raporu da, tutanak da icrai bir işlem değildir.²² Dolayısıyla İYUK lafzına göre kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmayan teftiş raporuna karşı açılacak bir davada için (idari yargı görevli olsaydı dahi) gerekli dava şartının bulunmadığı görülmektedir.

Konuya Hukuk Muhakemesi Kanunu (HMK) çerçevesinde bakıldığında da varılan sonuç değişmemektedir. Nitekim yukarıda belirtildiği üzere işçinin istisna konusu tutarı işverenden tahsil edebilmesi için teftiş raporu tek başına yeterli bulunmamakta, işçinin alacağını tahsil için bir eda davası açması gerekmektedir. Böyle bir ihtimalde açılacak dava ile elde edilecek sonuç da, işçi ile işveren arasındaki hukuki duruma göre, (teftiş raporunun aksine) istisna konusu tutarı işçiye ödenmesini gerektirmediğinin tespiti olabilecektir. Yine yukarıda da belirtildiği üzere böyle bir davada müfettişin hukuksal değerlendirmesi, yargılamayı yapan iş mahkemesini de bağlamamaktadır. Dolayısıyla yeni bir hukuksal durum yaratmayan, tarafları yeni bir hukuksal statüye sokmayan²³ ve işverene istisna konusu tutarı ödeme yapma yükümlülüğü getirmeyen rapora karşı işverenin örneğin raporun hukuka aykırılığını tespit talepli bir dava açması için de gerekli dava şartı mevcut değildir.

Gerçekten yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, işverenin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına karşı açacağı ve teftiş raporunun hukuka aykırılığını tespitten öte bir talepte bulunulamayacak böyle bir tespit davasında, HMK'nın aradığı dava şartı olan hukuksal yararın var olduğu söylenemez. Nitekim tespit davasını düzenleyen HMK 106/2 hükmüne göre, *"kanunlarda belirtilen istisnai durumlar dışında, bu davayı açmakta hukuken korunmaya değer güncel bir yarar"* bulunmalıdır. Bu güncel yarar, öğretide davacının bir hakkının davalının beyan ve davranışlarıyla tehdit altında olması gerektiği şeklinde somutlaştırılmaktadır.²⁴ İşverenin bu çalışmanın konusunu oluşturan istisna uy-

rinesinin bir gereğidir ve aslında maddede bunun ayrıca belirtilmesine gerek de yoktur.

²² Gözler, s. 631, 596 Gözübüyük, /Tan, s. 310

²³ Nitekim inşai dava, tespit davasından farklı olmak üzere, bir hukuki durumun kaldırılması ya da yeni bir hukuki durum yaratılmasını sonucunu doğurur. Kuru/Budak, s. 72

²⁴ Kuru/Budak, s. 94

gulaması kapsamında, iş müfettişlerinin bağlı olduğu Bakanlık teşkilatına karşı korunması gereken hiçbir güncel yararı yoktur. İşverenin bu kapsamda yöneltebileceği husumet, işçisinden başkasına olamaz. Zira yukarıda da belirtildiği üzere iş müfettişinin yazdığı rapor, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bu tutarın işçiye ödenmesi için işveren üzerinde herhangi bir yetki kullanmasını sağlamaz, nitekim Bakanlığın böyle bir yetkisi yoktur. Bir davadaki hukuki menfaatin varlığı o dava sonucunda elde edilecek bir faydaya bağlı olduğundan,²⁵ teftiş raporunu konu alarak Bakanlığa karşı açılacak bu davada hukuki menfaat de Bakanlığın husumet ehliyeti de bulunmamaktadır.²⁶

Bununla beraber öğretide, dava hakkının özel bir kanun hükmü ile verildiği durumlarda hukuki yararın varlığı kabul edilmektedir.²⁷ Nitekim açılacak davada korunmaya değer hukuksal yarar arayan HMK 106/2 hükmü, bu koşula, *“kanunlarda belirtilen istisnai durumlar dışında”* şeklinde getirdiği istisnai düzenlemesi ile kapı aralamaktadır. Bu durumda, İK 92/3 hükmünün HMK 106/2 hükmüyle aralanan bu kapıyı açan ve bir özel hüküm niteliğiyle teftiş raporuna karşı dava açılmasını hukuksal yarar ölçütü açısından mümkün kılan bir düzenleme içerip içermediğinin belirlenmesi gerekir. Bu çerçevede tespit davasının koşulları açısından HMK 106. maddesinin bir genel hüküm, İK 92. maddedeki düzenlemenin ise bir özel hüküm niteliği taşıdığı sonucuna varılırsa, İK 92. madde kapsamında açılacak davada hukuksal yarar bulunduğu sonucuna varılabilecektir.

Bu çerçevede İK 92/3 hükmünün lafzıyla beraber incelenmesi gerekir. Hükümde, açıkça teftiş raporuna karşı açılacak bir davadan bahsedilmemekte, rapordaki işçi alacağına ilişkin kısımlara *“ taraflarca”* itiraz edilebileceği belirtilmektedir. Burada sözü geçen tarafların Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nı kapsamadığı, raporda tespit edilen işçi alacakları çerçevesinde muhatabın işçi ve işveren olduğu anlaşılmaktadır. Aynı düzenlemeye göre, bu itirazı çözmekle görevli iş mahkemesinin kararına karşı 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu’nun (temyiz ve istinaf yoluna ilişkin) 8. maddesine göre kanun yoluna başvurulabilecek ve kanun yoluna başvuru, *“iş mahkemesince hüküm altına alınan”* işçi alacağının tahsilini engellemeyecektir. Özellikle ra-

²⁵ Hanağası, s. 117

²⁶ Kurt Konca, s.75

²⁷ Kuru/Budak, s. 88

pora yapılan itiraz sonucunda karar veren iş mahkemesinin bir alacağı hüküm altına alma yetkisinin belirtilmiş olması karşısında, bu davanın konusunun teftiş raporu olmadığını, davanın konusunun münhasıran bu raporla tespit edilen alacak tutarı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla İK 92/3 hükmü HMK 106/2 hükmüne bir istisna getirmemekte, “teftiş raporuna karşı” Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı hasım gösterilerek bir dava açılması mümkün bulunmamaktadır.

İK 92/3 hükmü dava hakkını teftiş raporunun muhatabı olan işçi ve işverene tanımaktadır. Bu dava ile davacının talep ettiği “hukuki korunma, talep sonucunun yani dava konusunun bizatihi kendisidir.²⁸ Nitekim bir davanın hukuki mahiyeti dava dilekçesinde kullanılan ifadelerle göre değil, davacının talebi ile ulaşmak istediği sonuca göre belirlenir.²⁹ Böyle bir davada işveren açısından ulaşılmak istenen sonuç, işçiye teftiş raporuyla tespit edilen tutarda bir borcu bulunmadığının tespiti olabilir. Bu durumda raporda tespit edilen işçi alacağını konu alan dava, işçi tarafından açılıyorsa (alacak) eda, işveren tarafından açılıyorsa menfi tespit olmak durumundadır.³⁰ Dolayısıyla uygulamada görüldüğü şekilde işverenin raporun iptali talebiyle Bakanlığı hasım göstererek bir dava açmasının ve bu doğrultuda iş mahkemesince raporun iptalinin mümkün olmadığı kanısındayız.

Nitekim Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin içtihadı bu çerçevede şekillenmiş, teftiş raporunun -işçi şikâyeti üzerine hazırlanması halinde- davanın duruma göre eda ya da tespit davası niteliğinde olacağı³¹

²⁸ Hanağası, s. 126

²⁹ Kuru/Budak, s. 70

³⁰ Kurt Konca, s.72

³¹ “Diğer taraftan dava çeşitleri 6100 sayılı Kanun’un 105 ila 113. maddeleri arasında düzenlenmiştir. E. davası, davalının, bir şeyi vermeye veya yapmaya yahut yapmamaya mahkûm edilmesinin talep edildiği dava türü olarak tanımlanmışken, tespit davası ise mahkemeden, bir hakkın veya hukuki ilişkinin varlığının ya da yokluğunun yahut bir belgenin sahte olup olmadığının belirlenmesinin talep edildiği dava çeşidi olarak açıklanmıştır. 4857 sayılı Kanun’un 92. maddesinin 3. fıkrasına göre iş müfettişi raporlarına karşı açılan davalar, işçilerin bireysel başvuruları üzerine iş müfettişi tarafından işçi alacaklarına dair yapılan tespitlere karşıdır. Bu tespiti işçi tarafından, yapılan tespitin eksik olduğu ve daha fazla alacağı bulunduğu gerekçesiyle itiraz ediliyorsa dava eda davası karakterindedir. Söz konusu tespiti işveren tarafından, yapılan tespitin hatalı olduğu ve tamamen ya da kısmen borçlu olmadığı gerekçesiyle itiraz ediliyorsa dava menfi tespit davası niteliğindedir. Bu son halde kanunda özel olarak düzenlenmiş olması sebebiyle davacı işverenin bu davayı açmakta, kanunun ifadesiyle “hukuken korunmaya değer güncel bir yararı” bulunduğu kabul edilmelidir. Başka bir ifadeyle tespit davaları için ayrıca araştırılan hukuken korunmaya değer güncel bir yarar koşulunun bu dava açısından mevcut olduğu değerlendirilmelidir. Görüldüğü üzere, iş müfettişi raporlarının veya memurların tutanaklarının işçilerin alacaklarına yönelik kısımlarına karşı işçi ya da işveren tarafından açılacak davalar, yerine göre eda

ve bu davada bakanlığın husumet ehliyeti bulunmayacağı³² sonucuna varılmıştır. Gerçekten raporda işçi alacağının bulunmadığı ya da olması gerekenden düşük hesaplanması halinde işçi açacağı eda davası ile iddia ettiği tutarı, işveren ise açacağı menfi tespit davası ile raporda belirlenen tutarda bir borcu olmadığının tespitini talep edebilecektir. Yukarıdaki gerekçelerle katılmadığımız Yargıtay 7.³³ ve 9.³⁴ Hukuk Da-

davası yerine göre ise menfi tespit davası özelliği göstermekte olup her halükarda bu davaların tarafları işçi ve işverendir. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının bu davalarda taraf sıfatı bulunmamaktadır. Somut olayda, davacı Bingöl Çalışma ve İş Kurumu İş Müdürlüğü'nce düzenlenen tutanağın iptaline karar verilmesini istemiş ise de, dava dilekçesinin içeriğine göre asıl talebin tutanakla belirlenen işçi alacağından dolayı borçlu bulunmadığının tespiti olduğu anlaşılmaktadır." Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, E. 2013/8286 K. 2013/13410 T. 3.6.2013 Aynı Yönde: Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, E. 2012/25883 K. 2013/16250 T. 2.7.2013 Yargıtay 22. Hukuk Dairesi E. 2012/25883k. 2013/16250t. 2.7.2013

32 "(...) iş müfettişi raporlarının işçilerin alacaklarına yönelik kısımlarına karşı işçi ya da işveren tarafından açılacak davalar, yerine göre eda davası yerine göre ise menfi tespit davası özelliği göstermekte olup her halükarda bu davaların tarafları işçi ve işverendir. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının bu davalarda taraf sıfatı bulunmamaktadır." Yargıtay 22. Hukuk Dairesi E. 2013/4351 K. 2013/15943 T. 1.7.2013 ve üst dipnotta yer verilen kararlar da aynı yöndedir. Buna karşın Yargıtay 7. Hukuk Dairesi dava Çalışma Bakanlığı'na karşı açıldığında, bakanlığın husumet ehliyetini kabul etmekle beraber, verilecek hükümle rapora konu işçilerin hukuki menfaatleri de etkileneceğinden, onların da dinlenerek hüküm kurulması gerektiği görüşündedir. Yargıtay 7. Hukuk Dairesi E. 2014/5775 K. 2014/12831 T. 9.6.2014 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi ise aynı konuda işçi tarafından açılan bir alacak davası olsa dahi, bakanlık hasım gösterilerek teftiş raporuna karşı açılan davanın reddedilmeyip bekletici mesele yapılması gerektiği görüşündedir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2012/11265, K. 2012/39556, T. 27.11.2012, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2012/5982, K. 2012/8344, T. 13.3.2012

33 "Yasanın açık hükmüne göre iş müfettişlerince düzenlenen raporlar aksi kanıtlanıncaya kadar geçerli belgelerdir. Bu raporlarda tespiti yapılan hususlar ilgili taraf için mükellefiyetler doğurabileceğinden davacı işverenin hukuki menfaatinin etkileneceği ihtimali söz konusu olduğu gibi teftiş raporunda ismi geçen işçilerinde hukuki menfaati etkilenecektir. Bu nedenle Mahkemece hâkimin davayı aydınlatma ödevi kapsamında teftiş raporunda raporda ve teftiş tutanaklarında ismi geçen işçiler davaya dahil edilerek ifadelerine başvurulmalı, yine taraflarca dayanılan tüm deliller toplanmalı ve oluşan sonuca göre karar verilmesi gerekirken, hukuki yarar yokluğu nedeniyle davanın reddine karar verilmesi hatalı olup, bozma sebebidir." Yargıtay 7. Hukuk Dairesi E. 2014/5775, K. 2014/12831, T. 9.6.2014

34 "4857 sayılı Yasa'nın 92/3.fıkrasında " Çalışma hayatını izleme, denetleme ve teftişe yetkili iş müfettişleri ile işçi şikâyetlerini incelemekle görevli bölge müdürlüğü memurları tarafından tutulan tutanaklar aksi kanıtlanıncaya kadar geçerlidir. İş müfettişleri tarafından düzenlenen raporların ve tutulan tutanakların işçi alacaklarına ilişkin kısımlarına karşı taraflarca otuz gün içerisinde yetkili iş mahkemesine itiraz edilebilir. İş mahkemesinin kararına karşı taraflarca 5521 sayılı Kanun'un 8inci maddesine göre kanun yoluna başvurulabilir. Kanun yoluna başvurulması iş mahkemesince hüküm altına alınan işçi alacağının tahsiline engel teşkil etmez. " hükmünü içermektedir. Davacının yargı yoluna başvuru hakkı hukuki yararının bulunduğu gözetilerek yasayla düzenlenmiştir. Mahkemenin yasayla düzenlenen bir hakkın varlığını hukuki yarar yokluğundan reddetmesi yasanın düzenleme amacına ve ruhuna aykırıdır. Mahkemenin davada menfaati etkilenecek olan işçi tarafından açılan davaları bekletici mesele sayarak veya dosyayı o davalarla birleştirerek sonuca varması gerekirken hukuki yarar bulunmadığı gerekçesiyle reddine karar vermesi hatalı olup bozmayı gerektirmiş-

irelerinin kararları ise Bakanlığın husumet ehliyetini tanımakta, İK 92. madde hükmünün özel niteliğini gözeterek, kanunla düzenlenen bir hakkın varlığının hukuki yarar yokluğundan reddedilemeyeceği görüşünü yansıtmaktadır.

Yasal düzenlemeden çıkardığımız bu hukuki sonucun fiiliyatta-ki anlamı ve önemi ise ayrı bir konu olup, hukuksal sonucu maalesef değiştirmemektedir. Gerçekten özellikle işçi açısından bakıldığında, işçinin bu karışık mevzuat hükümlerini tahlil ederek, herhangi bir rapor olmasa da açabileceği eda davasının, İK 92/3 maddesi hükmüne göre özel olarak düzenlenip 30 günlük bir itiraz süresi verilmesinin mevzuatın kalitesi açısından doğurduğu sonucun başarılı olduğunu iddia etmek güçtür. Keza kanun hükmünden, bu davanın açılabilmesi için 22. Hukuk Dairesinin kabul ettiği şekilde -işçi şikâyeti üzerine hazırlanmış teftiş raporunun- değil, sadece -işçi alacağını tespit eden bir raporun yeterli olduğunu belirtmek gerekir.

Dikkat çeken bir başka husus, İK 92/3 hükmünün teftiş raporu-na karşı açılacak davayı raporda tespit edilen işçi alacakları konusu ile sınırlandırmış bulunmasıdır. Bir başka deyişle işçi şikâyeti ile hazırlanan ancak işçi alacağı konusunda bir tespitte bulunulmayan bir raporun konu edildiği davada hukuki yarar yoktur.³⁵ Bu durumda altını çizmek gerekirse, bir işçinin yaptığı fazla mesai ya da istisna edilen gelir vergisi tutarının tespiti ile bir işyerinde genel olarak fazla mesai yapıldığı veya istisna edilen gelir vergisinin işveren uhdesinde bırakıldığı yönündeki tespitler mevcut yasal düzenleme çerçevesinde birbirinden farklıdır. İK 92. maddesindeki dava hakkını işçi alacağına ilişkin tespite bağlayan sınır çerçevesinde, işçi alacağına ilişkin somut tespitlerin varlığı halinde kanundaki özel düzenleme gereği dava açmada hukuksal yararın bulunduğu sonucuna varılmalı, aksi takdirde

35 tir. Raporun bakanlık müfettişleri tarafından düzenlenmesi dolayısıyla da davalı Bakanlığın taraf sıfatı mevcuttur. Husumet yokluğuna ilişkin gerekçede yerinde değildir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2012/11265, K. 2012/39556, T. 27.11.2012, Aynı Yönde: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E. 2012/5982, K. 2012/8344, T. 13.3.2012 Nitekim 22. Hukuk Dairesinin işçi alacağını belirlemeyen müfettiş raporlarına karşı açılan davada, İK 92. maddede belirlenen ölçüt çerçevesinde hukuki yarar bulunmadığı yönündeki rastlanan bir başka kararında da bu yaklaşımın esas alındığı görülmektedir. "Dosyadaki bilgi ve belgelere, delillerin takdirinde bir isabetsizlik görülmemesine ve özellikle iş müfettişi raporunda yer alan ve davanın konusunu oluşturan, somut olarak işçi ya da işçiler açısından bir belirleme yapılmaksızın işyerinde fazla çalışma yapıldığına dair tespitin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 92'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "işçi alacağı" kapsamında değerlendirilememesine ve bu tespitin de işçiler tarafından işverene karşı ilerde açılması muhtemel alacak davalarında tartışılmasının gerekmesine göre", Yargıtay 22. Hukuk Dairesi E. 2012/30614, K. 2013/1324, T. 30.1.2013

işçi alacağını somut olarak tespit etmeyen raporlara karşı açılacak davada hukuksal menfaat koşulu sağlanamadığı kabul edilmelidir. Aksi tutum usul ekonomisiyle bağdaşmayacak, sonuç getirmeyen bir dava yoğunluğu yaratacaktır.

Belirtilmesi gerekli bir diğer husus, işçi ve işverenin çalışmaya konu gelir vergisi istisnası tutarı kapsamında birbirlerine açabilecekleri davaların İK 92/3 hükmü ile sınırlı olmadığıdır. Zira hukuki yarar şartı çerçevesinde, HMK 106/2 hükmü gereğince böyle bir teftiş raporu olmasa da, işveren tarafından işçiye karşı bir menfi tespit davası açılabilir. Nitekim menfi tespit davası açılabilmesi için davacının bir hakkı veya hukuki durumunun güncel bir tehlike ile tehdit edilmiş olması şartı gerekmektedir ³⁶, bu kapsamda işçi tarafından işverene yöneltilen (eda davası dışında) bir talep, işveren için menfi tespit davası açma koşulunu sağlamaktadır.

Sonuç:

İşçi ücretinden gelir vergisi alınması, işçinin mülkiyet hakkına anayasal ve yasal çerçevede yapılan hukuken meşru bir müdahaledir. İşçi ücretinden kesilen tutarın serbest bölge mevzuatı kapsamında terkin edildikten sonra idari yorum ve yönlendirmelerle işverene mal edilmesi ise teşvik adı altında yasal dayanağı bulunmayan bir kaynak aktarımıdır. Maliye Bakanlığının işçi işveren arasındaki hak ve alacak ilişkisini ve her halükarda ve hele hele kanunları yorum suretiyle düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığının kanunları yorum yetkisi sadece kendi bakanlık teşkilatı içinde bir bağlayıcılık taşır. Dolayısıyla Bakanlığın işçiden kesilen gelir vergisini hiçbir yasal dayanak olmadığı halde işverene mal eden görüşü hukuka aykırıdır. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı iş müfettişleri ise GVK ve VUK kapsamında işçiden kesilen ve istisnaya kapsamına alınan tutar üzerinde vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işverenin bir hak sahipliği olmadığını doğru bir biçimde tespit etmektir. Bununla beraber her iki bakanlığa bağlı birimlerin ortak yanılışı konuya ilişkin değerlendirmelerinde işçi ve işveren arasındaki sözleşme ilişkisini dikkate almadan bir sonuca ulaşmalarıdır.

İşçi ile brüt ücret üzerinden sözleşme yapan işverenin, işçiden devlete ödemek üzere kestiği tutar üzerinde bir hak sahipliği bulunmadığı

³⁶ Kuru/ Budak, s.94

ve kestiği bu tutar bu tutar terkin edilirse işçiye geri ödemekle yükümlü olduğu açıktır. Bununla beraber işçi ile net ücret üzerinden sözleşme yapan işverenin sözleşmede belirlenen tutar dışında bir ödeme yükümlülüğü bulunmamakta, bu çerçevede ücrete bağlı ek ödemeler veya ek kesintiler işçi ile işveren arasındaki ücret ilişkisine etki etmemektedir. Net ücret üzerinden sözleşme yapma, işverene, vergi oranları veya kesinti kalemler artsa bile işçisine anlaşılan tutar üzerinden ücret ödemeye devam etme yükümlülüğü getirdiği gibi, aynı şekilde bu kesintilerin azalması halinde işçinin ücretini azalan kesinti oranında artırma edimini yüklemeyiz. Dolayısıyla net ücret üzerinden anlaşılan işçi ve işveren ilişkisinde serbest bölge mevzuatı kaynaklı istisna uygulamasının bir etkisi bulunmamakta, işçi ücreti istisna kapsamına girse dahi bu tutarı (serbest bölge mevzuatı gereği değil) kendi rızası ile işverene bırakmaktadır.

Son olarak iş müfettişi tarafından yazılan rapora karşı, İK 92/3 hükmüne göre açılacak davanın bir "iptal" davası olamayacağını ve düzenlemeye göre husumet yöneltilecek tarafın Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı olamayacağını belirtmesi gerekir. İşveren İK 92/3 hükmüne istinaden açılacak davada ancak, raporda tespit edilen alacak kapsamında işçiye borcu olmadığına tespitini talep edebilir. Belirli bir tutara yer vermeyen ancak genel ifadelerle istisna konusu tutarın işçilere ödenmesi gerektiği yönündeki bir teftiş raporu ise, İK 92. maddesindeki koşulu karşılamamakta ve böyle bir rapora karşı açılacak davada hukuki yarar bulunmamaktadır.

Kaynakça

- Gözler Kemal, İdare Hukuku I. Cilt, Ekin yay. 2. Baskı Bursa 2009
 Gözübüyük A. Şeref/ Tan, Turgut. İdare Hukuku II. Cilt, Turhan Yay., 7. Baskı, Ankara 2014
 Günday Metin, İdare Hukuku, İmaj Yay. 10 Baskı, Ankara 2013
 Hanağası Emel, Davada Menfaat, Yetkin Yay, Ankara 2009
 Kuru, Baki/Budak, Ali Cem, Tespit Davaları, 12 Levha, İstanbul 2010
 Kurt Konca Nesibe, İş Kanunu'nun 6111 sayılı Kanun ile Değişik 91 ve 92. maddelerinin Medeni Usul ve İcra Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi, *TUHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, C24, S1-2, Şubat-Mayıs 2012, s. 67-85
 Şakar Ayşe Yiğit, "Serbest Bölgelerdeki Personele Ödenen Ücretlere Tanınan Vergi İstisnasından Kim Yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?" *Mali Çözüm*, Eylül Ekim 2014, s.15-30
 Şentürk Akın Gencer, "Serbest Bölgelerde İstisna Uygulanan Ücretlere Ait (Stopaj) Gelir Vergisi İşçiye mi/İşverene mi Aittir?", *Dayanışma*, Sayı. 121, s. 106-117
 Kazancı Bilgi Bankası, www.kazanci.com (Çalışmada yer verilen Yargıtay Kararlarının tamamı kazancı bilgi bankasından alınmıştır)
 TBMM Resmi İnternet sitesi, www.tbmm.gov.tr
 Mevzuat Bilgi sistemi, www.mevzuat.gov.tr