

Belirli Sözleşmelerin Döviz Cinsinden veya Dövizle Endeksli Olarak Düzenlenme Yasası

CUMHUR İNAN BİLEN

Eski Hesap Uzmanı,
YMM, Bağımsız Denetçi

SELİN GÜLER

Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Öğrencisi,
Denetçi Yardımcısı

Öz

13.09.2018 Tarihli 30534 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar ile Türkiye’de yerleşik kişilerin bazı istisnalar haricinde sözleşmelerini döviz cinsinden veya dövizle endeksli olarak belirlemeleri yasaklandı. Ardından 6.10.2018 tarihinde yayınlanan 2018-32/51 no.lu Tebliğ ile istisna tutulan sözleşmeler ve taraflar hakkında düzenleme getirildi. İşbu makale, hangi sözleşmelerin yasak kapsamında olduğu, hangi sözleşmelerin bu yasaktan istisna olduğunun ortaya konması; anılan Kararın vergi kanunları ve diğer kanunlar açısından değerlendirilmesi ve konu hakkında kamuoyunu aydınlatmak için hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: 32 Sayılı Karar, TPKK, 2018-32/51, Türkiye’de Yerleşik Kişiler, Sözleşme Türleri, Sözleşme Bedeli, İhracat, Döviz.

1. GİRİŞ

13.09.2018 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 85 Sayılı Karar ile Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar’ın 4. maddesine ; “Türkiye’de yerleşik kişilerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarında menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden ve dövizle endeksli olarak kararlaştırılamaz” bendi eklenmiştir.

Buna müteakip, 32 Sayılı Karar’a Geçici Madde 8 eklenerek 85 Sayılı Karar’ın yürürlüğe girmesinden önce düzenlenen ve hala yürürlükte olan yasak kapsamına giren sözleşmelerin döviz cinsinden kararlaştırıl-

an bedellerinin 30 gün içerisinde sözleşmeyi düzenleyen taraflarca TL olarak yeniden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Son olarak, 6.10.2018 tarihinde yayımlanan 2018-32/51 no.lu Tebliğ ile 85 sayılı Karar kapsamında bulunan sözleşmeler, 85 sayılı Karar kapsamında bulunmayan sözleşmeler ve 85 sayılı Karar’ın uygulamada kafalarda soru işareti oluşturan bölümlerine dair açıklık getirildi.

13.09.2018 tarihli 85 Sayılı Karar’ın esas amacı; dalgalanan döviz kuruna karşı ticaret ve üretim faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak, borç alacak ilişkisini dengelemek ve tarafların haklarını korumak ya da başka bir ifadeyle piyasa çarklarını sekteye uğratmadan döndürmektir. Yayımlanan bu kararın ardından sözleşme düzenleyen tarafların kafalarında; Türkiye’de

yerleşik kişilerin kimler olduğu, hangi sözleşmelerin TL cinsinden düzenleneceği, hangi sözleşmelerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenebileceği ya da karar öncesi düzenlenmiş sözleşmelerin TL cinsine çevrilirken hangi kurun baz alınması gerektiği şeklinde sorular oluşmuştur.

6.10.2018 tarihinde Karara ilişkin yayımlanan 2018-32/51 no.lu Tebliğ ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve kamuoyunun kafasında beliren sorular yanıt bulmuştur.

1.1. Yasal Dayanak

- 25.02.1930 Tarihli 1433 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun

- 11.08.1989 Tarihli 20249 Sayılı Resmi Gazete Yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar

- 13.09.2018 Tarihli 30534 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 85 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar

- 06.10.2018 Tarihli 30554 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No:2018-32/51)

1.2. Tanımlar

85 Sayılı Karar kapsamında açıklanması gereken tanımlar ele alınacak olursa;

1.2.1. Türkiye’de Yerleşik Kişiler

Yapılan düzenlemede yer alan “Türkiye’de yerleşik kişiler” ifadesi akıllarda soru işareti yaratabilmektedir. Bu kapsamda “Türkiye’de yerleşik kişiler” 32 Sayılı Karar’ın 2. maddesinde “*Yurtdışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişileri*” şeklinde ifade edilmektedir.

32 Sayılı Karar’da ifade edilen Türkiye’de yerleşik kişiler tanımından sadece fiziki olarak Türkiye’de bulunan Türk vatandaşları anlaşılmamalıdır. 2018-32/51 no.lu Tebliğin 20. maddesinde aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir. Buna göre; “*Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtdışında; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, işlettiği veya yönettiği fonlar, %50 ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile doğrudan ya da dolaylı olarak sahipliklerinde bulunan şirketler de Türkiye’de yerleşik olarak değerlendirilmektedir*” (2018-32/51 no.lu Tebliğ 20. madde).

2018-32/51 no.lu Tebliğ’in 20. maddesi uyarınca Türkiye’de yerleşik olan bir kişinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak sözleşme düzenleyebilmesi için yurtdışında ayrı bir şirket kurması ya da ortak olması durumu da yasak kapsamına alınmıştır. Başka bir ifadeyle, sözleşme taraflarınca yasal düzenlemenin etrafından dolanma ihtimali bu madde ile minimize edilmeye çalışılmıştır.

1.2.2. Dışarıda Yerleşik Kişiler

En basit şekliyle, TPKK Hakkındaki Kanun ve ilgili diğer mevzuat uyarınca Türkiye’de yerleşik sayılmayan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilebilir.

Türkiye’de yerleşim yeri ve Türkiye Cumhuriyeti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiler dışarıda yerleşik kişi niteliğinde olup 2018-32/51 no.lu Tebliğ’in 8. maddesinin kapsamı dışında yer almaktadır. 2018-32/51 no.lu Tebliğ kapsamında taraflardan birinin Türkiye’de yerleşik olmaması (dışarıda yerleşik olması) durumunda düzenlenecek sözleşmelerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkündür.

Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 16. madde). 2018-32/51 no.lu Tebliğin bu maddesi dışarıda yerleşik kişilerin yasak kapsamından muaf olduğunu destekler niteliktedir.

Bunun yanı sıra, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye’de kurmuş oldukları şube vb. organizasyonlar veya %50 ve üzeri pay sahibi oldukları şirketler, sadece iş ve hizmet sözleşmelerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapabilmektedirler. Bu kapsamda dışarıda yerleşik kişilerin düzenleyecekleri diğer tüm sözleşmeler TL cinsinden düzenlemekle zorunlu tutulmaktadır.

1.2.3. Döviz

Efektif dahil yabancı parayla ödemeyi sağlayan her türlü hesap, belge ve vasıtalar olarak tanımlanmaktadır.

1.2.4. Menkul Kıymetler

Sermaye ve para piyasalarında işlem gören her türlü Türk ve yabancı menkul kıymetleri (menkul kıymet yatırım fonu katılma belgesi bu Karar’ın uygulan-

masında menkul kıymet olarak mütalaa olunur) ifade eder. (Apak 2018, 78) Başka bir ifadeyle, uzun ve kısa vadeli olarak kullanılabilir menkul kıymet olma şartlarını sağlayan tüm borçlanma araçlarını temsil etmektedir.

1.2.5. Konut ve Çatılı İşyeri

Yasa koyucunun konuyu düzenleyiş tarzı, konut ve çatılı işyerlerinin “*taşınmaz niteliğine sahip olması zorunlu mu, değil mi?*” tartışmasına yol açacak niteliktedir. Konu, özellikle taşınır yapı niteliğini taşıyan büfe, prefabrik ev, bungalov tipi yapılar vb. bakımından önem taşımaktadır.¹ Bu kapsamda taşınmaz yapıların, konut ve çatılı iş yeri kapsamında değerlendirilebileceği aşikârdır.

2. YETKİ VE ANAYASAYA UYGUNLUK TARTIŞMALARI

32 Sayılı Kararda meydana gelen değişiklik ışığında, 85 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve ilgili düzenlemelerin yapıldığı 2018-32/51 no.lu Tebliğden yola çıkılarak yapılabilecek yetki tartışması maddeler halinde sıralanırsa;

- Anılan 2018-32/51 no.lu Tebliğin 6. ve 7. maddeleri kapsamında iş makineleri dahil taşıt satış ve kiralama sözleşmelerinin istisna tutulması, 85 Sayılı Karar ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak aynı tür sözleşmenin farklı konuları için ayrı ayrı uygulanması,

- Anılan 2018-32/51 no.lu Tebliğin 12. ve 13. maddeleri kapsamında Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin Karar kapsamından muaf tutulması,

- 32 Sayılı Karar’da ayrı ayrı tanımlanmışken 2018-32/51 no.lu Tebliğin 18. maddesi uyarınca dövize endekslemek kapsamına kıymetli madenleri ve emtiaların da döviz gibi değerlendirilmesi,

- 32 Sayılı Karar’ın 2. maddesinde açıklanan Türkiye’de yerleşik kişiler kavramının Bakanlığa verilen yetki ile uygulama alanının genişletilmesi (2018-32/51 no.lu Tebliğ 20. madde).

Ayrıca, 12.09.2018 tarihli Kararın uygulamasında 2018-32/51 no.lu Tebliğin 24. maddesi kapsamında 02.01.2018 tarihli verilerin (TCMB efektif satış kuru) kullanılmasının, “*hukuki belirlilik*” ve “*geriye yürümezlik*” yasağına uygunluğunun, anayasaya uygunluk yönünden, hukukun temel ilkeleri ve hukuk devletinin

temel vasıfları yönüyle değerlendirildiğinde tartışmalı olduğu düşünülmektedir.

3. DÖVİZ CİNSİNDEN VEYA DÖVİZE ENDEKSİLİ OLARAK DÜZENLENEMEYECİK SÖZLEŞMELER

3.1. Gayrimenkul Satış ve Kiralama Sözleşmeleri

Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri, 2018-32/51 no.lu Tebliğde belirlenen haller dışında, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dahil gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmeden kaynaklanan diğer yükümlülükler döviz cinsinden ve dövize endeksli olarak belirlenemeyecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 1. ve 2. madde).

2018-32/51 no.lu Tebliğ maddesinde yer alan “**gayrimenkul**” ifadesi, Türkiye’de bulunan taşınmazları ifade etmektedir. Serbest bölgede bulunan taşınmazların da Türkiye sınırları içerisinde bulunduğu kabul edilmektedir. Buna göre; serbest bölgede yer alan Türkiye’de yerleşik kişilerce düzenlenen bir gayrimenkul satış sözleşmesinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkün değildir.

3.2. Taşıt Satış ve Kiralama Sözleşmeleri

Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri, 2018-32/51 no.lu Tebliğde belirlenen haller dışında iş makineleri dahil konusu taşıt satışı ve kiralaması olan sözleşmelerin sözleşme bedeli ve sözleşme bedelinden kaynaklanan diğer yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenemeyecektir. (2018-32/51 no.lu Tebliğ 6. ve 7. madde) Fakat, 13 Eylül 2018 tarihinden önce düzenlenmiş bulunan iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri istisna kapsamındadır. Başka bir ifadeyle, 13 Eylül 2018 tarihinden önce iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmesi düzenlenmiş ise bu sözleşmelerin TL cinsine çevrilmesi gerekmemektedir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 22. madde). Örneğin, sondaj amaçlı kullanılan bir motorlu kule iş makinesi olarak değerlendirilirken, motorsuz bir kule menkul mal olarak değerlendirilmektedir. Çünkü, iş makineleri 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nda “*Yol inşaat makineleri ile benzeri tarım, sanayi, bayındırlık, milli savunma ile çeşitli kuruluşların iş ve hizmetlerinde*

1 Gökyayla, E. Konut Ve Çatılı İşyeri Kiralarına İlişkin Hükümlerin Uygulama Alanı (Tbk. M. 339) <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/6-Emre-G%C3%96KYAYLA+.pdf>

kullanılan; iş amacına göre üzerine çeşitli ekipmanlar monte edilmiş; karayolunda insan, hayvan, yük taşımasında kullanılamayan motorlu araçlardır” şeklinde tanımlanmıştır. Türk hukukunda iş makinelerine tanım getiren başka bir yasal düzenleme ise bulunmamaktadır. Kazı makinelerinden damperli kamyonlara kadar bahse konu tüm motorlu taşıtlar iş makineleri kapsamında yer almaktadır.

3.3. Hizmet Sözleşmeleri

Hizmet sözleşmeleri, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu’nun 393. maddesinde düzenlenmiş olup; “*Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle iş görmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir*” şeklinde ifade edilmektedir. Bu kapsamda; yurtiçi yerleşikler arasında 2018-32/51 no.lu Tebliğde belirlenen haller dışında danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dahil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamayacaktır (2018-32/51 no.lu Tebliğ 4. madde).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nda “*hizmet*” kavramı geniş olarak ele alınmış ve vergiyi doğuran olay tanımlanırken mal teslimi dışındaki tüm işlemler hizmet ifası olarak kavranmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda değinilmesi gereken bir başka husus da günümüzde sık rastlanan grup içi borçlanma hareketleridir. Şirketler finansman ihtiyaçlarını banka gibi finans kurumlarından veya özel sektör tahvil ihracı yoluyla sermaye piyasalarından karşılayabildiği gibi çeşitli nedenlerle kendi grup şirketlerinden de karşılayabilmektedir. Vergi İdaresi grup içi borçlanmaları “*finansman temini hizmeti*” olarak değerlendirmektedir. Bu bağlamda finansman temin hizmetlerinde oluşan faiz gelir/giderleri ve kambiyo kârları/zararları, olayın gelir/gider boyutu örtülü kazanç dağıtımı yoluyla transfer fiyatlandırması hükümleri açısından değerlendirilmekte ve “*hizmet*” olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle de finansman temin hizmetlerinde oluşan faiz gelirleri/giderleri matrah kabul edilerek Katma Değer Vergisine tabi tutulmaktadır. 32 Sayılı Karar açısından düşüncemiz söz konusu grup içi borçlanma hareketlerinden doğan bu hizmete yönelik yapılan sözleşmelerin, hizmet sözleşmesi olarak değerlendirilme riski bulunduğu; Hazine ve Maliye Bakanlığı nezdinde netlik kazanana kadar grup içi borçlanmaların mümkün olduğu kadar döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılmaması ve mevcut dövizli borç bakiyelerinin de TL’ye çevrilmesi yönündedir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK’nın) “*İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi*” başlıklı 30. maddesinin (d) fıkrasında “*Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi*” indirim konusu yapılamamaktadır. KDVK uyarınca bir hizmet türü olarak kabul edilen finansman temini işlemlerine ilişkin faiz giderleri/gelirleri üzerinden hesaplanacak KDV’nin; 1567 Sayılı TPKK, 32 Sayılı Karar ve 2018-32/51 Sayılı Tebliğ uyarınca döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkün olmayan sözleşmelerin TL’ye dönülmemesi halinde, hesaplanacak faiz giderleri ve kur farkları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca “*Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)*” olarak kabul edilmesi olasılığı bulunmaktadır. Bu durumda KKEG’lere ilişkin KDV’lerin indiriminin reddi de gündeme gelebilecektir.

Sonuç olarak; grup içi borçlanma hareketlerinden kaynaklanacak kur farkları ve faiz giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılması, finansman temini hizmeti verilmesi sonucu doğacak KDV’nin vergi mükellefleri açısından reddi ve KDV iade taleplerinin tenzili riskiyle karşılaşılması gibi olası sorunların yaşanmaması için kanun koyucu tarafından bu konunun netleştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

3.4. İş Sözleşmeleri

İş sözleşmesi, 4857 Sayılı İş Kanunu’nun 8. maddesinde “*İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir*” şeklinde ifade edilmektedir.

Bunun yanı sıra işçi ücretleri hakkındaki düzenleme, yine aynı Kanunun 32. maddesinde yapılmıştır. Kanun maddesi uyarınca; ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kural olarak TL ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak, yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre TL ile ödeme yapılır. Kanun maddesinden anlaşılabacağı üzere işçi ve işveren tarafından düzenlenen iş sözleşmesinde ücretler, döviz cinsinden kararlaştırılabilir.

4857 Sayılı İş Kanunu uyarınca iş sözleşmelerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi cevaz verilmiştir ancak 32 Sayılı Kararda yapılan değişiklik ile bu durum yasaklanmıştır. 32 Sayılı Kararda yapılan değişiklik ise; “*Türkiye’de yerleşik*

kişiler; yurt dışında ifa edilecekler dışında kalan iş sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamayacaktır” (2018-32/51 no.lu Tebliğ 3. madde) şeklindedir. Bunun yanı sıra 2018-32/51 no.lu Tebliğin 11. maddesinde yer alan; “Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin taraf iş sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür” ibaresinden, yabancıların Türkiye’de yerleşik olsalar bile 2018-32/51 no.lu Tebliğin 3. maddesinde yer alan hükmün dışında tutulacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca yabancıların yerleşim yeri ile ilgili hükümler 6458 Sayılı Yabancılar ve Uluslararası Koruma Kanunu’nda düzenlenmektedir. Buna göre, bir yabancıнын yerleşik sayılıp sayılmayacağı ikametgâh izninin varlığına bağlı değişmektedir.

3.5. Eser Sözleşmeleri

Eser sözleşmesi, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu’nun 470. maddesinde “Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir” şeklinde ifade edilmektedir.

Öte yandan, Yasa’da eser sözleşmesi, “bir eser meydana getirme” olarak tanımlanmış ise de, bu sözleşme türünün konusu, yalnızca kararlaştırılan ve “ısmarlanan” bir nesnenin “yapımı”, bir nesneyi “meydana getirme” ile sınırlı değildir. Bir eşyanın, bir aletin, bir motorlu aracın bakımı ve onarımı, bir fabrikanın makinelerinin onarımı ve elden geçirilmesi, bir işin düzenlenmesi (organizasyonu), bir gösteri ve konser, ilan ve reklam yaptırılması, bir proje ve plan üretimi ve benzerleri, iş sahibinin buyruğu altına girmeksizin, bağımsız olarak yapılan, yaptırılan tüm işler bu sözleşme türünün konuları arasındadır (Çelik 2018, 785).

Eser sözleşmesi ile karıştırılması en olası sözleşme türü hizmet sözleşmeleridir. Bu kapsamda bahse konu bu iki sözleşmeyi birbirinden ayırt edici en önemli nokta, eser sözleşmesinin “bağımsız” bir çalışma teşkil etmesidir.

Eser sözleşmesi, “iş sahibi” ile “yüklenici” arasında yapılan bir anlaşma uyarınca ve önceden kararlaştırılan belli bir bedel karşılığında, (iş sahibinin denetimi ve gözetimi olmaksızın “bağımsız” bir çalışmayla) bir

nesnenin yapımı veya bakımı-onarımı ya da üstlenilen bir işin yerine getirilmesidir. Hizmet sözleşmesi ise, “çalıştıran” (işveren) ile “çalıştırılan” (işçi-hizmetli) ilişkisi içerisinde, “çalıştıranın” (işverenin) gözetimi, denetimi ve buyruğu altında, onun belirlediği gün ve saatlerde, belli aralıklarla düzenli ödenen bir ücret karşılığında “hizmet edilmesi”dir (Çelik 2018, 786).

Bunun yanı sıra eser sözleşmesi ile menkul satış sözleşmesinin de birbiri ile karıştırılma olasılığı mevcuttur. Kanaatimizce bahse konu bu iki sözleşmeyi birbirinden ayırt edici en önemli husus üretim yöntemleridir. Kitleli ya da standart bir üretim söz konusu ise bu kapsamda düzenlenecek sözleşmeler menkul satış sözleşmesi olarak değerlendirilirken, kişiye özel olarak tasarlanan ya da siparişe dayalı bir üretim söz konusu ise bu kapsamda düzenlenecek sözleşmeler eser sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, bir diş protezcisinin, hastanın ağız ölçülerine göre diş protezi tasarlaması eser sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Buna dayanak olarak 15. Hukuk Dairesinin 15.02.2005 tarihli, E. 2004/4151 K. 2005/704 sayılı Kararı gösterilebilir. Karar şu şekilde özetlenebilir; “Eser sözleşmesini satım sözleşmesinden ayıran en önemli yön, satımdaki montaj işleminin imalatı içermemesine karşın, eserde istenilen nitelikte ürünün aynı zamanda imali de bünyesinde barındırıyor olmasıdır. Ayrıca satımda, sözleşme anında satın alınan şey mevcut ve kullanılabilir iken, eser sözleşmesinde sözleşme anında eser ortada olmayıp, sözleşmeden sonra imali söz konusudur” (Çelik 2018, 791).

Yurtiçi yerleşikler arasında, 2018-32/51 no.lu Tebliğde belirtilen haller dışında eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve sözleşmeden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamayacaktır (2018-32/51 no.lu Tebliğ 5. madde).

3.6. Kıymetli Evraklar (Police-Bono-Çek)

Sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamayan sözleşmeler kapsamında düzenlenecek kıymetli evraklarda yer alan bedellerin, döviz cinsinden veya dövize endeksli belirlenmesi mümkün değildir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 18. madde).

Bunun yanı sıra, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmiş bir kıymetli evrak hakkında, sadece lehdara itiraz edilebileceği bilinmektedir. Söz

konusu 2018-32/51 no.lu Tebliğ uyarınca dayandığı sözleşmenin TL'ye çevrilmesi nedeniyle söz konusu yasal değişiklik öncesinde tedavüle çıkmış olan, diğer bir deyişle ciroyla el değiştiren kıymetli evrakların (poliçe-bono-çek) TL'ye çevrilmesi gerekmemektedir. Nitekim, 2018-32/51 no.lu Tebliğin 24. maddesi 3. bendinde yer alan “sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde tahsili yapılmış veya gecikmiş alacaklar için uygulanmaz” ibaresinden tedavülde olan kıymetli evrakların TL'ye çevrilme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.

4. DÖVİZ CİNSİNDEN VEYA DÖVİZE ENDEKSİLİ OLARAK DÜZENLENEBİLECEK SÖZLEŞMELER

4.1. Finansman Sözleşmeleri

32 Sayılı Karar'ın 17 ve 17/A maddeleri uyarınca; Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından ve yurt içinde döviz kredisi kullanma şartları belirlenmiştir.

32 Sayılı Karar'ın 17. maddesinde; “Döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişiler yurt dışından döviz kredisi temin edemez” ibaresi yer almaktadır. Fakat bu maddenin altında istisna haller;

- Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar ile Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman şirketlerinin kullanacakları döviz kredileri,

- Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye’de yerleşik kişilerce kullanılacak döviz kredileri,

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında kredi almaları öngörülen Türkiye’de yerleşik kişiler tarafından kullanılacak döviz kredileri ile 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın eki (I) sayılı listenin 17 nci sırasında sayılan gümrük tarife istatistik pozisyonlarında yer alan makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç) finansmanı için kullanılacak döviz kredileri,

- Uluslararası ilana çıkılan yurt içi ihalelere ilişkin faaliyetlerle ilgili olarak ihaleyi kazanan Türkiye’de yerleşik kişilerin veya Savunma Sanayii Başkanlığınca onaylanan savunma sanayii projelerini üstlenen Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,

- Kamu özel işbirliği modeli kapsamında gerçekleştirilecek projeleri yürütmekle görevli olan Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri,

- İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere ilişkin bağlantılarını ve muhtemel döviz gelirlerini tevsik etmek kaydıyla, son üç malî yılda döviz geliri olmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin tevsik ettikleri muhtemel döviz gelirleri toplamını aşmayacak şekilde kullanacakları döviz kredileri,

- Bakanlıkça belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri olarak düzenlenmiştir.

Aynı Karar'ın 17/A maddesi uyarınca Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketlerinin kararda yer alan maddelere aykırı olmamak koşuluyla Türkiye’de yerleşik tüzel kişiler ile yurt dışında yerleşik kişilerle yapacakları finansal kiralama işlemlerine ilişkin bedeller döviz üzerinden belirlenebilmektedir. Buna dayanarak 17/A maddesinin 10. fıkrasında yer alan “Türkiye’de yerleşik finansal kiralama şirketlerinin bu maddede yer alan hükümlere aykırı olmamak şartıyla Türkiye’de yerleşik tüzel kişiler ile yurt dışında yerleşik kişilerle yapacakları finansal kiralama işlemlerine ilişkin bedeller döviz üzerinden belirlenebilir” ibaresi gösterilebilmektedir.

Yukarıda detaylandırılan maddeler kapsamında Türkiye’de yerleşik kişiler finansal kiralama sözleşme bedellerini döviz cinsinden belirleyebileceklerdir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 10. madde). Başka bir ifadeyle yukarıdaki şartlar dahilinde 32 Sayılı Karar kapsamında 2018-32/51 no.lu Tebliğ dahil diğer düzenlemelere bakılmaksızın dövizle borçlanabilen tüzel veya gerçek kişiler, finansal kiralama sözleşmelerini döviz cinsinden düzenleyebileceklerdir.

Bunun yanı sıra, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ilişkin finansal kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin de döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür (2018-32/51 no.lu Tebliğ 9. madde).

Ayrıca, Türkiye’de yerleşik kişiler arasında düzenlenen finansal kiralama ve diğer kiralama sözleşmeleri kapsamında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenemeyecek sözleşmeler bir tablo ile ifade edilecek olursa;

Sözleşme Türü	Düzenlenebilir	Düzenlenemez
13.09.2018 öncesi düzenlenen iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri	X	
13.09.2018 sonrası düzenlenen iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri		X
İş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri dışında kalan kiralama sözleşmeleri	X	
Dövizle borçlanabilen tüzel kişilerle yapılan finansal kiralama sözleşmeleri		X
Dövizle borçlanamayan tüzel kişilerle yapılan finansal kiralama sözleşmeleri	X	
Gerçek kişilerle yapılan finansal kiralama sözleşmeleri		X

4.2. Hizmet Sözleşmeleri

Anılan 2018-32/51 no.lu Tebliğin 4. maddesinde hangi hizmet sözleşmelerinin istisna kapsamında değerlendirileceğine yer verilmektedir. Buna göre;

- Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmelerinin (2018-32/51 no.lu Tebliğ 4A maddesi),
- İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmelerinin (2018-32/51 no.lu Tebliğ 4B maddesi),
- Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmelerinin (2018-32/51 no.lu Tebliğ 4C maddesi),
- Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri, Türkiye’de başlayıp yurt dışında sonlanan ve yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan elektronik haberleşme ile ilgili hizmet sözleşmelerinin (2018-32/51 no.lu Tebliğ 4Ç maddesi) döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkündür.

2018-32/51 no.lu Tebliğin 4A maddesi detaylandırılacak olursa; Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan futbolcuların ücretlerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ödenmesi mümkündür. Bunun yanı sıra, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunan futbolcuların Tür-

kiye’de yerleşik kulüplerle yapacağı sözleşmelerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün değildir.

2018-32/51 no.lu Tebliğin 4B maddesinde yer alan ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler; İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat:2017/4)’in 6. maddesinin 3. fıkrasında sayılan hizmet ve faaliyetler kapsamında imzalanan hizmet sözleşmelerini kapsamaktadır (17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu). Buna göre;

✳ Kalkınma Bakanlığı’nca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç);

• Tam mükellef firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapacakları teslim, hizmet ve faaliyetler ile tam mükellef imalatçı firmaların, bahse konu işte kullanılmak üzere bu işin yapımını yüklenen firmaya üreterek yapacakları mal ve malzeme ile hizmet satış ve teslimleri,

- Dar mükellef firma olması halinde, söz konusu firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzemeyi üreten tam mükellef imalatçı firmaların (işî taahhüt eden firmalar dahil) yapacakları satış ve teslimleri,

- Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı halinde, tam mükellef firmaya kendi faaliyeti oranında, diğer firmaya ise tam mükellef firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- Proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara proje süresince yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik ve benzeri hizmet satışları,

- ✳ Savunma sanayii, güvenlik veya istihbarat alanında,

- Savunma Sanayii Müsteşarlığınca onaylanan savunma, güvenlik veya istihbarat alanları ile ilişkili projeleri üstlenmiş tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,

- Savunma Sanayii Müsteşarlığınca savunma, güvenlik veya istihbarat alanları açısından önem arz ettiği belirtilen savunma, güvenlik ve istihbarata yönelik her türlü platform, sistem, yazılım, araç ve gereçlerini üreten tam mükellef imalatçı firmalar ile savunma, güvenlik veya istihbarat alanlarında yapılacak araştırma ve geliştirme projelerini üstlenen tam mükellef imalatçı firmaların ülkenin savunma, güvenlik veya istihbaratı ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yapacakları satış ve teslimler ile bu satış ve teslimler sonrası doğan bakım ve onarım hizmetleri,

- Yukarıda belirtilen firmalara, tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- Yukarıda belirtilen işleri yüklenen firmanın dar mükellef firma olması halinde, tam mükellef imalatçı firmaların bu firmaya üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- ✳ Tam mükellef imalatçı firmaların, Bakanlıkça yayımlanan Tebliğ eki yatırım malları listesinde belirtilen malları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- ✳ Tam mükellef imalatçı firmaların, Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında monte edilmemiş haldeki aksam ve parçaları ithal edebilecek firmalara, ithal edebilecekleri bu aksam ve parçaları üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- ✳ Yap-İşlet Modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projelerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

- ✳ Kamu kurum ve kuruluşları tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi veya yurt dışı taşıma işlerini yüklenen tam mükellef firmaların bu faaliyetleri,

- ✳ Uluslararası yük ve yolcu taşımacılığından döviz olarak kazanılan bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri,

- ✳ Yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri,

- ✳ Yabancı uyruklulara (diplomatik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde bulundukları sürede, döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri,

- ✳ Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

- ✳ Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmalar adına gerçekleştirilen bakım ve onarım hizmetiyle, dış sefere çıkan Türk ve yabancı bayraklı gemi, uçak veya tırların bakımı ve onarımı, yenileme ve dönüşüm ile bakım, onarım, yenileme ve dönüşüm kapsamında gerçekleştirilen mal (yakıt ve madeni yağlar hariç) ve hizmet satışları,

- ✳ Tam mükellef firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

- ✳ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan maden havzalarından rödövars karşılığında maden çıkarımı ve işletmesiyle ilgili üretim faaliyetleri,

- ✳ Yurt içinde yerleşik haber ajanslarınca, yurt dışındaki yayın organlarına görüntülü veya görüntüsüz haber satışları,

- ✳ Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan ve Bakanlıkça belirlenen yatırım malları, sınai mamuller ve yazılım hizmetlerine yönelik ihaleleri kazanan tam mükellef imalatçı firmaların üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

- ✳ İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşma hükümlerine göre yurt içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanına sahip bulundukları sınai mamulleri teslim eden tam mükellef imalatçı firmalar ile uluslararası kuruluşlar, yabancı ülke temsilcilikleri ve kuruluşlarına ait tesislerin yapımını ve onarımını üstlenen tam mükellef müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

✳ İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında Türkiye’de gerçekleştirilen projeleri üstlenen kurum, kuruluş veya şirketler (bunlar tarafından yurt içinde projenin yürütülmesi amacıyla kurulan veya ortaklık gerçekleştirilen şirketler dahil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerini yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç);

✳ Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

✳ Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

✳ Kamu özel işbirliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri,

döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler niteliğindedir.

Ayrıca, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-C maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı satışlar kapsamında düzenlenen sözleşmelerin de anılan 2018-32/51 no.lu Tebliğin 4B maddesine göre döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenebileceği su götürmez bir gerçektir. Çünkü, ihraç kayıtlı satış ihracatın ön aşaması olup, ihraç kayıtlı satılan malların ihraç kayıtlı satış faturasının düzenlendiği tarihten itibaren en geç üç ay (ek süre alınması halinde 180 gün) içinde yurtdışı edilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 8. maddesi). 2018-32/51 no.lu Tebliğ maddesi uyarınca, yurt dışında üretilen yazılımlarla ilgili sözleşmelerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, 17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı duyurusunda yurt içinde üretilen yazılım ve donanımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmelerinde sözleşme bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılamayacağı belirtilmiştir. Bahse konu düzenleme, bir başka açıdan değerlendirilecek olursa, siparişe bağlı olarak bir yazılımcı aracılığıyla firmaya/kişiyeye özgü terzi usulü bir

yazılım üretimi yaptırmak eser sözleşmesi olarak değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda, 2018-32/51 no.lu Tebliğin 5. maddesi uyarınca eser sözleşmelerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli şekilde düzenlenmesinin mümkün olmadığı unutulmamalıdır.

4.3. Gemi İnşa, Tamir ve Bakım Sözleşmeleri

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin inşası, tamiri ve bakımına ilişkin eser sözleşme bedellerin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 5. madde).

4.4. Menkul Satış ve Kiralama Sözleşmeleri

İş makineleri dahil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri dışında kalan menkul satış ve kiralama sözleşmeleri, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenebilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 6. ve 7. madde). İş makineleri dahil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri dışında kalan her türlü emtianın döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak satışına eskiden olduğu gibi devam edilebilecektir.

4.5. İş Sözleşmeleri

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 11. madde).

5. İSTİSNA TANINAN DİĞER SÖZLEŞMELER

5.1. Kamu Kurumlarıyla Yapılan Sözleşmeler

Kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin (Aselsan, Havelsan, Roketsan, Tusaş, İşbir, Aspilsan) taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 11. madde).

Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya dövize endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası antlaşmaların ifası kapsamında olmak kaydıyla; yüklenicilerin üçüncü taraflarla düzenleyeceği gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 12. madde).

Başka bir ifadeyle, kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu dövizli işlemlerde yükleniciler, sözleşme kapsamında olmak kaydıyla gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmesinin yanı sıra iş sözleşmelerinin dışında kalan tüm sözleşmelerini döviz cinsinden veya dövize endeksli şekilde düzenleyebileceklerdir.

Ayrıca; anılan madde hükmü uyarınca, 3996 Sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yer alan Yap-İşlet-Devret (BOT) modeli ve 6428 Sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli İle Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi Ve Hizmet Alınması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yer alan Kamu Özel Ortaklığı (PPP) modelleri dahilinde yapılan işler ve kamu ihale ve sözleşmelerinin de döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkündür.

Yukarıda bahsi geçen kamu kurum ve kuruluşları ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun I, II, III ve IV sayılı cetvellerinde bahsedilen doğrudan ve dolaylı olarak en az %50'si kurum ve idarelere ait olan şirketleri kapsamaktadır. Bunlara;

- Türkiye Büyük Millet Meclisi,
- Cumhurbaşkanlığı,
- Anayasa Mahkemesi,
- Yargıtay,
- Danıştay,
- Sayıştay,
- Bakanlıklar,
- Üniversiteler,
- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,

örnek olarak verilebilir.

5.2. Bankalarla Yapılan Sözleşmeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 28.03.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirdiği işlemlerle ilgili olarak bankaların taraf olduğu sözleşmelerde, sözleşme bedelinin ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 14. madde).

Başka bir ifadeyle, merkezi yönetim dahilinde kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, kamu iktisadi teşebbüsleri, özel hukuk hükümlerine tabi olan ve

sermayesinin %50'sinden fazlası kamuya ait olan kuruluşları, fonları, kamu bankaları, yatırım ve kalkınma bankaları, büyükşehir belediyeleri, yerel yönetim kuruluşları gibi ödeme yükümlülükleri Hazine Müsteşarlığı'nca garanti edilen işler kapsamında düzenlenecek sözleşmelerin de döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkündür.

İlave olarak değinilmelidir ki; 17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu'na göre sigorta sözleşmeleri 2018-32/51 no.lu Tebliğ kapsamına girmemektedir. Fakat, 2018-32/51 no.lu Tebliğ uyarınca döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılması mümkün olmayan sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinden birinin sigorta sözleşmesi olması durumunda bu sigorta sözleşmesinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, konuya ilişkin mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmamakla beraber kanaatimiz, 32 Sayılı Karar'ın 17/A hükmü gereğince teminat mektuplarının da bağlı olduğu finansal kiralama sözleşmeleri gibi döviz cinsinden düzenlenebileceği yönündedir.

5.3. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Yapılan Sözleşmeler

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının (yabancı sermaye piyasası araçları ve depo sertifikaları ile yabancı yatırım fonu payları da dahil olmak üzere) döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülükleri döviz cinsinden kararlaştırılabilecektir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 15. madde).

Örneğin, hisse senedi satışı veya tahvil ihracına ilişkin aracılık sözleşmelerinin 2018-32/51 no.lu Tebliğ hükmü uyarınca döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi mümkün değil iken, eskiden de olduğu döviz cinsinden Eurobond ihracı ya da dövize endeksli tahvil ihracı mümkündür.

5.4. Havacılık Sektöründe Faaliyet Gösteren Kuruluşlarla Yapılan Sözleşmeler

5.4.1. Ticari Hava Yolu İşletmeleriyle Yapılan Sözleşmeler

Türkiye'de yerleşik yolcu, yük veya posta taşıma faaliyetinde bulunan ticari havayolu işletmeleri ile işletme ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların;

Türkiye’de yerleşik kişilerle döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlemeleri mümkündür (2018-32/51 no.lu Tebliğ 17. madde).

5.4.2. Hava Taşıma Araçlarına Teknik Bakım Hizmeti Veren Şirketlerle Yapılan Sözleşmeler

Türkiye’de yerleşik hava taşıma araçlarına, motorlarına ve bunların aksam ve parçalarına yönelik teknik bakım hizmeti veren şirketler ile şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların; Türkiye’de yerleşik kişilerle döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlemeleri mümkündür (2018-32/51 no.lu Tebliğ 17. madde).

5.4.3. Havacılık Sektöründe Hizmet Veren Kuruluşlarla Yapılan Sözleşmeler

Türkiye’de yerleşik sivil havacılık mevzuatı kapsamında havalimanlarında yer hizmetleri yapmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel hukuk tüzel kişiliği statüsündeki kuruluşlar ile söz konusu kuruluşların kurdukları işletme ve şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların; Türkiye’de yerleşik kişilerle döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri döviz cinsinden veya dövize endeksli bedeller içeren gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri düzenlemeleri mümkündür (2018-32/51 no.lu Tebliğ 17. madde).

Daha yalın bir şekilde ifade edilecek olursa; hava yolu şirketleri, yer hizmeti sağlayan şirketler, teknik bakım hizmeti sağlayan şirketler gibi havacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketler ve bu şirketlerin %50’sine sahip oldukları şirketler; gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmelerinin yanı sıra, iş sözleşmeleri dışında kalan tüm sözleşmelerini döviz cinsinden veya dövize endeksli şekilde düzenleyebileceklerdir.

6. 2018-32/51 NO.LU TEBLİĞ İLE İLGİLİ DİĞER ÖNEMLİ HUSUSLAR

32 Sayılı Kararda meydana gelen değişiklik kapsamında düzenlenecek sözleşmelerde istisna kapsamına alınan, ancak 13 Eylül 2018 tarihinden önce düzenlenmiş sözleşmelerin TL cinsine çevrilmesi gerekmemektedir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 21. madde). Örneğin, döviz cinsinden veya dövize endeksli bir menkul satış sözleşmesi varsa bu sözleşmenin TL cinsine çevrilmesi gerekmemektedir.

Bunun yanı sıra, istisna tanınan tarafların mutabakatıyla yeni yapılacak sözleşmelerin Türk parası cinsinden yapılmasını veya mevcut döviz cinsinden veya dövize endeksli sözleşmelerde yer alan bedellerin Türk parası olarak yeniden kararlaştırılmasını talep etmesi durumunda sözleşmelerde yer alan bedeller Türk parası cinsinden kararlaştırılabilmektedir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 25. madde).

Ayrıca 2018-32/51 no.lu Tebliğin 24. maddesi 3. bendinde yer alan “sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde tahsili yapılmış veya gecikmiş alacaklar için uygulanmaz” ifadesine değinilmiştir. Örneğin, 13.09.2018 öncesi düzenlenmiş 3 yıllık bir eser sözleşmesi kapsamında sözleşmede yer alan bedelin 2018 yılına denk düşen kısmı döviz cinsinden ödenmiş ise bu kısım yasak kapsamında yer almayacaktır.

7. KARAR ÖNCESİ DÖVİZ CİNSİNDEN VEYA DÖVİZE ENDEKSİLİ OLARAK BELİRLENEN SÖZLEŞMELERİN TL’YE ÇEVİRİLMESİ

Öncelikle tüm tarafların “Türkiye’de yerleşik kişi” olup olmadığı saptanacak, değilse bu sözleşmeler kapsam dışı kabul edilecektir. Tarafların “Türkiye’de yerleşik kişi” olması halinde ise ele alınan sözleşmenin Karar ve Tebliğ kapsamında istisna edilip edilmediği irdelenecek bir istisna yok ise kapsamda kabul edilecektir.² Akabinde, kapsamda kabul edilen sözleşmelerin ilgili mevzuat hükmünce TL cinsine çevrilmesi gerekmektedir.

2 Aslan, M. Baysal, F.E. Şentürk, A. G. Kambiyo Mevzuatı Açısından Türkiye’de Yerleşik Kişiler, <https://www.linkedin.com/pulse/kambiyo-mevzuat%C4%B1-a%C3%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-t%C3%BCrkiyede-yerle%C5%9Fik-k%C5%9Filer-memduh-aslan>.

7.1. Sözleşmelerin TL'ye Çevrilmesinde Alternatif Yollar

Bunlar;

I. Yargıda Uyarılama Davası Açmak,

II. Arabulucuya Gitmek,

III. Sözleşmeyi Feshetmek şeklinde sıralanabilir.

Örneğin; kira sözleşmesinin başında taraflar arasındaki menfaat dengeleri tarafların kabulüne bağlı olarak eşit kabul edilir. Ancak, sözleşme kurulduktan sonra ortaya çıkan ve sadece tarafları değil toplumun büyük kısmını etkileyen mali koşulların değişmesi taraflar arasındaki dengeyi önemli ölçüde bozabilir. Bu durum hem kiracı aleyhine olabileceği gibi kiraya veren aleyhine de olabilir. Taraflar, ortaya çıkan olumsuzluğun meydana getirdiği dengesizliği gidermek için hâkimin müdahalesini isteyerek kira sözleşmesinin günün koşullarına uyarlanmasını talep edebilir. Sözleşmenin konusuna göre görevli mahkeme kiralar için Sulh Hukuk Mahkemesi, ücretler için İş Mahkemeleri, Ticari nitelikteki diğer işler için Asliye Ticaret Mahkemeleri, bunların dışında kalanlar için Asliye Hukuk Mahkemeleri olacaktır.³ Mahkeme kararı sonucu sözleşme taraflarından birinin lehine diğerinin ise aleyhine sonuç doğuracak bir döviz kuru üzerinden sözleşme bedelinin TL'ye çevrilme hükmü verilebilir. Bu noktada, sözleşme tarafları arasındaki borç alacak dengesi bozulacak, mahsuplaşma zorlaşacak ve taraflar istemeyeceği sonuçlarla karşılaşabileceklerdir. Bu yüzden tavsiyemiz; sözleşme taraflarının mutabakat sağlayarak, mutabık kalınan döviz kuru üzerinden sözleşme bedelinin TL'ye çevrilmesi yönündedir.

7.2. Tarafların Mutabakat Sağlayamaması Durumunda

2018-32/51 no.lu Tebliğin 24. maddesi uyarınca, dönüşümde 02.01.2018 tarihindeki Merkez Bankası efektif satış kuru (1 Dolar=3,7776 TL; 1 Euro=4,5525) kullanılacak ve 02.01.2018 tarihinden bedelin yeniden belirlendiği tarihe kadar TÜFE aylık değişim oranları esas alınacaktır. TÜFE hesaplamaları yapılırken (TÜFE Eylül2018/TÜFE Aralık2017)-1 hesaplama yöntemi kullanılacaktır. Yapılacak hesaplamalarda TÜFE oranı kisten (aylık oranlar dikkate alınacak, artık günler dikkate alınmayacaktır) uygulanmayacaktır (17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu).

13.10.2018 tarihinden önce düzenlenmiş bir bakım onarım (eser) sözleşmesi üzerinden, sözleşmelerin nasıl TL cinsine çevrileceği açıklanacak olursa;

Örnek: Konusu bakım ve onarım olan, yıllık 5.000 Euro tutarlı bir eser sözleşmesi 10.05.2018 tarihinde 2 yıllığına düzenlenmiştir. Sözleşmenin tarafları bir araya gelerek mutabakat sağlamaya çalışmış fakat aralarında mutabakat sağlayamadıkları için 2018-32/51 no.lu Tebliğde yer alan düzenlenmeyi baz alarak 13.10.2018 tarihinde sözleşmeyi TL cinsine çevirmişlerdir. 2018-32/51 no.lu Tebliğin 5. maddesi uyarınca eser sözleşmelerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak düzenlenemeyeceği ve halihazırda düzenlenmiş bir eser sözleşmesi varsa TL cinsine çevrilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Buna göre;

- Yıllık Sözleşme Bedeli: 5.000 Euro
- Sözleşmenin Düzenlendiği Tarih: 10.05.2018
- Sözleşmenin TL'ye Çevrildiği Tarih: 13.10.2018
- 02.01.2018 TCMB Kuru (Euro için): 4,5525 Euro/TL

• TÜFE: 19,37% (Burada değinilmesi gereken nokta; sözleşmenin düzenlenme tarihinin TL cinsine çevrilirken dikkate alınmadığıdır. Sözleşmenin TL cinsine çevrilirken hangi ayda çevrildiği temel belirleyicidir. Buna göre TÜFE değeri hesaplanırken (TÜFE Eylül 2018 / TÜFE Aralık 2017)- 1 formülü kullanılacaktır.

• Sözleşmenin 13.10.2018'de TL Karşılığı: $(5.000 * 4,5525) * (1 + 0,1937) = 27.171,60$ TL

7.3. Kira Sözleşmelerinin TL Cinsine Çevrilmesi

13 Eylül 2018 tarihinden önce düzenlenen konut ve çatılı iş yeri kira sözleşmelerinde döviz veya dövize endekli olarak belirlenen bedeller iki yıllık süre için Türk parası olarak belirlenir. Ancak, Türk parası olarak belirlemenin yapıldığı kira yılının sonundan itibaren bir yıl geçerli olmak üzere; Türk parası olarak belirlenen kira bedeli, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, belirleme tarihinden belirlemenin yapıldığı kira yılının sonuna kadar Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas alınarak artırılması yoluyla belirlenir. Bir sonraki kira yılı Türk parası cinsinden kira bedeli ise, taraflarca belirlenirken mutabakata varılamazsa, önceki kira yılında geçerli olan kira bedelinin Türkiye İstatistik Kurumunun belirlediği tüketici fiyat endeksi (TÜFE) aylık değişim oranları esas

3 Aslan, M. Şentürk, A. G. Dövizli Sözleşmelerin Türk Lirasına Çevrilmesi ve Muhtemel Uyarılama Davaları, <https://www.linkedin.com/pulse/d%C3%B6vizli-s%C3%B6zle%C5%9Fmelerin-t%C3%BCrk-liras%C4%B1na-%C3%A7evrilmesi-ve-muhtemel-aslan>.

alınarak artırılması yoluyla belirlenir ve belirlenen Türk parası cinsinden kira bedeli bu fıkrada belirtilen iki yıllık sürenin sonuna kadar geçerli olur (2018-32/51 no.lu Tebliğ 24. madde).

Konut ve çatılı iş yeri kira sözleşmelerinin TL cinsine nasıl çevrileceği bir örnek ile ele alınırsa;

Örnek: Yıllık 12.000 Dolar tutarlı 12.05.2018 tarihli bir iş yeri kira sözleşmesi 3 yıllığına düzenlenmiştir. Sözleşmenin tarafları bir araya gelerek mutabakat sağlamaya çalışmış fakat aralarında mutabakat sağlayamadıkları için 2018-32/51 no.lu Tebliğde yer alan düzenlenmeyi baz alarak 13.10.2018 tarihinde sözleşmeyi TL cinsine çevirmişlerdir. Buna göre;

- Yıllık Sözleşme Bedeli: 12.000 Dolar
- Sözleşmenin Düzenlendiği Tarih: 12.05.2018
- Sözleşmenin TL'ye Çevrildiği Tarih: 13.10.2018
- 02.01.2018 TCMB Kuru (Dolar için): 3,7776 Dolar/TL

- TÜFE: 19,37%

• Sözleşme Bedeli1: $(12.000 \times 3,7776) \times (1 + 0,1937) = 54.111,85$ TL (13.10.2018 ile 12.05.2019 tarihleri arasındaki sözleşme bedelinin TL cinsinden karşılığı)

• TÜFE2 : 7% (13.10.2018 ile 12.05.2019 tarihleri arasındaki 7 aylık **tahmini** TÜFE değişim oranı)

• Sözleşme Bedeli2: $(54.111,85 \times 1,07) = 57.899,68$ TL (12.05.2019 ile 12.05.2020 tarihleri arasındaki sözleşme bedeli)

• TÜFE3 : 12% (12.05.2019 ile 12.05.2020 tarihleri arasındaki yıllık **tahmini** TÜFE değişim oranı)

• Sözleşme Bedeli3: $(57.899,68 \times 1,12) = 64.847,64$ TL (12.05.2020 ile 13.10.2020 tarihleri arasındaki sözleşme bedeli)

• Yargıtay 13. Hukuk Dairesi (1999/315 E. 1995/995 K) 08.02.1999 tarihli kararında “Uyarlama ile kira parasının günün koşullarına intibaki sağlanarak sözleşmenin kira parası bölümü günün koşullarına uyarlanmış olur. Sözleşmenin diğer koşulları hukuki statüsünü ve geçerliliğini aynen korur” şeklinde hükümde bulunmuştur.

• Yine (2001/1979 E. Ve 2001/2831 K.) 22.03.2001 tarihli kararında ise “Uyarlama kira bedeline ilişkin olup sözleşmenin diğer koşullarını ortadan kaldırmaz. Uyarlama dava tarihinden geriye doğru uygulanmaz. Davanın reddi gerekir” şeklinde hükümde bulunmuştur.

Geçmişte verilen yargı kararları ışığında; uyarlamanın sadece kira bedeli üzerinde yapılacağı ve mahkemeye başvuru tarihinden sonrası için yapılacağı anlaşılmaktadır.

7.4. İstisna Tanınan Sözleşmelerde Taraflardan Birinin TL'ye Dönme Talebi Olursa ve Taraflar Arasında Mutabakat Sağlanamazsa

Örneğin 2018-32/51 no.lu Tebliğin 12. maddesinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve kiralama gibi; istisna sözleşmenin bir tarafına tanınmışsa ve istisna tanınan taraf sözleşmeyi döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak devam ettirme hakkını kullanmak istemiyorsa, sözleşme bedeli TL'ye dönmek zorundadır.

Ancak istisna taraflardan birine değil de sözleşme türüne genel olarak tanınmışsa sözleşme bedelinin TL'ye dönmesi için her iki tarafın da mutabakatı gerekir, tek bir tarafın istemesi yeterli değildir (17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu).

12.000 Dolar	54.111,85 TL	57.899,68 TL	64.847,64 TL
12.05.2018	13.10.2018	12.05.2019	12.05.2020
(Sözleşmenin Düzenlendiği Tarih)	(TL'ye Çevrilme Tarihi)	(2.Yıl İçin Sözleşme Bedeli)	(3.Yıl İçin Sözleşme Bedeli)

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise; kira bedeli ve depozito bedeli gibi kira sözleşmesinden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin tahsili yapılmışsa veya tahsili gecikmişse, TL'ye çevrilmesi gerekmemektedir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 24. madde 3. bent).

Kira sözleşmelerinin TL'ye çevrilmesinde sözleşme taraflarının mutabakat sağlayamaması ve mahkemeye başvurmaları varsayımı altında geçmişte verilen Yargı Kararlarına değinilecek olursa;

8. 32 SAYILI KARARDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

8.1. Damga Vergisi Kanunu Açısından

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında, damga vergisinin maktu veya nispi olarak alındığı ifade edilmektedir. Bilindiği üzere nispi vergide kağıtların nevi (türü) ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli bir para, maktu vergide, kağıtların mahiyetleri esastır.

Döviz cinsinden ya da dövize endeksli şekilde belirlenen sözleşme bedelinin TL cinsine dönüştürülmesinde, sözleşme bedeli artış gösteriyorsa damga vergisi açısından dikkatli olunmasında yarar vardır. Şöyle ki, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu 14. maddesinde “*Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir*” ifadesi yer almaktadır. Bu durumda, sözleşme revizyonu ardından sözleşme bedelinde bir artış meydana geliyorsa, artan tutar aynı nispette (%9.48) damga vergisine tabi olacaktır. Bunun yanı sıra, yeni belirlenen tutar önceki ile aynı kalıyorsa ya da önceden belirlenen tutardan daha düşük olacak şekilde belirleniyorsa damga vergisi söz konusu olmayacaktır.

4857 Sayılı İş Kanunu’nun 8. maddesi uyarınca iş sözleşmeleri damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır. Bu sebeple revize edilen iş sözleşmelerinden damga vergisi alınmayacaktır.

Değinilmesi gereken başka bir husus ise, sözleşme bedeli dışında kalan cezai şart, koşullu ödeme, garanti, vb. sözleşmedeki diğer esaslı unsurların da değiştirilebileceğidir. Örneğin; alım satım sözleşmeleri gereğince adet veya miktar hususunda değişiklik yapılması, eser sözleşmelerinde eser özelliklerinin değiştirilmesi, gibi sair bedel dışında herhangi bir hususta değişiklik olması gibi durumlarda damga vergisi yeni bir sözleşme gibi yeniden hesaplanacaktır. Ayrıca; bilindiği üzere, Damga Vergisi’nin konusuna giren bir sözleşmenin izleyen ayın 23. günü verilecek Damga Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Tarafların karşılıklı mutabakatı ile, fiili mutabakat tarihi daha sonra olsa bile, sözleşme tarihinin 12.10.2018 tarihi öncesine alınabilmesi mümkün olduğundan; bu kapsamda sözleşme bedelinin ve sözleşme bedelinden kaynaklanan diğer yükümlülüklerin TL cinsine çevrilme süresi de zımni olarak 23.11.2018 tarihine uzatılabilmesi mümkündür.

6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu’nun 13. maddesi 1. fıkrası uyarınca sözleşme tarafları arabulucuya başvurabilecektir. Tarafsız üçüncü kişi olarak arabulucunun yardımı ve gözetimi ile sözleşmenin tarafları sözleşmenin yeni koşullarını belirlerse, resmi işlemlerde kullanılmak istenilen “Anlaşma Belgesi”nde damga vergisi nispi olarak değil, 2018 yılı için belirlenen 58,80 TL tutarında maktu olarak ödenecektir.

Ayrıca döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak düzenlenen sözleşmeler kapsamındaki tek ödeme yükümlülüğü sözleşme bedeli olmayıp, sözleşme kapsamındaki garanti, teminat, cezai, temlik şartı ve

sulhname gibi hükümlerin de TL cinsinden belirlenmesi gerekmektedir.

8.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Sözleşme bedelinin TL cinsine çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı gelir/giderlerinin, kurum kazancının hesaplanması bakımından gelir/gider yazılması vergi kanunlarına aykırılık teşkil edebilecek ve mali risk oluşturabilecektir. Dolayısıyla anılan sözleşme uyarınca hesaplanan bu farkların, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider yazılabilme olasılığı bulunduğundan şirket ilgililerinin her bir sözleşmeyi işbu makalemizin konusunu oluşturan yasal düzenlemeler uyarınca gözden geçirmeleri gerekmektedir.

8.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

KDV iadesi alan vergi mükelleflerinin iade sürecinde gecikme yaşamamaları adına; sözleşmelerini gözden geçirmeleri ve varsa döviz cinsinden veya dövize endeksli olanları yasal mevzuat uyarınca değerlendirmeye tabi tutarak TL cinsine dönüştürmesi, akabinde vergi dairelerine ibrazını gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, bilindiği üzere bir ay içerisinde gerçekleşen mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin KDV, mükellefler tarafından izleyen ayın 24. günü beyan edilmektedir. Bu kapsamda, sözleşme bedelinin ve sözleşme bedelinden kaynaklanan diğer yükümlülüklerin TL cinsine çevrilmesiyle düzenlenecek faturalardan doğan KDV’nin netleştirilmesi konusundaki son tarih, söz konusu sözleşmelerin TL cinsine çevrilme süresi zımni olarak, 12.10.2018 tarihinden 24.11.2018 tarihine uzamaktadır.

9. 32 SAYILI KARARDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN ENDEKSLEME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uluslararası piyasalarda fiyatı döviz cinsinden belirlenen kıymetli madenlere ve/veya emtiaya endekslenen ve/veya dolaylı olarak dövize endekslenen sözleşmeler, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar’ın 4’üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında dövize endeksli sözleşme olarak değerlendirilmektedir (2018-32/51 no.lu Tebliğ 19. madde).

Bu durumda bir sözleşme düzenlenirken dövize endeksli düzenlenememesinin alternatifinin kıymetli madenlere veya emtiaya (altın, gümüş, demir, bakır, petrol, pamuk vb.) endekslemek olduğu düşünülmemelidir.

Bunun yanı sıra, endeksleme yapılırken döviz korelasyonu olmayan bir alternatif yol var mıdır sorusu

akla gelmektedir. Günümüzde; fiyatlar genel düzeyinden, enflasyona kadar pek çok noktada para birimindeki değer kazancı ya da kaybı etkileyici faktör olarak değerlendirilebilmektedir. Alternatif yol olarak hisse senetleri piyasası ya da ekonomideki genel risk priminin bir göstergesi olan kredi temerrüt takası (CDS) gibi seçenekler düşünülebilir.⁴

Fakat, bahse konu bu alternatif yollar bile döviz kurlarından etkilenmektedir. Örneğin, TL'de meydana gelebilecek olası bir değer kaybı işletmelerin bilançolarını etkilemekte, negatif etki yaratarak hisse senedi net değerini düşürücü rol oynamaktadır.⁵

10. 32 SAYILI KARARDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN İCRA VE İFLAS KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sözleşme düzenleyen tarafların mutabakat sağlamaması ve sözleşme kapsamında alacaklı tarafın alacağını tahsil edememesi olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

Örneğin, araba kiralama üzerine düzenlenen bir sözleşmenin tarafları, aralarında mutabakat sağlamayıp 10 Ekim 2018 tarihinde mahkemeye başvurmuş olsunlar. Kiracı Kasım ayının kirasını ödemiş ve kiraya veren taraf da icra dairesine konuyla ilgili başvuruda bulunmuş olsun, icra dairesi bu durumda sözleşmenin TL cinsine çevrilmediğinden (uyarlama yapılmadığından) sözleşmeye itibar etmeyebilir ya da kira bedelinin o günkü kurdan TL tutarının tahsilini isteyebilir. İcra dairesinin vereceği karara göre ilk durumda kiraya veren taraf, ikinci durumda ise kiracı olan taraf mağduriyet yaşayabilecektir.

11. SÖZLEŞME BEDELİNİN SÜRESİNDE TL CİNSİNE ÇEVİRİLMEMESİNİN YAPTIRIMI

Sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün olmayan sözleşmelerde yer alan bedellerin TL olarak taraflarca yeniden belirlenmesi zorunludur. Kambiyo mevzuatına aykırılık durumunda uygulanacak cezalar 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un 3. maddesinde; "Cumhurbaşka-

nının bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklerine aykırı hareket eden kişi, üç bin Türk Lirasından yirmi beş bin Türk Lirasına kadar idarî para cezası ile cezalandırılır" ibaresi yer almaktadır. Bunu takiben, yeniden değerlendirme oranları da dikkate alındığında yaklaşık 6.300-55.000 TL idari para cezası sözleşmenin her iki tarafına ayrı ayrı uygulanacaktır.

Sözleşme bedeli başta olmak üzere sözleşmede yer alan her türlü ödeme yükümlülüğünün 12 Ekim 2018 tarihine kadar TL olarak yeniden kararlaştırılmaması durumunda; sözleşmenin tüm tarafları yukarıda bahsedilen idari para cezası ile ayrı ayrı yaptırıma maruz kalacaklardır. Buna ilave olarak Kabahatler Kanunu'nun içtima hükümlerine göre birden fazla sözleşmenin uygulanmaya devam edilmesi halinde her dövizli sözleşme için ayrı ayrı idari para cezası uygulanacaktır. Tekerrür durumunda ise bu cezalar iki katı olarak uygulanmaktadır (17.10.2018 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu).

Bunun yanı sıra, uygulanacak idari para cezasına, suç tarihi ile tahsil tarihi arasında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı (aylık %2) oranında, para cezasının yanı sıra gecikme zammı da uygulanacaktır.

Kambiyo mevzuatına aykırılık durumunda ise bu konunun takibini Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, Hazine Kontrolörleri ve Stajyer Hazine Kontrolörleri yapmakla yetkilendirilmiştir. Söz konusu inceleme elemanları; şirketleri bizatihi 1567 Sayılı Kanun ve 32 Sayılı Karar'a uyumları yönünden denetleyebilecekleri gibi, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının yürüttükleri vergi incelemesinde, söz konusu yaptırımların uygulanmasını düzenleyecekleri ayrı bir raporda ve bahse konu idari para cezasının uygulanmasına ilişkin Cumhuriyet Savcılığına bildirimde bulunabileceklerdir.

12. 32 SAYILI KARARDA MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN TABLO YARDIMIYLA ÖZETLENMESİ

6.10.2018 tarihinde yayımlanan 2018-32/51 no.lu Tebliğ kapsamında, türlerine göre yasak kapsamına giren/girmeyen ve TL cinsine çevrilmesi gerekip/gerekmeyen sözleşmelerin detaylı gösterimine aşağıda yer verilmektedir. Buna göre;

4 Gago, U. Yıldırım, B. Dövizle Dolaylı Olarak Endeksli Olmayan Endeks Olabilir Mi Ve TÜFE Endeks Olarak Kullanılabilir Mi? <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dovize-dolayli-olarak-endeksli-olmayan-endeks-olabilir-mi-ve-tufe-endeks-olarak-kullanilabilir-mi/>

5 Gago, U. Yıldırım, B. Dövizle Dolaylı Olarak Endeksli Olmayan Endeks Olabilir Mi Ve TÜFE Endeks Olarak Kullanılabilir Mi? <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dovize-dolayli-olarak-endeksli-olmayan-endeks-olabilir-mi-ve-tufe-endeks-olarak-kullanilabilir-mi/>

2018-32/51 no.lu Tebliğ Fıkra No	Sözleşme Türü	Sözleşmenin Konusu	Döviz Cinsinden Düzenlenip Düzenlenemeyeceği	TL'ye Çevrilip Çevrilmemesi Gerektigi
1	Gayrimenkul Satış Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dahil gayrimenkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
2	Gayrimenkul Kiralama Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dahil gayrimenkul kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
3	İş Akdi Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri ve yurt içerisinde ifa edecekleri, iş sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenleyecekleri ve yurt dışında ifa edecekleri, iş sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
4	Danışmanlık, Aracılık ve Taahhütçülük Dahil Hizmet Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri, danışmanlık, aracılık ve taahhütçülük dahil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
		İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
		Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
5	Gemilerin İnşası, Tamiri ve Bakımı Dışında Kalan Eser Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri, eser sözleşmelerinde bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin inşası, tamiri ve bakımına ilişkin sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
6	İş Makineleri Dahil Taahhüt Satış Sözleşmeleri Dışında Kalan Menkul Satış Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri iş makineleri dahil taşıt satış sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türkiye'de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri iş makineleri dahil taşıt satış sözleşmeleri dışında kalan menkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.

2018-32/51 no.lu Tebliğ Fıkra No	Sözleşme Türü	Sözleşmenin Konusu	Döviz Cinsinden Düzenlenip Düzenlenemeyeceği	TL'ye Çevrilip Çevrilmemesi Gerektiği
7	İş Makineleri Dahil Taşıt Kiralama Sözleşmeleri Dışında Kalan Menkul Kiralama Sözleşmeleri	Türkiye’de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenemez.	Gerekli Değildir.
		Türkiye’de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri iş makineleri dahil taşıt kiralama sözleşmeleri dışında kalan menkul kiralama sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşme sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
8	Bilişim Teknolojileri Kapsamında Yurt Dışında Üretilen Yazılımlara İlişkin Satış Sözleşmeleri ile Donanım ve Yazılımlara İlişkin Lisans ve Hizmet Sözleşmeleri	Türkiye’de yerleşik kişilerin; kendi aralarında düzenleyecekleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
9	Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmeleri ile Gemilere İlişkin Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmeleri	Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmeleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı gemilere ilişkin finansal kiralama sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
10	32 Sayılı Kararın Yurt Dışından Temin Edilen Kredilere İlişkin 17 Ve Yurt İçinden Temin Edilen Kredilere İlişkin 17/A Maddeleri Kapsamında Yapılacak Finansal Kiralama (Leasing) Sözleşmeleri	Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın yurt dışından temin edilen kredilere ilişkin 17 ve yurt içinden temin edilen kredilere ilişkin 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin bedeller	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
11	İş Sözleşmeleri ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile Vatandaşlık Bağı Bulunmayan Türkiye’de Yerleşik Kişilerin Taraf Olduğu İş Sözleşmeleri	İş sözleşmeleri	Düzenlenemez.	Gereklidir.
		Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye’de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.

2018-32/51 no.lu Tebliğ Fıkra No	Sözleşme Türü	Sözleşmenin Konusu	Döviz Cinsinden Düzenlenip Düzenlenemeyeceği	TL'ye Çevrilip Çevrilmemesi Gerektiği
12	Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Şirketlerinin Taraf Olduğu Gayrimenkul Satış ve Gayrimenkul Kiralama Dışında Kalan Sözleşmeler	Kamu kurum ve kuruluşları ile Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı şirketlerinin taraf olduğu gayrimenkul satış ve gayrimenkul kiralama dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
13	Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Taraf Olduğu Döviz Cinsinden veya Döviz Endeksli İhaleler, Sözleşmeler ve Milletlerarası Andlaşmalar İfası Kapsamında Olmak Kaydıyla; Yüklenicilerin Üçüncü Taraflarla Düzenleyeceği Gayrimenkul Satış, Gayrimenkul Kiralama ve İş Sözleşmeleri Dışında Kalan Sözleşmeler	Kamu kurum ve kuruluşlarının taraf olduğu döviz cinsinden veya döviz endeksli ihaleler, sözleşmeler ve milletlerarası andlaşmaların ifası kapsamında olmak kaydıyla; yüklenicilerin üçüncü taraflarla düzenleyeceği gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri dışında kalan sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
14	Bankaların Taraf Olduğu Sözleşmeler	Hazine ve Maliye Bakanlığının 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirdiği işlemlerle ilgili olarak bankaların taraf olduğu sözleşmelerde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
15	Sermaye Piyasası Araçları İşlemleri	Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar hükümleri saklı kalmak kaydıyla, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayalı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde sermaye piyasası araçlarının döviz cinsinden oluşturulması, ihracı, alım, satımı ve yapılan işlemlere ilişkin yükümlülükler	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.

2018-32/51 no.lu Tebliğ Fıkra No	Sözleşme Türü	Sözleşmenin Konusu	Döviz Cinsinden Düzenlenip Düzenlenemeyeceği	TL'ye Çevrilip Çevrilmemesi Gerektiği
16	Dışarıda Yerleşik Kişiler ile Serbest Bölgelerdeki Şirketlerin Taraf Olduğu İş ve Hizmet Sözleşmeleri	Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak %50 ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedeli ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülükleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.
17	Yolcu, Yük Veya Posta Taşıma Faaliyetinde Bulunan Ticari Havayolu İşletmeleri İle İlgili Diğer Bazı İşletmelerin Türkiye'de Yerleşik Kişilerle Döviz Cinsinden Veya Döviz Endeksli Bedeller İçeren Gayrimenkul Satış, Gayrimenkul Kiralama ve İş Sözleşmeleri Haricindeki Sözleşmeleri	Türkiye'de yerleşik yolcu, yük veya posta taşıma faaliyetinde bulunan ticari havayolu işletmeleri; hava taşıma araçlarına, motorlarına ve bunların aksam ve parçalarına yönelik teknik bakım hizmeti veren şirketler; sivil havacılık mevzuatı kapsamında havalimanlarında yer hizmetleri yapmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel hukuk tüzel kişiliği statüsündeki kuruluşlar ile söz konusu kuruluşların kurdukları işletme ve şirketler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayelerinde en az %50 hisse oranına sahip olduğu ortaklıkların Türkiye'de yerleşik kişilerle gayrimenkul satış, gayrimenkul kiralama ve iş sözleşmeleri haricindeki sözleşmeleri	Düzenlenebilir.	Gerekli Değildir.

13. SONUÇ

İşbu makalede 85 Sayılı Karar kapsamında yasaklanan sözleşmelerin detayları ile 6.10.2018 tarihli 2018-32/51 no.lu Tebliğ ile belirlenen istisna hallerin kapsamı incelenmiş ve vergi kanunları açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Sonuç olarak; Türkiye'de yerleşik kişilerce sözleşme düzenlenirken, tarafların sözleşmenin konusuna dikkat etmesi gereği unutulmamalıdır. Sözleşme bedelinin ve sözleşme bedelinin kaynaklanan diğer yükümlülüklerin döviz cinsinden veya dövizde endeksli olarak belirlenmesi yasak kapsamındayken, tarafların düzenlenen sözleşmelerde buna uymaması sonucu yaptırım uygulanacağı aşîkârdır. Bunun gerekçesi olarak, 85 Sayılı Kararda geçen "kararlaştırılmaz" ibaresi yasal bir zorunluluğun ve yaptırımın habercisi niteliğinde değerlendirilebilmektedir. Bu noktada hatırlatılması gereken husus, yukarıda detaylı olarak değînilen mevzuat uyarınca 12.10.2018 tarihine kadar TL'ye

çevrilmesi gereken bir sözleşmenin yürürlükte kaldığı her bir ay boyunca sözleşmenin tüm tarafları açısından bahse konu olan cezanın ayrı ayrı uygulanması gerekeceğidir. Bu durum işletmeler açısından önemli bir finansal yük yaratabileceğinden, konunun sözleşme taraflarınca titizlikle ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

-1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun.

-Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar.

-85 Sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değîşiklik Yapılmasına Dair Karar.

-Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2008-32/34)'de

Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No:2018-32/51).

-17.10.2018 Tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Duyurusu.

-213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

-3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

-488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.

-4857 Sayılı İş Kanunu.

-6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu.

-6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

-2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu.

-6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

-5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

-6325 Sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu.

-5326 Sayılı Kabahatler Kanunu.

-3996 Sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun.

-6428 Sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli İle Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi Ve Hizmet Alınması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

-İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyet-

lerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ (İhracat:2017/4).

-2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu.

-15. Hukuk Dairesi 15.02.2005 tarihli, E. 2004/4151 K. 2005/704 Sayılı Kararı.

-Çelik, A. (2018). *Sorumluluk ve Zamanaşımı*. İstanbul: Seçkin Yayınları.

-Apak, T. (2018). Dövizle Sözleşme Yasağının Kapsamı Netleşti. *Para*, 41, 79.

-Gökyayla, E. *Konut Ve Çatılı İşyeri Kiralarına İlişkin Hükümlerin Uygulama Alanı (Tbk. M. 339)* Erişim: <https://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/6-Emre-G%C3%96KYAYLA+.pdf>.

-Aslan, M. Şentürk, A. G. *Dövizli Sözleşmelerin Türk Lirasına Çevrilmesi ve Muhtemel Uyarlama Davaları*, <https://www.linkedin.com/pulse/d%C3%B6vizli-s%C3%B6zle%C5%9Fmelerin-t%C3%BCrk-liras%C4%B1na-%C3%A7evrilmesi-ve-muhtemel-aslan>.

-Gago, U. Yıldırım, B. *Dövizle Dolaylı Olarak Endeksli Olmayan Endeks Olabilir Mi Ve TÜFE Endeks Olarak Kullanılabilir Mi?* <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dovize-dolayli-olarak-endeksli-olmayan-endeks-olabilir-mi-ve-tufe-endeks-olarak-kullanilabilir-mi/429751>.

-Aslan, M. Baysal, F.E. Şentürk, A. G. *Kambiyo Mevzuatı Açısından Türkiye’de Yerleşik Kişiler*, <https://www.linkedin.com/pulse/kambiyo-mevzuat%C4%B1-a%C3%A7%C4%B1s%C4%B1ndan-t%C3%BCrkiyede-yerle%C5%9Fik-ki%C5%9Filer-memduh-aslan>.