

KARAR İNCELEMESİ

AYNI YARDIM KAVRAMI VE NAKDEN ÖDENEN AYNI YARDIMLARIN SOSYAL SİGORTA PRİMİNE TABİ OLUP OLMADIĞI

Arş. Gör. Ercüment ÖZKARACA*

T.C.
YARGITAY
21. HUKUK DAİRESİ

Esas No: 2006/4180

Karar No: 2007/1193

Tarihi: 05.02.2007

ÖZETİ: Burada aynı yardımlar Özellik gösterir. Aynı yardımdan amaç, sosyal veya kişisel bir ihtiyacın karşılanması yolunda yapılan bir yardımdır. Yardımın aynı veya para olarak yapılmasının önemi bulunmamaktadır. Örneğin; işverenin sigortalılarına dağıttığı elbise, ayakkabı, sigortalı çocukları için, kitap, kırtasiye gibi yardımlar, doğrudan aynı nitelik taşımalarına karşın bu yardımlar yemek bedeli, taşıt gideri, yakacak bedeli, dikiş ücreti mesken veya sağlık yardımı, öğrenim yardımı türünden nakitte olabilir. Bu tür somut biçimde belli edilmiş bir ihtiyaca yönelik yardımlar aynı yardım olarak kabul edilir ve prim hesabında dikkate alınmazlar.

DAVA: Davacı, kurum işleminin iptali ve prim borcu olmadığına tespitine karar verilmesini istemiştir.

Mahkeme ilamında belirttiği şekilde, isteğin kabulüne karar vermiştir.

Hükmün davalı vekili tarafından duruşmalı olarak temyiz edilmesi üzerine temyiz isteğinin süresinde olduğu anlatıldıktan ve Tetkik Hakimi M- Altan Çeliker tarafından düzenlenen raporla dosyadaki kağıtlar okunduktan ve temyiz konusu hükme ilişkin dava, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 438. maddesinde sayılı ve sınırlı olarak gösterilen hallerden hiçbirine uymadığından

* *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Anabilim Dalı.*

Yargıtay incelemesinin duruşmalı olarak yapılmasına ilişkin isteğin reddine karar verildikten sonra işin gereği düşünüldü ve aşağıdaki karar tespit edildi.

1- Dosyadaki yazılara, toplanan delillere, hükmün dayandığı gerektirici nedenlere göre davalı kurumun davacı işverence “diğer” adı altında çalışanlarına yaptığı ödemelerin sigorta primi esas kazançlarına dahil edilmemesine ilişkin hükme yönelik itirazları dışındaki sair temyiz itirazlarının reddi gerekir.

2- Dava, davacı işverence yol parası, diğer ve özel sağlık sigortası olarak çalışanlarına yaptığı ödemelerin sigorta primine esas kazançlara dahil edilip edilmeyeceğine ilişkindir.

506 sayılı Yasa'nın 77. madde 1. fıkrasında prim hesabı da göz önünde tutulacak kazançlar belirtilmiş, 2. fıkrasında ise bunun istisnaları gösterilmiştir. Fıkra ifade edildiği biçimde sosyal amaçlı olarak veya işverenin yasa ve sözleşme dışında sigortalısına yaptığı yardım ve ödemeler prim hesabında nazara alınmazlar ve prime tabi tutulmazlar. Bu ödeme veya yardımlar ücret ve benzeri ödemelerden tamamen farklı nedenlere dayanırlar. İşin karşılığı olmaktan ziyade insani değer yargıları sonucu verilirler. Yasa bunları sayarak belirtmiştir. Bu yardımlar ölüm, doğum ve evlenme yardımları, yolluklar, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, aynı yardımlar, yemek, çocuk ve aile zamlarıdır.

Burada aynı yardımlar özellik gösterir. Aynı yardımdan amaç, sosyal veya kişisel bir ihtiyacın karşılanması yolunda yapılan bir yardımdır. Yardımın aynı veya para olarak yapılmasının önemi bulunmamaktadır. Örneğin; işverenin sigortalılarına dağıttığı elbise, ayakkabı, sigortalı çocukları için, kitap, kırtasiye gibi yardımlar, doğrudan aynı nitelik taşımalarına karşın bu yardımlar yemek bedeli, taşıl gideri, yakacak bedeli, dikiş ücreti mesken veya sağlık yardımı, öğrenim yardımı türünden nakitte olabilir. Bu tür somut biçimde belli edilmiş bir ihtiyaca yönelik yardımlar aynı yardım olarak kabul edilir ve prim hesabında dikkate alınmazlar.

Yukarıda açıklamalara göre mahkemenin yol parası ve özel sağlık sigortası olarak yapılan ödemelerin sigorta primine esas kazançlara dahil edilmemesi gerektiği yolundaki kararı doğrudur. Ancak “diğer” adı altında yapılan ödemelerin ne türde ödemeler olduğu işverene açıklattırılmaksızın bu ödemelerin ne olduğu araştırılmaksızın 506 sayılı Yasa'nın 77/2 maddesi kapsamında değerlendirilmesi doğru görülmemiştir.

Mahkemece bu olgular göz ardı edilerek “diğer” şeklinde yapılan ödemeler hakkında da yazılı şekilde sonuca gidilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.

O halde, davalı kurum vekilinin bu yöne ilişkin temyiz itirazları kabul edilmeli ve hüküm bozulmalıdır.

SONUÇ: Hükmün yukarıda açıklanan nedenlerle BOZULMASINA, 05.02.2007 gününde oy birliğiyle karar verildi.

KARARIN İNCELENMESİ

1. Uyuşmazlık ve Çözümü Gereken Hukuki Sorun

İnceleme konusu Yüksek Mahkeme kararından¹ anlaşıldığı kadarıyla, karara konu olan olayda, davacı işverenin özel sağlık sigortası primleri ile sigortalılara yaptığı ödemelerden, yol parası ve diğer başlıklı ödemeleri sosyal sigorta primleri hesabına esas kazançlara dahil etmemesi üzerine davalı SSKurumu bu ödemelerin de prime esas kazançların hesabında dikkate alınması gerektiği düşüncesiyle ek prim tahakkuk ettirmiştir. Davacı işveren ise, açtığı dava ile söz konusu Kurum işleminin iptaline ve prim borcu olmadığına tespitine karar verilmesini talep etmiştir.

Yerel Mahkeme, davacı işverenin talebi yönünde hüküm kurarak işverence sigortalılara yapılan yol parası ve diğer başlıklı ödemeler ile özel sağlık sigortası primlerinin sigorta primleri hesabına esas kazançlara dahil olmadığına karar vermiştir. Karar metninden Yerel Mahkeme kararında hükme esas alınan gerekçeler tespit edilememektedir.

Kararın davalı SSKurumu vekili tarafından temyiz edilmesi üzerine Yargıtay da, aynı yardımların işveren tarafından sosyal veya kişisel bir ihtiyacın karşılanması yolunda yapılan yardımlar olduğu, bu tür yardımların aynı veya para olarak yapılmasının önemi bulunmadığı gerekçesiyle Yerel Mahkemenin yol parası olarak yapılan ödemelerin ve özel sağlık sigortası primlerinin sosyal sigorta primine esas kazançlara dahil edilmemesi gerektiği yolundaki kararının isabetli olduğuna, ancak “diğer” adı altında yapılan ödemelerin ne türde ödemeler olduğu araştırılmaksızın prime esas olmayan kazançlar kapsamında değerlendirilmesinin doğru olmadığına karar vermiştir.

İnceleme konusu karar, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu m.77/II’de düzenlenen sigorta primleri hesabında dikkate alınmayacak kazançlara, özellikle aynı yardımlara ilişkin olup, kararın değerlendirilmesinde isabetli bir sonuca varabilmek için, sorunun aynı yardımlardan ne anlaşılması gerektiğine ve bu yardımların hangi koşullarla prim esas kazançların tespitinde dikkate alınmayacağına ilişkin yasal esaslar, bu esaslarda yapılan değişiklikler ve Yargıtay içtihadı çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

2. Prim Hesabına Dahil Olan ve Olmayan Kazançlara İlişkin Yasal Esaslar

a) Primlerin Hesabında Esas Alınacak Kazançlar

SSK.m.77 hükmü uyarınca, sigortalılar ile işverenlerin ödeyecekleri sigorta primlerinin hesaplanmasında esas alınacak matrah sigortalının aylık kazancıdır. Başka bir deyişle, sigortalılar ile işverenlerin bir ay için ödeyecekleri sosyal sigorta

¹ İnceleme konusu karar, Çalışma ve Toplum Dergisi, 2007/3, S.14, 356-357’de yayınlanmıştır.

primlerinin hesabı açısından sigortalının kazancı esas alınacaktır. Bu kazancın brüt miktarı prim hesabında dikkate alınacaktır. Hangi tür kazançların prim hesabında dikkate alınacağı, hangilerinin alınmayacağı SSK.m.77'de ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir².

Kanunun 77. maddesinin ilk fıkrasında, sigortalılarla işverenlerin bir ay içinde ödeyecekleri ve sigorta primlerinin hesabında göz önünde tutulacak kazanç türleri üç grupta toplanmış ve sigortalının ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her türlü istihkakı ile yine yukarıda sayılan nitelikte olup da idare veya kaza mercilerince verilen karar gereğince sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerden prim kesilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

aa) Sigortalıların o ay için hak ettiği ücretler (m.77/I,a)

Sigortalının hak kazandığı tüm ücretler, kural olarak, primlerin hesabına dahil edilecektir. Ücretin sigortalıya ödenmiş olması zorunlu olmayıp, tahakkuk etmiş olması yeterlidir³.

bb) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan sigortalılara o ay içinde yapılan ödemeler (m.77/I,b)

SSK.m.77/I,b uyarınca, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan sigortalılara o ay içinde ödenenler de işverenlerin bir ay için ödeyecekleri primlerin hesabında göz önünde bulundurulurlar. Prim ve ikramiye biçimindeki ödemeler de, esasen ücret kavramına dahildirler. Çünkü, prim ve ikramiye ücretin bir parçasını oluşturur ve ek ücret niteliğindedir. Belirtelim ki, prim, ikramiye ve benzeri ödemelerin sigorta primlerinin hesabında göz önünde tutulabilmeleri için, sigortalı tarafından hak edilmiş olmaları yeterli olmayıp,

² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Güzel**, Ali/**Okur**, Ali Rıza: Sosyal Güvenlik Hukuku, 10. Bası, İstanbul 2004, 168 vd.; **Tuncay**, A. Can/**Ekmekçi**, Ömer: Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri, 11. Bası, İstanbul 2005, 178 vd.; **Tunçomağ**, Kenan: Sosyal Güvenlik Kavramı ve Sosyal Sigortalar, 5. Bası, İstanbul 1990, 137 vd.; **Demircioğlu**, Murat/**Güzel**, Ali: İşverenin Sosyal Sigorta Yükümlülükleri ve Sorumluluğu, 2. Baskı, İstanbul 2002, 97 vd.; **Şakar**, Müjdat: Sosyal Sigortalar Uygulaması, 8. Bası, İstanbul 2006, 148 vd.; **aynı yazar**, Sosyal Sigortalarda Yeni Prime Esas Kazançlar ve Yeni Kazanç Sınırları-I, Yaklaşım, Mart 2004, 30 vd.; **Ekmekçi**, Ömer: 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda Prim Oranları ve Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, İş Hukuku Dergisi, Nisan-Haziran 1991, 239 vd.; **Araslı**, Utkan: Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar, C.I, Ankara 2002, 924 vd.; **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, Sosyal Sigortalar, Kanun, Şerh, İctihat, Ankara 1977, 672 vd.; **Kurt**, Resul: İş Hukuku ve Sosyal Sigorta Mevzuatında Usul ve Esaslar, 2. Baskı, İstanbul 2003, 267 vd.

³ **Güzel/Okur**, 169; **Tuncay/Ekmekçi**, 178; **Demircioğlu/Güzel**, 99; **Şakar**, Prime Esas Kazançlar, 31; **Ekmekçi**, Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, 243; **Araslı**, 925; **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, 673; **Güner**, Akın: 506 Sayılı Yasa Uygulamasında Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar ve Uygulaması, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, Ocak-Şubat 2003, 53.

sosyal sigorta primlerinin Kuruma verilmesinin zorunlu bulunduğu ay içinde sigortaliya ödenmiş olmaları da gerekir⁴.

cc) İdare veya yargı mercileri tarafından verilen karar uyarınca sigortalılara yapılan ödemeler (m.77/I,c)

SSK.m.77/I,c hükmünde belirtilen ödemeler, aynı maddenin (a) ve (b) bentleri kapsamında yer alan, ücret, ikramiye, prim ve bu nitelikteki kazançlardır. Yukarıda açıklananlardan ayrıldıkları tek nokta, bu ödemelerin idare veya yargı mercilerince verilmiş kararlardan kaynaklanmış olmalarıdır⁵. Belirtilen ödemelerin prim matrahına dahil edilebilmesi, sigorta primlerinin ödeneceği ay içinde sigortaliya fiilen verilmiş olması koşuluna bağlıdır. Şu halde, belirtilen türdeki kazançlara sadece hak kazanmış olmak, bu kazançların prime esas alınmaları için yeterli olmayıp, yapılan ödemeler geçmiş süredeki aylar nazarı itibara alınmaksızın ödemenin yapıldığı ay itibariyle prime esas tutulurlar⁶.

b) Primlerin Hesabında Esas Alınmayacak Kazançlar

Sigorta primlerinin hesabında dikkate alınmayacak kazançlar SSK.m.77 hükmünün 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bilindiği gibi, sözü edilen 2. fıkra hükmü, 4958 sayılı Kanun⁷ m.36 hükmü ile değişikliğe uğramıştır. 77. maddenin 2. fıkrasının, değişiklikten önceki metninde, “Şu kadar ki, yolluklar, çocuk ve aile zamları, ölüm, doğum ve evlenme yardımları ile aynı yardımlar sigorta primlerinin hesabına esas tutulacak ücretlerin aylık tutarının tespitinde nazara alınmaz” hükmü yer almaktaydı. Bu hükümde, 4958 sayılı Kanununun 36. maddesi ile yapılan değişiklik ile, “Şu kadar ki, ölüm, doğum ve evlenme yardımları, yolluklar, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, aynı yardımlar ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca miktarları yıllar itibariyle belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, sigorta primlerinin hesabına esas tutulacak kazançların aylık tutarının tespitinde nazara alınmaz. Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur” hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemenin anılan değişiklikten önceki metinden farkı, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca miktarı yıllar itibariyle belirlenecek yemek zamlarının prim hesabına dahil edilmeyeceğinin ve bu fıkrada sayılanlar dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemelerin prime tabi

⁴ **Güzel/Okur**, 170; **Tuncay/Ekmekçi**, 179; **Demircioğlu/Güzel**, 99; **Şakar**, Prime Esas Kazançlar, 32; **Ekmekçi**, Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, 245; **Araslı**, 925; **Güner**, Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar, 54.

⁵ **Demircioğlu/Güzel**, 100; **Güzel/Okur**, 171.

⁶ **Güzel/Okur**, 171; **Tuncay/Ekmekçi**, 179; **Demircioğlu/Güzel**, 100-101; **Şakar**, 152; **aynı yazar**, Prime Esas Kazançlar, 34; **Ekmekçi**, Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, 245; **Araslı**, 926; **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, 673; **Güner**, Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar, 54.

⁷ RG., 6.8.2003, 25191.

tutulacağına belirtilmiş olmasıdır⁸. Bundan başka, değişiklikten önceki metinde, çocuk ve aile zamlarının⁹ primlerin hesabında dikkate alınmaması açısından herhangi bir sınırlama öngörülmemişken, yapılan değişiklik ile bunların da yemek zamları gibi sadece Bakanlıkça belirlenen miktara kadar olan kısmının prim matrahına dahil edilmeyeceği öngörülmüştür¹⁰. Belirtmek gerekir ki, 4958 sayılı Kanunun 36. maddesi, aynı Kanun uyarınca, 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (m.58/a).

İnceleme konumuzu oluşturan Yüksek Mahkeme kararı, 2007 tarihli olmakla birlikte, karara konu uyuşmazlığın 4958 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.2004 tarihinden önceki döneme ilişkin olması ve bu nedenle değişiklikten önceki düzenleme esas alınarak çözüme kavuşturulmasının gerekmesi olasılık dahilindedir. Bilindiği gibi, uyuşmazlıkların ilgili oldukları dönemde yürürlükte olan hükümlere göre sonuçlandırılması hukuki açıdan zorunludur. Özel Daire kararında uyuşmazlığın 4958 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.2004 tarihinden sonraki döneme ilişkin olduğuna dair açık bir ifade bulunmamasıyla birlikte, karar metninde kullanılan bazı ifadelerden bu sonuca varılabilecektir. Şöyle ki, Yüksek Mahkeme kararında, 506 sayılı Kanunun 77. maddesinin 2. fıkrasında prim hesabında dikkate alınmayacak kazançların gösterildiği belirtildikten sonra, "...Yasa bunları sayarak belirtmiştir. Bu yardımlar ölüm, doğum ve evlenme yardımları, yolluklar, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, aynı yardımlar, yemek, çocuk ve aile zamlarıdır..." ifadelerine yer verilmiştir. Dikkat edilirse, Yüksek Mahkeme kararında sayılan yemek zammı ile kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, yukarıda belirttiğimiz gibi, 77. maddenin 2. fıkrasının 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki metninde yer almayıp, ilk olarak sözü edilen değişiklik ile birlikte Yasa metninde yer almışlardır. Dolayısıyla, buradan hareketle uyuşmazlığın 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği 1.1.2004 tarihinden sonraki döneme ilişkin olduğu, en azından Yüksek Mahkeme'nin bu uyuşmazlığı 77. maddenin 4958

⁸ **Sözer**, Ali Nazım/**Saraç**, Coşkun: Sosyal Sigortalar Hukukunda 4958 sayılı Kanun İle Gerçekleştirilen Değişiklikler, Mercek, Ekim 2003, 54; **Güzel/Okur**, 172; **Alper**, Yusuf: 4958 sayılı "Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu" ve Getirdikleri, Mercek, Ekim 2003, 11-12; **Öyken**, Halil Kağan: Sigorta Primine Esas Kazançlar, www.alomaliye.com.

⁹ Uygulamada, sigortalılara ödenen aile yardımlarından, devlet memurlarına yapılan aile yardımı kadar tutardan herhangi bir prim alınmamakta, ancak, devlet memurlarına verilen miktarı aşan tutarlar prime tabi tutulmaktaydı. Bu konuda bkz. **Kurt**, Usul ve Esaslar, 285.

¹⁰ **Sözer/Saraç**, 4958 sayılı Kanun, 54; **Kurt**, Usul ve Esaslar, 284-285; **aynı yazar**, 4958 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik Sonrasında Sigorta Primine Esas Olmayan Kazançlar, Yaklaşım, Mart 2004, 245-246; **Öyken**, Sigorta Primine Esas Kazançlar, www.alomaliye.com. Bu konuda bkz. "Sigorta Primlerinin Hesabına Esas Tutulacak Kazançların Aylık Tutarının Tespitinde Nazara Alınmayacak Olan Yemek Parası ile Çocuk ve Aile Zamlarının Günlük ve Aylık Tutarlarının Tespitine İlişkin Tebliğ", RG., 29.1.2004, 25361; ayrıca 16.2.2004 tarih ve 16-310 Ek sayılı Genelge.

sayılı Kanun ile değişik metnini esas alarak çözdüğü sonucuna varmaktayız. Bunun önemi, inceleme konusu kararında, Yüksek Mahkeme'nin, 77. maddenin 2. fıkrasının 4958 sayılı Kanunla değişik metninde “*Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur*” hükmüne yer verilmiş olmasına ve bu hükmün gerek öğreti gerek SSKurumu tarafından önceki düzenlemeden farklı bir biçimde anlaşılıp yorumlanmasına rağmen, önceki içtihadını sürdürüp, aynı yardımların, aynı (mal) ya da para olarak yapılmasının önemi bulunmadığını belirterek prime esas kazanca dahil edilmeyeceklerine karar vermiş olmasıdır. Bu konuyu önemi nedeniyle ayrı bir başlık altında inceleyeceğiz.

3- Aynı yardım kavramı ve aynı yardımların nakden ödenmesi durumunda prim hesabına dahil edilip edilmeyeceği

a) 4958 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikten Önceki Hukuki Durum

Öğretide belirtildiği gibi, prim hesabında dikkate alınmayacak kazanç türleri 77. maddede örnek verici değil, sayılı ve sınırlı bir biçimde öngörülmüştür¹¹. İnceleme konusu kararda belirtilen aynı yardımlar da bu maddede sınırlı olarak sayılan kazanç türlerinden biridir. Bununla birlikte, aynı yardımların anlam ve kapsamı ile işverence sosyal düşüncelerle sosyal yardım adı altında yapılan ödemelerin aynı yardım kapsamında kabul edilip edilmeyeceği ve buna bağlı olarak prime esas kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı Kanunda bu konuda bir açıklık bulunmaması nedeniyle, öteden beri öğreti ve uygulamada tereddüt ve uyuşmazlıklara yol açmıştır.

Gerçekten, aynı yardım kavramının anlam ve kapsamı açık bir biçimde ortaya konabilmiş değildir¹². Öğretide savunulan bir görüşe göre, aynı yardımlarla kastedilen, “bir yasa, ya da sözleşme hükmüne dayanmayan ve işverenin atfeti niteliğini taşıyan yardımlardır. Örneğin, işveren, bayram dolayısıyla kanun ve sözleşme kendisini mecbur kılmadığı halde işçilere elbise dağıtırsa, durum böyledir”¹³. Yine öğretide, “Bu deyim, sigortalıya eşya biçiminde sağlanmış karşılıklar olarak anlaşılması isabetli olur...Hatta bunun sosyal edim (yardım)

¹¹ **Tunçomağ**, 141; **Güzel/Okur**, 172; **Tuncay/Ekmekçi**, 180; **Demircioğlu/Güzel**, 101; **Araslı**, 926; **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, 673; **Güner**, Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar, 56. Yargıtay da bu konuda aynı görüştedir. Örnek olarak bkz. Yarg. 10. HD., 22.1.1974, E. 1973/5381 K. 1974/1005, Kazancı Mevzuat ve İchtihat Bilgi Bankası. “... Madde, prim hesabında dikkate alınmayacak kazanç türlerini örnek verici değil, sayılı ve sınırlı biçimde öngörmüştür. Bu hüküm 506 Sayılı Yasanın 77.maddesinin istisnadır. İstisnai hükümlerin dar yorumlanması ve uygulanması hukukun genel ilkelerindedir”, Yarg. 10. HD., 13.6.2002, E. 2002/4245 K. 2002/5427, Kazancı Mevzuat ve İchtihat Bilgi Bankası.

¹² **Güzel/Okur**, 172; **Tuncay/Ekmekçi**, 180 vd.; **Güzel, Ali/Ocak**, Saim: 5510 Sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri, Legal İHSGHD, S. 13, 2007, 169.

¹³ **Çenberci**, Mustafa: Sosyal Sigortalar Kanunu Şerhi, Ankara 1985, 440.

olarak anlaşılması ve giderek, işverenin bir sözleşme veya yasa hükmüne değil de, kendi isteğine dayanarak yaptığı eşya edimlerini içerdiğinin kabul edilmesi daha da doğrudur” biçiminde görüşler savunulmuştur¹⁴. Görüldüğü gibi, bu görüşlerde, bir yardımın aynı yardım sayılarak prime esas kazançtan istisna tutulabilmesi için, bu yardımın işveren tarafından yasa veya sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülük söz konusu olmaksızın verilmesi ve eşya biçiminde sağlanması koşulları aranmıştır.

Aynı yardımların hangi koşullarla prime esas kazançta dahil edilmeyeceği Yargıtay kararlarına da konu olmuş, bu konuda farklı kararlar verilmiştir¹⁵. Örneğin, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, öğretilde Çenberci tarafından savunulan görüşlere aynen yer verdiği 22.1.1974 tarihli kararında, bir yardımın aynı yardım sayılarak prime esas kazanç hesabına dahil edilmemesi için yardımın konusunun para değil ayın olması ve işverenin yasa veya sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü olmaksızın bu yardımı yapmış olması gerektiğine hükmetmiştir¹⁶. Bu

¹⁴ **Tunçomağ**, 141-142. Bu konuda ayrıca bkz. **Ekmekçi**, Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, 246.

¹⁵ Belirtmek gerekir ki, 4958 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe kadar olan dönemde SSKurumu da konu ile ilgili birbirinden farklı hükümler içeren çeşitli tebliğ ve genelgeler yayınlamış, bu konuda yine birbirinin aksi yönde Yönetim Kurulu kararları alınmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Günay**, Serdar: Sosyal Yardımlar Prime Tabi Mi?, Yaklaşım, Haziran 2003, 252 vd.; **Koç**, Fatma Yıldız: Sigorta Priminin Tespitinde Esas Alınacak Kazançlar, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, Temmuz-Eylül 2000, 51 vd.

¹⁶ “...Yemek parasının ikinci fıkra hükmüyle çerçeveslendirilmiş alanda doğrudan doğruya ve açıkça yer almadığı ortadadır. Bu durumda, olsa olsa, yemek parasının fıkra hükmünde anılan “aynı yardım” kavramına dahil olup olmadığı yönü tartışma konusu yapılabilir. Şu var ki belirtilen niteliği taşıyan yemek paralarının “aynı yardım” olduğu yollu görüş benimsenemez. Her şeyden önce şu düşünce bunu engeller. Fıkra hükmünde öngörülen “aynı yardım” konusu, para değil, ayındır. Buradaki yardımdan amaç ise, bir yasa yada sözleşme hükmüne dayanmayan ve işverenin atfeti niteliğini taşıyan yardımlardır. Örneğin işveren, bayram dolayısıyla-Kanun ve sözleşme kendisini mecbur kılmadığı halde-işçilerine elbise dağıtsa, durum böyledir. Bu olayda ise, sigortalıya ödenen yemek parası eski bir deyimle, bir lütuf ve atıfet ürünü değildir; tersine, işveren, bu parayı toplu iş sözleşmesi gereğince ve sigortalı işçinin var olan hukuksal korunma hakkı çevresinde ödemekle yükümlüdür ve niteliğiyle de yemek parası belirgin olarak ücretin ekidir, daha teknik bir anlatımla, ücret kavramına dahil bir sosyal ücrettir. Sosyal ücretlerin de prime bağlı oldukları 77. maddenin açıklığı gereğidir. Aynı yardımların primden bağışık tutulmasına hakim olan görüş dahi varılan bu sonucu doğrular. Gerçekten Yasa Koyucu, aynı yardımları primden bağışık tutmakla iyiliksever işvereni cezalandırmış duruma düşmekten kaçınmıştır. Ters durumda, sözleşme ve yasanın yüklediği bir borç söz konusu olmadığı için hiçbir işveren, böyle bir iyilikseverlik yoluna başvurmuyacaktı. Oysa, sosyal yardım ve aynı ücretlerin primden bağışık tutulmaları durumunda, ücretin büyük bir kesiminin sosyal yardımlar biçiminde belirlenmesi sonucu primden kaçınmaya olanak hazırlanmış olacaktır. Özetlemek gerekirse, davada söz konusu edilen husus, toplu iş

konuda Yargıtay Daireleri arasında görüş ayrılıklarının ortaya çıkması üzerine, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, yemek parasının¹⁷ prim matrahına dahil olup olmadığına ilişkin bir uyuşmazlık kapsamında verdiği 24.5.1974 tarihli kararında, "...Daireler arasındaki uyuşmazlık, herhangi bir sebeple yemek verilmeyen sigortalılara ödenen yemek parasının prim veya ikramiye niteliğinden ziyade bir ücret olup olmadığı merkezinde toplanmaktadır. O halde; ücret nedir? Ücret, genel anlamda, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağ olarak tanımlanmıştır. Anlaşıyor ki, ücret görülen bir işin karşılığı olmak gerekir ve eşit işe eşit ücret deyimi de ücret niteliğini tamamlayan bir kuraldır. Bu nedenle yemek parasını görülen işin karşılığı değil maddenin istisnaları meyanında ve ücrete dahil edilmeyecek ödemeler arasında yer alan aynı yardım olarak tanımlamak ve yemek yerine bedelinin verilmiş olması da bu yardımın niteliğini değiştirmemek gerekir...Herhangi bir sebeple yemek verilmeyen sigortalı işçilere, ödenen yemek paralarının sigorta priminin hesabına esas tutulacak ücretlerin aylık tutarının tespitinde nazara alınmayacağına..." hükmetmiştir¹⁸. Görüldüğü gibi, kanun gücünde olan bu içtihadı birleştirme kararında, prime esas kazanca dahil edilmemek açısından yapılan yardımın yasa ya da sözleşmeden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre bir ayırım yapılmadığı gibi, aynen ya da nakden sağlanmış olmasına göre de bir ayırım yapılmamıştır. Yüksek Mahkeme, prime esas kazanca dahil sayılmamanın ölçütünü daha ziyade doğrudan görülen işin karşılığı olmamak biçiminde belirlemiştir.

Yüksek Mahkeme'nin sözü edilen içtihadı birleştirme kararından sonra, 77. maddenin 2. fıkrasında 4958 sayılı Kanun ile değişiklik yapıncaya kadar, bu kararda benimsenen çözümün aksini öngören yeni bir içtihadı birleştirme kararı ver-

sözleşmesi gereğince sigortalı işçilere ödenmesi gerekli ve yemek bedeli olarak adlandırılan parasal ödemeye ilişkindir ve bundan ötürü de, bu paranın primden bağışık tutulması gerekli bir "aynı yardım" sayılmayacağı açıktır. Hal böyle olunca, primlerin yanlış ve yersiz olarak alınmış oldukları söylenemez", Yarg. 10. HD., 22.1.1974, E. 1973/5381 K.1974/1005, Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası.

¹⁷ Yukarıda belirtildiği gibi, SSK.m.77/f.II hükmünün 4958 sayılı Kanunla değiştirilmesinden önceki metninde, yemek paralarının sigorta primine esas kazanca dahil edilmeyeceği yönünde bir hüküm yer almamaktaydı.

¹⁸ Yarg. İBGK, 24.5.1974, E. 1974/2, K. 1974/6, RG., 27.6.1974, 14928. Aynı yönde, Yarg. 10. HD., 30.5.1974 E. 2265, K. 3839, **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, Karar no:726, s.679; Yarg. 10. HD., 24.6.1974, E. 2911, K. 4636, **Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey**, Karar no:729, s.680-681; Yarg. 10. HD., 24.2.1977, E. 729, K. 2186, **Çakmak**, İhsan: Şerhli Sosyal Sigortalar Kanunu, II. Cilt, Ankara 2004, s. 1751-1752. Yargıtay 21. Hukuk Dairesi de, 2004 tarihli bir kararında aynı esası vurgulamıştır. Yarg. 21.HD., 4.3.2004 tarih ve E. 2003/11241, K.2004/1938, Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası. Sözü edilen karar 2004 tarihli olup 4958 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği 1.1.2004 tarihinden sonra verilmiş olmakla birlikte, karara konu uyuşmazlık değişiklik öncesi döneme ilişkindir.

ilmediği gibi, yasal bir değişiklik de yapılmamıştır. Bilindiği gibi, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararları kanun gücünde olup, Yargıtay Kanununa göre, Yargıtay Genel Kurulunu, dairelerini ve adliye mahkemelerini bağlar (Yargıtay K. m. 45/V). Dolayısıyla, inceleme konumuzu oluşturan 21. Hukuk Dairesi'nin 5.2.2007 tarihli kararının 4958 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki döneme ilişkin olması ihtimalinde, bu karar anılan içtihadı birleştirme kararına uygun, bu kararın bir uygulaması niteliğinde sayılacaktır. Gerçekten, Özel Daire kararında belirtilen ödemeler de doğrudan görülen işin karşılığı niteliğinde değildir. Özel sağlık sigortası primlerine aşağıda ayrıntılı olarak değinilecektir. Ancak, yukarıda belirttiğimiz gibi, kararda kullanılan ifadelerden, karara konu uyumsuzluğun 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonraki döneme ilişkin olduğu, en azından Özel Daire'nin uyumsuzluğu Kanunun değişiklikten sonraki metnini esas alarak çözüldüğü anlaşılmaktadır.

b) 4958 sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikle Kabul Edilen Esaslar

77. maddenin 2. fıkrasında 4958 sayılı Kanunla değişiklik yapılmasının nedeni, prime esas kazançta dahil edilecek ve edilmeyecek ödemeleri açıklığa kavuşturmadır. Gerçekten, önceki düzenleme, Kurumun farklı yorum ve uygulamalarından dolayı 2003 yılında yapılan değişikliğe kadar uygulamada sorun yaşanmasına neden olmuştur. Zira, SSKurumu, anılan hükümde sayılan kalemlerin dışında yapılan bazı ödemelerin prime esas kazancın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı konusunda farklı kararlar vermiş ve tutarsız uygulamalar yapmış bulunmaktadır¹⁹. Bu tutarsızlıklar Yargıtay kararları ile giderilmeye çalışılmışsa da, Kurumun farklı karar ve uygulamalarının sürmesi nedeniyle²⁰, yasa koyucu 4958 sayılı Yasa ile sözü edilen değişikliği yapma gereği duymuştur.

4958 sayılı Kanunun 36. maddesi ile yapılan değişiklik ile, “Şu kadar ki, ölüm, doğum ve evlenme yardımları, yolluklar, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, aynı yardımlar ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca miktarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, sigorta primlerinin hesabına esas tutulacak kazançların aylık tutarının tespitinde nazara alınmaz. Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur” hükmü getirilmiş ve bu düzenleme yukarıda da belirttiğimiz gibi 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁹ Gerçekten bu konuda yapılan bir inceleme, “...Sosyal yardım adı altında yapılan ödemelerin sigorta primine tabi olup olmayacağı hususunda SSK tarafından birbiri ile çelişen pek çok karar alınmış ve bunlar gerek genel tebliğ ve gerekse genelge olarak yayınlanmıştır...” ifadelerine yer verilmiştir (Günay, Sosyal Yardımlar Prime Tabi Mi?, 252). Ayrıca bkz. Koç, Sigorta Priminin Tespitinde Esas Alınacak Kazançlar, 51 vd.

²⁰ Bu konudaki SSKurumu uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. dn. 19'da belirtilen yazarlar.

Yeni düzenleme inceleme konumuzu oluşturan kararın hukuki değerlendirmesi açısından önemli bir farklılık içermektedir. Gerçekten, yapılan değişiklik ile 77. maddenin 2. fıkrasına son cümle olarak, “Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur” hükmü eklenmiştir. Bu ek nedeniyle öğretilerde, aynı yardımların nakden ödenmesi halinde bu ödemelerin prime esas kazanca dahil olacağı görüşü hakim olmuştur. Öğretilerde ifade edildiği üzere, “Yasa hükmü, belirtilenlerin dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemelerin prime tabi tutulacağını öngördüğünden, sigortalılara giyecek, gıda, eğitim malzemesi, yakacak gibi aynı yardım yerine, bunların parasının nakit olarak verilmesi halinde, bu ödemelerin prim matrahına dahil edilerek prim kesintisi yapılması gerekmektedir. Yasa hükmünün düzenleniş amacına bakıldığında, karşılığı nakit ödeme biçiminde yapılan ve maddede sayılanlar dışında kalan tüm aynı yardımların prim matrahına dahil edilmesi gerekir”²¹. SSKurumu’nun değişiklikten sonra yayınladığı, 16-294 Ek sayılı Genelgede, aynı yardımların nakden ödenmesi durumunda bunların prime esas kazançlar tutarına dahil edilmesi uygulamasına devam edileceği; 02.03.1995 tarihli, 16-104 Ek sayılı Genelgede belirtilen ayakkabı ve elbise dikiş bedellerinin ise 01.01.2004 tarihinden itibaren prime tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir²².

Yukarıda belirttiğimiz gibi, kararda kullanılan ifadelerden, inceleme konusu Yargıtay kararının sözü edilen değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.2004 tarihinden sonraki döneme ilişkin olduğu sonucu çıkmaktadır. Bu durumda, yapılan değişikliğin isabetli olup olmadığını bir tarafa bırakırsak, sözü edilen Özel Daire kararının, sigortalılara ödenen yol parasına ilişkin kısmının Kanuna uygun olmadığı sonucuna varılacaktır. Bu görüşe karşı, bu hususta Yargıtay Kanunu m. 45/f.V hükmü gereği mahkemeleri bağlayıcı nitelikte olan 24.5.1974 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararı bulunduğu ve sözü edilen karara göre aynı yardım yerine bedelinin nakden ödenmesi durumunda da yapılan ödemenin prime esas kazanca dahil edilmemesi gerektiği savunulabilir. Ancak belirtmek gerekir ki, içtihadı birleştirme kararlarının kanun gücünde olduğu tartışmasız olmakla birlikte, bu kararlar, ilgili oldukları kanun hükmünde, kararda benimsenen esaslardan farklı sonuçların kabulünü gerektiren bir yasal değişiklik olmadığı sürece bağlayıcı sayılabilirler. 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler karşısında ise, uygulanmakta olan hukuk açısından, aynı yardım yerine bedelinin nakden ödenmesi durumunda da yapılan ödemenin prime esas kazanca dahil

²¹ **Güzel/Okur**, 174. Aynı yönde, **Tuncay/Ekmekçi**, 180; **Sözer/Saraç**, 4958 sayılı Kanun, 54; **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 169; **Şakar**, 155-156; **aynı yazar**, Prime Esas Kazançlar, 34; **Kurt**, Usul ve Esaslar, 288; **aynı yazar**, Değişiklik Sonrasında Sigorta Primine Esas Olmayan Kazançlar, 249; **Öyken**, Sigorta Primine Esas Kazançlar, www.alomaliye.com. 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce aynı yönde, **Güner**, Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar, 57.

²² Bkz. Sigorta Primleri Daire Başkanlığı’nın 8.8.2003 tarih ve 16-294 Ek sayılı Genelgesi.

edilmeyeceği biçiminde bir sonuca varmak mümkün görünmemektedir. Sözü edilen değişiklikler sonrasında, öğretide de, sigortalılara ücret bordrolarına dahil edilerek nakit olarak ödenen yol paralarının sigorta primine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir²³.

Karara konu özel sağlık sigortası primleri açısından ise farklı bir değerlendirme yapılması gerektiği kanısındayız. Bu konuda, özel sağlık sigortası primi ödemelerinin²⁴ 77. maddenin 2. fıkrasında özel olarak belirtilmediği ve nakit olarak ödendiği dikkate alınarak, özellikle 4958 sayılı Kanunla yapılan ek karşısında prime esas kazançta dahil edilmesi gerektiği düşünülebilir. Gerçekten, burada da işverenin sigortalılara mal ya da eşya biçiminde bir yardım yapması söz konusu değildir. Öte yandan, özel sağlık sigortası primleri ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanun²⁵ ile getirilen düzenlemeler de dikkate alındığında bu primlerin, aynı yardım niteliğinde sayılmasının oldukça güç olduğu söylenebilecektir. Gerçekten, aşağıda değinileceği üzere, yasa koyucu, 5510 sayılı Kanunun, prime esas kazançlara dahil edilmeyecek kazançların düzenlendiği m.80/f.I,b bendinde, özel sağlık sigortalılarına ödenen primleri aynı yardımlardan ayrı bir kalem olarak düzenlemiştir. Buradan hareketle, yasa koyucunun özel sağlık sigortalılarına ödenen primleri aynı yardım kapsamında görseydi böyle bir düzenleme yapmayacağı söylenebilecektir. Bu görüşün kabul edilmesi halinde, inceleme konusu Yüksek Mahkeme kararının özel sağlık sigortası primlerine ilişkin kısmının da isabetli olmadığı sonucuna varılacaktır.

Ancak, yukarıda ifade ettiğimiz gibi, bu konuda farklı bir değerlendirme de yapılabileceği kanısındayız. Gerçekten, kanımızca, aynı yardım kavramının işverence sigortalılara sadece mal veya eşya verilmesi biçiminde sağlanan yardımları değil, bunların yanı sıra bir hizmet sağlanması biçimindeki yardımları da kapsadığı kabul edilmelidir. Özel sağlık sigortasında amaç, sigortalılara sağlık hizmeti sunulması olup, bu hizmet için ödenen primler bordroya dahil edilmemektedir. En önemlisi, burada sigortalıya yapılan bir nakdi ödeme söz konusu değildir. Bu nedenle, bu yardım, örneğin işverence sigortalılara yakacak (odun, kömür) yerine bunların nakdi karşılığının verilmesi biçimindeki yardımlardan farklılık arz eder. Burada aynı yardım yerine nakdi karşılığının

²³ Kurt, Usul ve Esaslar, 282.

²⁴ 506 sayılı Kanun döneminde bu primlerin SSKurumu tarafından tamamen prime esas kazançta tabi tutulduğu konusunda bkz. Güzel, Ali: 5510 sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Önemli Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri, İşveren, Aralık 2006, 31; Güzel/Ocak, 5510 sayılı Yasa, 168, 170; Ekmekçi, Ömer: 5510 sayılı Yasada İşveren Yükümlülükleri, TİSK tarafından 14.6.2006'da İstanbul'da düzenlenen "Sosyal Güvenlikte Yeni Dönem ve İşveren Yükümlülükleri Semineri"ne sunulan Tebliğ, Ankara 2007, 77.

²⁵ 31.5.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, (RG., 16.6.2006, 26200).

ödenmesi söz konusu olmayıp, bilakis hizmet biçimindeki bir aynı yardımın sağlanması amacıyla –sigortalılara değil– bu hizmeti sağlayacak olan kişi veya kuruluşlara yapılan bir prim ödemesi söz konusudur. Zira bu uygulamada, işveren sağlık harcamalarında kullanmaları amacıyla sigortalılara örneğin her ay belli bir miktarda para vermemektedir.

Belirtmek gerekir ki, mal (eşya) biçiminde sağlanan diğer aynı yardımlarda da, bu yardımların işverene bir maliyeti, başka bir deyişle işverenin bu yardımları sağlayabilmek için bunları temin ettiği kişilere bir bedel ödemesi söz konusudur. İşte nasıl işverenin bu yardımları, örneğin sigortalılara aynen sağladığı kömür veya odunları satın almak için ödediği bedel sigorta primine esas kazanca dahil edilmiyorsa, sağlık hizmeti sunmak için ödediği primler de bu kapsamda düşünülmelidir.

Özel sağlık sigortasının hizmet biçimindeki aynı yardım niteliği, işçilere sağlanan servis hizmeti incelendiğinde daha kolay anlaşılacaktır. Gerçekten, işçilerin işyerine getirilip götürülmeleri için servis sağlanması durumunda da, işçilere mal, eşya biçiminde bir yardım yapılmamakta, bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet için de işveren, örneğin asıl işveren–alt işveren ilişkisi kurmak suretiyle bir bedel ödemektedir. Bu bedel de, özel sağlık sigortası primlerinde olduğu gibi, sigortalılara değil bu hizmetin sağlanması için anlaşma yapılan kişilere ödenmektedir. Bu durumda, işçilerin işyerine getirilip götürülmesi hizmeti aynı yardım kapsamında düşünülüp sigorta primine esas kazanca dahil edilmediğine göre²⁶, özel sağlık sigortası primlerinin de prime esas kazanca tabi tutulmaması gerektiği kanısındayız.

Bu açıklamalar karşısında, Yüksek Mahkeme'nin bu düşünceden hareketle hüküm tesis edip etmediği anlaşılammakla birlikte, sonuç olarak, inceleme konusu kararın özel sağlık sigortası primlerine ilişkin kısmının gerek 4958 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmasından önceki gerek sonraki dönem açısından isabetli olduğu; bu konuda aşağıda inceleyeceğimiz 5510 sayılı Kanun ile öngörülen düzenlemenin ise, en azından yapılan ayırım açısından isabetsiz olduğu kanısındayız.

c) 5510 sayılı Kanun ile Öngörülen Düzenleme

Aynı yardımların prim hesabında dikkate alınması hususunda 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda²⁷ mevcut sisteme oranla

²⁶ Bu konuda bkz. **Güzel/Okur**, dn. 35, 174; **Tuncay/Ekmekçi**, 182; **Kurt**, Usul ve Esaslar, 282.

²⁷ Bilindiği gibi, 5510 sayılı Kanunun 108. maddesinde, Kanunun 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüşken, Kanunun birçok hükmünün henüz yürürlüğe girmeden Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi üzerine (Any. Mahk., 15.12.2006, E. 2006/111, K. 2006/112, RG., 30.12.2006, 26392/5.Mük.), Kanunun yürürlük tarihinin ertelenmesi gündeme gelmiş, bunun üzerine Kanunun yürürlük tarihi, 108. maddede önce 26.12.2006 tarih ve 5565 sayılı 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun (RG.,

farklı esaslar benimsenmiştir. Gerçekten, 5510 sayılı Kanunun prim hesabına dahil edilmeyecek kazançları düzenleyen m.80/f.I,b bendinde²⁸, “Ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları, emekli ikramiyesi ile Bakanlıkça tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımların asgari ücretin % 30'unu geçmeyen kısmı, prime esas kazançta tabi tutulmaz” biçiminde bir düzenlemeye yer verilmiştir²⁹.

Görüldüğü gibi, bu hükümde görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımların asgari ücretin %30'unu geçmeyen kısmının prime esas kazançta tabi tutulmayacağı öngörülmüştür. Belirtmek gerekir ki, sözü edilen düzenleme iki biçimde yorumlanabilir. Şöyle ki, hükümde kullanılan “görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ile Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımlar” ifadesi bir bütün olarak yorumlanabileceği gibi birbirinden bağımsız olarak da yorumlanabilecektir. Bu iki yorum biçimi arasındaki fark, aynı yardımların hangi oranda prime esas kazançta tabi tutulmayacağı noktasındadır.

Gerçekten, sözü edilen ifadenin bir bütün olarak yorumlanması durumunda, gerek görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımların gerek Bakanlıkça belirlenecek diğer aynı yardımların sadece asgari ücretin %30'unu geçmeyen kısmı prime esas kazançta tabi tutulmayacaktır. Buna karşılık, görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar ifadesinin bağımsız olarak yorumlanması durumunda, bu tür yardımların tamamının prime esas kazançta dahil olmadığı kabul edilecektir ki, kanımızca yasa

29.12.2006, 26391 Mük.) 30. maddesiyle yapılan değişiklikle 1.7.2007 olarak değiştirilmiş; daha sonra ise, 9.5.2007 tarih ve 5655 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun (RG., 20.5.2007, 26527) 1. maddesi ile 1.1.2008 olarak değiştirilmiştir. 5510 sayılı Kanun, bu durumda, yürürlük tarihinde başka bir değişiklik yapılmazsa, 1.1.2008 tarihinde yürürlüğe girecektir.

²⁸ Belirtmek gerekir ki, 5510 sayılı Kanunun prime esas olan ve olmayan kazançları düzenleyen 80. maddesinin 1. fıkrası, Anayasa Mahkemesi'nin 15.12.2006 tarih E. 2006/111, K. 2006/112 sayılı kararı ile, Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamına giren sigortalılar yönünden iptal edilmiştir. Bu nedenle, sözü edilen düzenleme, bağımlı çalışanlardan, sadece Kanunun 4. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi kapsamına giren sigortalılar hakkında uygulanacaktır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 159, 167.

²⁹ Kanundaki bu düzenleme biçimi, öğretide, haklı olarak, 5510 sayılı Kanunda aynı yardımların mümkün olduğu kadar prime esas kazançta dahil edilmesi yönünde bir yol izlendiği biçiminde yorumlanmıştır, **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 169, 170.

koyucunun amacı da bu yöndedir³⁰. Nitekim, 5510 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan Yönetmelik Taslağı da bu sonucu destekler niteliktedir. Gerçekten, sözü edilen Taslakta, “Kanunun 4 üncü maddesi birinci fıkrası...sigortalıların, yapılan görevin gereği zorunlu olarak sigortalılara verilmesi gereken, süt, yoğurt, elbise, tulum, maske, eldiven, bot gibi aynı yardımların tamamından sigorta primi kesilmez, ancak, görev gereği zorunlu olarak verilmesi gerekmeyen aynı yardımların parasal değerinin aylık asgari ücretin % 30’unu geçen kısmı...sigorta primine esas kazanca dahil edilerek sigorta primine tabi tutulur.” hükmüne yer verilmiştir (m.117/8)³¹.

Bu durumda, 5510 sayılı Kanunda aynı yardımlar, prime esas kazanca dahil edilip edilmeyeceklerine ve dahil edileceklerse hangi oranda dahil edileceklerine göre üç kategoriye ayrılmıştır. İlk olarak, görevin yerine getirilmesi için zorunlu olarak yapılan aynı yardımlar prime esas kazançlara dahil edilmeyecektir. Görevin yerine getirilmesi için zorunlu olmayan aynı yardımlardan ise, Bakanlıkça belirlenecek aynı yardımların sadece asgari ücretin %30’nu geçen kısmı; bunların dışında kalan diğer aynı yardımların ise tamamı prime esas kazanca dahil edilecektir³². Kanımızca, sözü edilen düzenlemede, belirli bir miktarı prime esas kazançtan istisna tutulacak diğer aynı yardımları belirleme konusunda Bakanlığa takdir yetkisi tanınması, bunun da ötesinde, prime esas kazanca dahil sayılıp sayılmama konusunda görev gereği verilmesi zorunlu olmayan aynı yardımlar arasında bir ayırım yapılması isabetsiz olmuştur. Özellikle, Yüksek Mahkeme’nin incelediğimiz kararında olduğu gibi, aynı yardımların nakden sağlanması durumunda da prime esas kazanca dahil edilmeyecekleri yönündeki içtihadını sürdürmesi durumunda, sözü edilen ayırım sakıncalı sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Gerçekten, böyle bir durumda, sigortalılarına aynı yardım yapmak isteyen işverenler Bakanlıkça belirlenecek aynı yardımları tercih edeceklerdir.

Belirtmek gerekir ki, 5510 sayılı Kanununun 80. maddesinin 2. fıkrasında, 506 sayılı Kanunun 4958 sayılı Kanunla değişik 2. fıkrasının son cümlesinde yer alan, “Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur” biçimindeki düzenlemeye benzer bir hükme yer verilmiştir. Bu hükme göre, “Yukarıdaki fıkranın (b) ve (c) bentlerinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime esas kazanca tâbi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tâbi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz” (m.80/f.II)³³.

³⁰ Aynı görüşte, **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 168, 170.

³¹ Aynı yardımlar hususunda sözü edilen Yönetmelik Taslağı ile Kanundaki düzenlemeler arasındaki farklılık ve bunun olası sonuçları hakkında bkz. **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 168, 170.

³² **Güzel**, Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri, 31; **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 168, 170.

³³ Sözü edilen 80. maddenin 2. fıkrası da 1. fıkrası gibi, Anayasa Mahkemesi’nin 15.12.2006 tarih E.2006/111, K. 2006/112 sayılı kararı ile, Kanunun 4. maddesinin

Yukarıda belirttiğimiz gibi, 506 sayılı Kanunun 77. maddesinin 2. fıkrasına eklenen bu cümle, öğretilde, bizim de katıldığımız üzere, aynı yardım yerine bedelinin ödenmesi durumunda bunun prime esas kazançta dahil edilmesini gerektirdiği biçiminde yorumlanmıştır³⁴. Ancak, inceleme konumuzu oluşturan kararda, Yüksek Mahkeme, sözü edilen değişikliğin yürürlükte olduğu döneme ilişkin uyumsuzlukta, aynı yardımların aynen sağlanması ile bedelinin ödenmesi arasında bir fark olmadığına, her iki durumda da bunların prime esas kazançta dahil edilmeyeceğine karar vermiştir. Yüksek Mahkeme'nin bu içtihadını sürdürmesi olasılık dahilindedir. Bu nedenle, 5510 sayılı Kanunun 80. maddesine bu konuyu açıklığa kavuşturacak bir düzenleme getirilmesi muhtemel uyumsuzlukların önlenmesi açısından isabetli olacaktır.

Sonuç olarak, inceleme konusu kararda kullanılan ifadelerden kararın 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki döneme ilişkin olduğu, sözü edilen değişiklikler karşısında ise, inceleme konusu Yüksek Mahkeme kararının, sigortalılara ödenen yol paralarının sigorta primine esas kazançta dahil edilmeyeceğine ilişkin kısmının Kanuna uygun olmadığı; buna karşılık, kararın hizmet biçiminde aynı yardım niteliğinde gördüğümüz özel sağlık sigortası primlerine ilişkin kısmının gerek 4958 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmasından önceki gerek sonraki dönem açısından isabetli olduğu kanısındayız. Karardan, inceleme konusu olayda, yol parası ve özel sağlık sigortası primleri dışında “diğer” adı altında bir takım ödemelerin daha söz konusu olduğu anlaşılmaktadır ki, Yüksek Mahkeme'nin bu ödemelerin niteliği araştırılmaksızın 506 sayılı Kanunun 77. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen prime esas olmayan kazançlar kapsamında değerlendirilmesini hatalı görmesi isabetlidir. Gerçekten, bir ödemenin 77. maddenin 2. fıkrası kapsamında sayılarak prime esas kazancın hesabında dikkate alınmaması için, bu ödemenin sözü edilen fıkra hükmünde sınırlı olarak sayılan ödemelerden olduğu hususunun açık bir biçimde ortaya konulmuş olması şarttır.

KAYNAKÇA

Alper, Yusuf: 4958 sayılı “Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu” ve Getirdikleri, Mercek, Ekim 2003.

Araslı, Utkan: Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar, C.I, Ankara 2002.

birinci fıkrasının (c) bendi kapsamına giren sigortalılar yönünden iptal edilmiştir.

³⁴ **Güzel/Okur**, 174. Aynı yönde, **Tuncay/Ekmekçi**, 180; **Sözer/Saraç**, 4958 sayılı Kanun, 54; **Güzel/Ocak**, 5510 sayılı Yasa, 169; **Şakar**, 155-156; **aynı yazar**, Prime Esas Kazançlar, 34; **Kurt**, Usul ve Esaslar, 288; **aynı yazar**, Değişiklik Sonrasında Sigorta Primine Esas Olmayan Kazançlar, 249; **Öyken**, Sigorta Primine Esas Kazançlar, www.alomaliye.com. 4958 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce aynı yönde, **Güner**, Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar, 57.

Cuhruk/Çolakoğlu/Bükey: Sosyal Sigortalar, Kanun, Şerh, İçtihat, Ankara 1977.

Çakmak, İhsan: Şerhli Sosyal Sigortalar Kanunu, II. Cilt, Ankara 2004.

Çenberci, Mustafa: Sosyal Sigortalar Kanunu Şerhi, Ankara 1985.

Demircioğlu, Murat/**Güzel,** Ali: İşverenin Sosyal Sigorta Yükümlülükleri ve Sorumluluğu, 2. Baskı, İstanbul 2002.

Ekmekçi, Ömer: 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda Prim Oranları ve Prime Esas Olan-Olmayan Kazançlar, İş Hukuku Dergisi, Nisan-Haziran 1991.

Ekmekçi, Ömer: 5510 sayılı Yasada İşveren Yükümlülükleri, TİSK tarafından 14.6.2006'da İstanbul'da düzenlenen "Sosyal Güvenlikte Yeni Dönem ve İşveren Yükümlülükleri Semineri"ne sunulan Tebliğ, Ankara 2007.

Günay, Serdar: Sosyal Yardımlar Prime Tabi Mi?, Yaklaşım, Haziran 2003.

Güner, Akın: 506 Sayılı Yasa Uygulamasında Sigorta Primine Esas Olan Kazançlar ve Uygulaması, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, Ocak-Şubat 2003.

Güzel, Ali: 5510 sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Önemli Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri, İşveren, Aralık 2006.

Güzel, Ali/**Okur,** Ali Rıza: Sosyal Güvenlik Hukuku, 10. Bası, İstanbul 2004.

Güzel, Ali/**Ocak,** Saim: 5510 Sayılı Yasa İle İşverenlere Getirilen Ek Sosyal Sigorta Yükümlülükleri, Legal İHSGHD, S. 13, 2007.

Koç, Fatma Yıldız: Sigorta Priminin Tespitinde Esas Alınacak Kazançlar, Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, Temmuz-Eylül 2000.

Kurt, Resul: İş Hukuku ve Sosyal Sigorta Mevzuatında Usul ve Esaslar, 2. Baskı, İstanbul 2003.

Kurt, Resul: 4958 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik Sonrasında Sigorta Primine Esas Olmayan Kazançlar, Yaklaşım, Mart 2004.

Öyken, Halil Kağan: Sigorta Primine Esas Kazançlar, www.alomaliye.com.

Sözer, Ali Nazım/**Saraç,** Coşkun: Sosyal Sigortalar Hukukunda 4958 sayılı Kanun İle Gerçekleştirilen Değişiklikler, Mercek, Ekim 2003.

Şakar, Müjdat: Sosyal Sigortalar Uygulaması, 8. Bası, İstanbul 2006.

Şakar, Müjdat: Sosyal Sigortalarda Yeni Prime Esas Kazançlar ve Yeni Kazanç Sınırları-I, Yaklaşım, Mart 2004.

Tuncay, A. Can/**Ekmekçi,** Ömer: Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri, 11. Bası, İstanbul 2005.

Tunçomağ, Kenan: Sosyal Güvenlik Kavramı ve Sosyal Sigortalar, 5. Bası, İstanbul 1990.