

gündem NAZALI

www.vergiajandasi.com

ISSN 2602-3601 / 2019 BAHAR / SAYI 6

**Dijital Hizmetler ve
Vergilendirme**

S.3

**Milletlerarası İnşaat Sözleşmeleri ve
Uygulanacak Hukuk**

S.17

Avans Kar Payı Dağıtımı

S.75

Yatırım Teşvik

S.87

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2019 BAHAR / SAYI: 6

SAHİBİ

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına
ERSİN NAZALI

SORUMLU MÜDÜR

AHMET BOZDOĞAN

YAYIN YÖNETİM YERİ

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok.

No:3 Elit Residence Kat:4 Daire: 12

Şişli 34360 İSTANBUL

T:+90(212)380-0640

F:+90(212)217-1890

<http://www.nazali.av.tr>

Dergimiz üç ayda bir yayınlanır.

BASKI-CİLT

Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.

Gülbağ Mah. Gülbağ Cad. No:80/1

Mecidiyeköy Şişli / İSTANBUL

NAZALI Gündem'de yer alan yazı, şekil, tablo ya da resimlerin telif hakkı (Copyright c) NAZALI Avukatlık Ortaklığına aittir. Bir bölümü ya da tamamı izinsiz kopyalanamaz ya da basılamaz. Yazılardan alıntı yapıldığında, derginin kaynak olarak belirtilmesi gereklidir. Yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Dergimiz yayımlanan haberler dışındaki yazılarda belirtilen görüşler karşısında resmen tarafsızdır. Dergide adı yer alan ürün veya servis reklamı için hiçbir güvence vermez.

İÇİNDEKİLER

- 1 BİZDEN HABERLER
- 3 "DAİMİ İŞYERİ" KONSEPTİNİN DİJİTAL HİZMETLERDE İŞLEVSELLİĞİ
- 11 ADİL YARGILANMA HAKKININ İÇTİHAH FARKLILIĞI SEBEBİYLE İHLALİ
- 17 MİLLETLERARASI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE UYGULANACAK HUKUK
- 25 GRUP DAVA UYGULAMALARI
- 31 TİCARİ UYUŞMAZLIKLARDAN DOĞAN DAVALARDA ARABULUCULUK DAVA ŞARTI
- 37 TİCARİ SATIŞLARDA ALICININ AYIPTAN DOĞAN SEÇİMLİK HAKLARI
- 41 İŞÇİNİN MEVCUT İŞİ DIŞINDA EK BİR İŞ YAPMASININ SADAKAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE REKABET YASAĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
- 45 4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA FAZLA ÇALIŞMANIN SINIRLARI VE YASAKLARI
- 51 SENDİKAL TAZMİNAT HAKKININ KAPSAMI VE İŞE İADE DAVALARI
- 55 SAĞLIK HUKUKUNDA HEKİM İLE HASTA VE HASTA İLE HASTANE ARASI İLİŞKİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ
- 61 VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMİYEN DEFTER-BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZİ
- 67 İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAMIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERE FARKLI BİR BAKIŞ
- 71 DEVROLAN ŞİRKETİN NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDAN DOĞAN FAİZ İNDİRİMİ HAKKINI DEVRALAN ŞİRKET KULLANABİLİR Mİ?
- 75 TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARI ÇERÇEVESİNDE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI
- 79 TİCARET ŞİRKETLERİNDE SERMAYE TAAHHÜDÜ VE VERGİSEL SONUÇLARI
- 83 UÇUŞ PERSONELİNİN ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN SON DÜZENLEMELER
- 87 YATIRIM TEŞVİK
- 95 PATENTLE İLGİLİ YAYGIN OLARAK YANLIŞ BİLİNEN GERÇEKLER
- 99 YENİLENEBİLİR ENERJİ TEKNOLOJİLERİNDE PATENT
- 103 İŞVERENCE SİGORTALIYA SAĞLANAN HEDİYE/ALİŞVERİŞ ÇEKLERİNİN SİGORTALI PRİME ESAS KAZANCA DAHİL EDİLİP EDİLMEYECEĞİ HUSUSU

ÖNSÖZ

Sevgili dostlar,

Dergimizin bu sayısında da birbirinden güzel makaleler ile sizlerle birlikteyiz. Ofis olarak her konuda devam eden büyümemiz, dergimizde yer alan makale çeşitliliğine de yansımaktadır.

Siz değerli dostlarımız ile her zaman olduğu gibi güzel haberlerimizi paylaşmak istiyoruz.

Çok yakında Nazalı Gündem'in İngilizce versiyonunu sizlerle buluşturmayı hedeflemekteyiz.

Ofis olarak her konuda ve her zaman müşterilerimizin yanında olmak prensibinden hareketle, 2 Mayıs itibariyle ofisimizde kurulmuş olan, Rusça bilen ve konusunda uzman ekip arkadaşlarımızdan oluşan Rusya Masası, Türk yatırımcılarımıza Rusya'daki sorunları konusunda destek olmaya başlamışlardır.

Yine aynı şekilde, Rekabet Hukuku alanında da hizmet vermeye başlamış bulunmaktayız. Bundan sonra, Rekabet Hukuku ile ilgili tüm konularda bizimle iletişime geçebilirsiniz.

Önümüzdeki yaz döneminin ekonomik olarak kolay bir dönem olmayacağını düşünüyoruz. Bu nedenle işlerin de yavaşlayacağı bu dönem için ofis olarak yatırım yapmaktayız. Bu yatırımlar sayesinde yazın sonunun ülkemiz ve ofisimiz için parlak bir dönem olacağını ümit etmekteyiz.

Çok sayıda okuyucudan olumlu ve yapıcı yorumlar almaya devam ediyoruz. Bu konuda sizlere olan teşekkürlerimizi sunar ve sizlerin desteğinin, bizleri motive eden en önemli unsurlardan biri olduğunu belirterek keyifli okumalar dileriz.

Selamlar.

NAZALI Vergi ve Hukuk

BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER BİZDEN HABERLER

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak büyümeye devam ediyoruz.

• ***İstanbul ofisimize,***

- ✓ Dava ve uyuşmazlık çözümü ortağı olarak Emre DURGUN
- ✓ Rekabet hukuk ortağı olarak Metin PEKTAŞ
- ✓ Vergi asistanı olarak Özge Can ARAS; İlsu SAVRIN; Özgen POLAT
- ✓ Vergi uzmanı olarak Uğur KİRİK; Eyüp ŞENSOY
- ✓ İK Teşvik Direktörü olarak Mazlum KOLDAŞ
- ✓ İK Teşvik Proje Uzmanı olarak Murat EZBERCİ
- ✓ İK Teşvik Bölümü Yöneticisi olarak Kerem KORKMAZ
- ✓ Muhasebe asistanı olarak Serdar YEŞİLTAY; Buse UZUNLAR
- ✓ Şirket hukuku departmanımıza avukat olarak Nihan AKKAŞ
- ✓ Kurumsal satış kıdemli müdürü olarak Hazal TEMURLenk

• ***Bursa ofisimize***

- ✓ Patent ve fikri mülkiyet departmanımıza kıdemli müdür olarak marka ve patent vekili Yeşim METİN
- ✓ Vergi asistanı olarak Emrecan SİĞIRCI

• ***İzmir ofisimize***

- ✓ Vergi uzmanı olarak Hilal ÇETİN
- ✓ İş hukuku departmanımıza avukat olarak Zeynep GÜLAY

• ***Ankara ofisimize***

- ✓ Kıdemli vergi danışmanı olarak Murat GÜLEÇYÜZ

katılmıştır. Bir kez daha çalışma arkadaşlarımıza hoş geldin diyor; başarılı ve mutlu bir çalışma hayatı diliyoruz.

• • •

NAZALI Direktörü Mustafa Derici, “Engelliler İçin İnsan Kaynakları ve İstihdam Buluşması, Engelli İstihdamına Yönelik Veri Kullanımı Oturumu”na Moderatör Olarak Katılmıştır.

Mustafa Derici, 29 Mart 2019 tarihinde Yaşar Üniversitesi ev sahipliğinde gerçekleşen “Engelliler İçin İnsan Kaynakları ve İstihdam Buluşması, Engelli İstihdamına Yönelik Veri Kullanımı” oturumuna moderatör olarak katılmıştır.

• • •

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağımız Fatih Uzun, Denizli’de Düzenlenen Panelde Konuşmacı Olarak Yer Aldı.

Denizli İhracatçılar Birliği ve Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği tarafından 22.02.2019 tarihinde organize edilen panelde “Akıllı Sınırlar-Akıllı Gümrükler, Sonradan Kontrol, Yetkilendirilmiş Yükümlü ve Kripto Paraların Dış Ticaret İşlemlerine olası etkileri” tartışıldı.

Denizli’de ithalat ve ihracat yapan işletmeler ile dış ticaret-gümrük alanında faaliyet gösteren pek çok katılımcının yoğun ilgisi altında gerçekleştirilen panelde, Gümrük ve Dış Ticaret ortağımız Fatih Uzun, “Akıllı Sınırlar-Akıllı Gümrükler” konulu sunumunu gerçekleştirdi.

• • •

Şirketler Hukuku-Birleşme ve Devralmalar, Kişisel Veriler ve Fikri Mülkiyet Ortağımız Ülkü Solak, ELSA Ankara Tarafından İkincisi Düzenlenen Bilişim Hukuku Zirvesine Konuşmacı Olarak Katıldı.

Ortaklarımızdan Ülkü Solak, ELSA Ankara tarafından ikincisi düzenlenen Bilişim Hukuku Zirvesi'ne veri koruması hukuku alanında konuşmacı olarak katılarak ofisimizi temsil etmiştir.



“Çalışma Hayatında Kadın” Sempozyumunu Gerçekleştirdik.

Sosyal Güvenlik Denetmenleri Derneği işbirliği ile “Çalışma Hayatında Kadın” sempozyumunu 21.01.2019 tarihinde Point Hotel Barbaros'ta gerçekleştirdik.

DÜZELTME

Dergimizin 5. sayısında yayımlanan “İşçi-İşveren Uyuşmazlıklarında Arabuluculuğun Vergilendirilmesi” başlıklı makaleyi, Ömer Emen ve Burcu Hacı kaleme almışlardır.

Söz konusu makalenin yazarları sehven, Ömer Emen ve Özge Ergül olarak belirtilmiştir.

Dergimizin 5. sayısında yayımlanan “Uluslararası Kazançlarda Vergi Planlaması” başlıklı makalenin ilgili bölümü aşağıdaki gibi düzeltilmektedir:

5. Sayıda Yer Alan Şekli:

“Oysaki, Şekil-1’de yer alan 2. yol izlenmiş olsaydı başka bir ifadeyle, Türkiye mukimi şirket tarafından Avrupa’da kurulacak olan daha avantajlı ÇVÖA’nın imzalandığı bir ülke mukimi holding şirketine kar dağıtımı yapılmış olsaydı, dağıtılacak kar üzerindeki vergi yükünü 0 (sıfır)’a kadar indirebilecekti. Avrupa Birliği Ana-İştirak Direktifi (EU Parent-Subsidiary Directive)’nin temettü gelirlerinin Avrupa içerisinde vergisiz aktarılabilme imkanı sağladığı da göz önüne alındığında söz konusu temettü geliri bu holding şirketi tarafından Fransa mukimi şirkete (Avrupa Birliği Ana İştirak Direktifi uyarınca) vergi yükü taşımadan dağıtılabilirdi. Böylece, söz konusu temettü geliri vergi yükü taşımadan Yunanistan mukimi şirkete aktarılmış olacaktı.”

Düzeltilmiş Hali:

“Oysaki, Şekil-1’de yer alan 2. yol izlenmiş olsaydı başka bir ifadeyle, Türkiye mukimi şirket tarafından Avrupa’da kurulacak olan daha avantajlı ÇVÖA’nın imzalandığı bir ülke mukimi holding şirketine kar dağıtımı yapılmış olsaydı, dağıtılacak kar üzerindeki vergi yükünü %5 (beş)’e kadar indirebilecekti. Avrupa Birliği Ana-İştirak Direktifi (EU Parent-Subsidiary Directive)’nin temettü gelirlerinin Avrupa içerisinde vergisiz aktarılabilme imkanı sağladığı da göz önüne alındığında söz konusu temettü geliri bu holding şirketi tarafından Yunanistan mukimi şirkete (Avrupa Birliği Ana-İştirak Direktifi uyarınca) vergi yükü taşımadan ile dağıtılabilirdi. Böylece, söz konusu temettü geliri daha düşük vergi yüküyle Yunanistan mukimi şirkete aktarılmış olacaktı.”

“DAİMİ İŞYERİ” KONSEPTİNİN DİJİTAL HİZMETLERDE İŞLEVSELLİĞİ

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

ÖZET

Yürürlükte olan ulusal ve uluslararası vergisel düzenlemeler, yabancı teşebbüslerce dijital hizmet sunumu ile yaratılan hasılanın katma değerin yaratıldığı ülkede vergilendirilmesini temin etmekten uzaktır. Bu duruma çare olarak mevcut “daimi işyeri” konseptinin yerine dijital hizmetler için “önemli ölçüde dijital varlık” ölçütünün esas alınması konusu tartışılrsa da uluslararası düzeyde henüz mutabakat sağlanamamıştır. Vergi idareleri ise ülkelerinde yaratılan katma değeri vergilemek için adımlar atmaktadırlar. Yabancı teşebbüslerden internet üzerinden alınan reklam hizmetlerine tevkifat sorumluluğu getirilmesi Türkiye’nin bulduğu çözüm olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmetler, Daimi İşyeri, Digital Services Tax, Significant Digital Presence, Server.

GİRİŞ

19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1.1.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin birinci fıkralarında sayılan kişi ve kurumlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Söz konusu düzenleme, uluslararası alanda dijital faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda yaşanan tartışmanın bir yansıması niteliğindedir.

Dijital hizmetlerde vergileme konusu son birkaç yıldır OECD’nin ve Avrupa Komisyonu’nun ajandasında yer alan ancak uluslararası alanda üzerinde henüz mutabakata varılamayan bir problemdir. Türk Vergi İdaresi internet üzerinden alınan reklam hizmetine karşılık yapılan ödemelerde tevkifat sorumluluğu getirmiştir. Makalemizde dijital ekonomide vergileme sorununu aşmak için uluslararası alanda yapılan çalışmalar incelenecek ve Türkiye’nin sene başında ihdas ettiği tevkifat vergilemesinin hukukiliği hakkındaki değerlendirmemiz paylaşılacaktır.

1. REKLAM HİZMETLERİNDE VERGİ KESİNTİSİ

19/12/2018 tarih ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 11/7. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanlığına verilen yetki kullanılmış ve internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği karara bağlanmıştır.

Anılan Karar’ın 2, 3 ve 4. maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Ödemenin gerçek kişiye (dar veya tam mükellef) yapılması halinde %15,
 - Ödemenin tam mükellef kuruma yapılması halinde %0,
 - Ödemenin dar mükellef kuruma yapılması halinde %15,
- oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Reklam hizmetleri, sunucunun ticari faaliyeti kapsamında verilen hizmetlerdir. Dar mükelleflerin Türkiye’de ticari kazanç elde etmesinde ise Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilcinin varlığı ve kazancın işyerine/daimî temsilciye atfedilebilmesi belirleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda işyeri teriminin ele alınması konunun analizi açısından faydalı olacaktır.

2. İŞYERİ KAVRAMI

2.1. İç Mevzuat Açısından İşyeri Kavramı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 3. maddesine göre, yabancı kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde etmesi VUK hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri¹ veya daimî temsilci² bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla elde edilmesi koşuluna bağlanmıştır.

Yabancı şirketler tarafından internet sitesi üzerinden çevrim içi reklam hizmeti verilmesinde, söz konusu reklamlar Türkiye’de mukim kişi ve teşebbüslere yönelik olarak verilmiş olsa da, reklam hizmeti sunanların Türkiye’de VUK anlamında bir işyeri ve GVK anlamında bir daimi temsilcisi oluşmadığı değerlendirilmektedir.

Nitekim vergi idaresinin muktezalarında³ internet sitesi üzerinden yapılan mal ve hizmet ticaretinde Türkiye’de ticari kazanç elde edildiğinden bahsedilebilmesi için web sitesinin yüklendiği veya web sitesine ulaşım imkânı

sağlayan sunucunun (server) Türkiye’de bulunması gerekli olduğu vurgulanmıştır.

2.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Açısından İşyeri Kavramı

OECD Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları (“ÇVÖA”)’nın;

- “Ticari kazanç” başlıklı 7. maddesine göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

- “İşyeri” başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasında işyeri, “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer” olarak tanımlanmakta; 2. fıkrasında ise işyerine örnek yerler sayılmaktadır. İşyeri olarak sayılan yerler şube, atölye, fabrika, büro, yönetim yeri, maden ocağı, petrol ve doğalgaz kuyusu gibi maddi bir varlığı olan sabit yerlerdir.

Söz konusu Anlaşmaların uygulanmasına dair OECD Yorum Notları’nda elektronik ticaret açısından işyerinin nerede oluşacağına ilişkin açıklamalar, 5. maddeye ilişkin 42.1-42.10 no.lu paragraflarda yapılmıştır. Söz konusu paragraflarda, web sitesinin depolandığı ve siteye erişimin sağlandığı sunucunun fiziksel bir lokasyona sahip olduğu ve işe ilişkin sabit bir yer olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

¹ VUK’un 156. maddesinde işyeri, “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiflik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” olarak tanımlanmıştır.

² Daimî temsilci ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun 8. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı muktezasında aşağıdaki gibi değerlendirme yapılmıştır.

“...Diğer taraftan, bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkânı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır.

Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye’den elde ettiği ticari kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye’de bulunması gerekmektedir.”

Bu durumda vergi anlaşmalarına göre internet siteleri vasıtasıyla sunulan hizmetlerde ticari faaliyet, sunucunun bulunduğu ülkede gerçekleştirilmekte ve vergileme hakkı da sitenin sunucusunun bulunduğu ülkenin vergi idaresine ait olmaktadır.

3. ULUSLARARASI ARENADA DİJİTAL EKONOMİYİ VERGİLEME ÇABALARI

Dijital faaliyetler; katma değer yaratılma süreci, uzaktan idare edilebilme nitelikleri, son kullanıcıların değer yaratılmasına katkısı ve gayri maddi varlıkların önemi açısından geleneksel faaliyetlerden farklılık arz etmektedir. Mevcut vergilendirme kurallarının dijital hizmetlere uygulanması, özellikle kullanıcı katılımının önem arz ettiği iş modellerinde, kazançların vergilendirildiği yer ile katma değer oluşturulduğu ülkenin farklı ülkeler olması ile neticelenmektedir.

Bu durum uluslararası kuruluşları dijital faaliyetlerde vergilendirme yetkisinin doğuşu için esas alınan kavramları yeniden tanımlamaya yönlendirmiştir.

3.1. Avrupa Birliği Komisyonu'nun Önerileri

Diğer ülkelerde olduğu gibi Avrupa Birliği ülkelerinde de internet siteleri üzerinden yapılan mal ticareti ve sunulan hizmetlerden doğan kazançların sadece söz konusu sitelerin fiziksel mevcudiyetlerinin olduğu ülkelerde vergilendirilmesi adil bulunmamaktadır. Özellikle hizmet niteliğindeki çevrim içi içeriğin oluşmasında yerel ülkelerde yerleşik kişi ve teşebbüslerin payının büyük olması, katma değer bir kısmının internet sitesinin hizmet sunduğu ülkelerde yaratıldığı, bu nedenle yerel ülke vergi idarelerine de vergileme hakkı tanınması gerektiği savunulmaktadır. Bu amaçla “sanal kuruluş- dijital varlık” kavramı için yasal bir zemin oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu amaçla Avrupa Birliği Komisyonu 21.03.2018 tarihinde dijital vergileme için vergi

taslağı hazırlamıştır. Aslında Komisyon tarafından aynı tarihli iki taslak sunulmuştur. Birincisi dijital hizmetlerin vergilendirilebilmesi için kısa vadeli çözüm önerirken, ikincisi uzun vadeli çözüm önermektedir.

Aşağıda Komisyon'un sunmuş olduğu yasa önerileri irdelenmiştir.

3.1.1.Dijital Hizmetler Vergisi (“Digital Services Tax - DST”)⁴

3.1.1.1.Verginin Konusu

Dijital hizmetler vergisi, Avrupa Birliği ülkelerinde aşağıdaki hizmetlerin sunulmasından elde edilen gelirleri kapsayacaktır:

1.Reklam Hizmetleri: Dijital bir platforma kullanıcıları hedef alan reklam yerleştirilmesi hizmeti DST kapsamına girmektedir. Bu hüküm ile Google Ads ve benzer hizmet sunan teşebbüslerin Birlik ülkeleri kaynaklı olarak elde ettikleri reklam gelirlerinin vergilenmesi amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan müşterinin reklamını bir dijital platforma yerleştiren teşebbüsün söz konusu dijital platformun sahibi olup olmaması DST mükellefiyeti açısından önem arz etmeyecektir.

2.Aracılık Hizmetleri: Kullanıcıların diğer kullanıcıları bulmalarını ve onlarla iletişim kurmalarına imkân verecek ve doğrudan kullanıcılar arasında mal ve hizmet alış-verişini kolaylaştıracak çok taraflı dijital platform sağlanması hizmetlerinin de DST kapsamında olması tasarlanmıştır. Bu şekilde, oluşturmuş olduğu dijital platform üzerinden sürücü ve yolcuları bir araya getirmek suretiyle hizmet sunan UBER ve benzeri hizmet veren oluşumların vergilendirilmesi planlanmaktadır.

Dijital platformun aracılık işlevi gördüğü e-ticaret gibi diğer bazı durumlar ise DST kapsamı dışında tutulmuştur.

⁴ “Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”, s.24-36,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148> (erişim tarihi:21.03.2019)

3. Veri İletimi Hizmetleri: Kullanıcıların dijital platformlardaki aktiviteleri ile ortaya çıkan ve kullanıcılar hakkında biriktirilen verilerin iletilmesi hizmetleri DST kapsamına alınan bir diğer dijital hizmet türüdür.

Dijital platformun kullanıcı girdisi yaratmak için bir araç olarak kullanılması sonucunda ortaya çıkan verilerin aktarılması hizmeti DST'nin kapsamına dahildir. Ancak, dijital platform kullanılmaksızın başka bir şekilde üretilmiş verilerin iletimi için söz konusu platformun bir araç olarak kullanılması, veri toplanması veya bir teşebbüsün işletme içi amaçlarla toplamış olduğu verileri kullanması veya bir işletme tarafından toplanan verilerin diğer taraflarla bedelsiz bir şekilde paylaşılması DST'nin kapsamına girmemektedir. DST'nin hedefinde olan aktarım hizmeti, kullanıcıların dijital platformlardaki aktivitelerinden elde edilen verilerin bedel karşılığı iletiminin yapılmasıdır.

3.1.1.2. Gelirin Elde Edildiği Yer

Gelirin Birlik içerisinde elde edildiğinin kabulü için, vergilendirilebilir hizmetin kullanıcılarının Avrupa Birliği içerisinde mukim olması gerekmektedir. Kullanıcıların gelirin doğuşunda parasal bir katkı yapıp yapmadıklarının önemi bulunmamaktadır.

Avrupa Birliği üyesi ülkede dijital platforma erişmek için kullanılan aygıtta reklamın bir kez görülmesi halinde, kullanıcının Birlik üyesi ülkede ikamet ettiği varsayılmaktadır.

3.1.1.3. Verginin Mükellefi

Bir dijital hizmet sunucusu aşağıdaki koşullardan ikisine de haiz olması halinde DST mükellefi olarak addedilecektir:

- Teşebbüsün ilgili finansal dönemde küresel bazda gelirlerinin toplamı 750 milyon EURO'yu aşmalıdır.
- Teşebbüsün ilgili yılda Avrupa Birliği

içerisinde elde ettiği geliri 50 milyon EURO'yu aşmalıdır.

3.1.1.4. Vergilendirilebilecek Hasılatın Tespiti

Teşebbüsün dijital hizmetlerden sağladığı toplam hasılatın vergilendirilebilecek kısmının tespitinde aşağıdaki kriterler dikkate alınır:

- Reklam hizmetlerinde belli bir zaman diliminde reklamın cihazda görülme sayısı,
- Mal ve hizmet sunumunu kolaylaştıran çok taraflı bir dijital platform aracılığıyla kullanıcılar arasında doğrudan gerçekleştirilen mal ve hizmet arzında mal/hizmet satışını gerçekleştiren kullanıcı sayıları,
- Çok taraflı dijital platform kanalıyla sunulan diğer hizmetlerde vergilendirme döneminin tamamı veya bir bölümünde dijital platforma erişmek için hesap açmış olan kullanıcı sayıları,
- Dijital bir platforma erişmek için gerekli cihaz kullanımı vasıtasıyla üretilen datanın iletimini yapan kullanıcı sayısı.

3.1.1.5. Verginin Oranı

Dijital hizmet vergisi bir üye ülkede vergilendirilebilir gelir kısmı üzerinden tarh edilecektir. DST'de vergi oranı %3 olacaktır. Yani vergileme kâr üzerinden değil, hasılat üzerinden yapılacaktır.

DST'ye ilişkin yükümlülükler vergilendirilebilir hizmetleri sunan vergi mükellefi tarafından yerine getirilecektir. Finansal muhasebe tutulması amacıyla konsolide mali tablo düzenleyen gruplar DST mükellefiyetini yerine getirmesi için bir grup üyesini görevlendirebileceklerdir.

3.1.1.6. Verginin Yürürlüğe Girmesi Tasarlanan Dönem

DST'nin 1 Ocak 2020'den itibaren uygulanmaya başlanması planlanmaktadır. Bu kapsamda üye

ülkelerin en geç 2019 sonuna kadar Birliğin DST'ye ilişkin çıkaracağı kanun, düzenleme ve yönetsel hükümleri iç hukuka aktarmaları gerekmektedir.

3.1.2.Dijital İşyeri (“Significant Digital Presence”) Konseptine İlişkin Yasa Önerisi⁵

Önerinin mantığında yüksek derecede dijitalize olmuş belli bazı sektörlerde kullanıcıların aktif katılımlarının değer yaratmanın önemli bileşeni olduğu gerçeği yatmaktadır. Örneğin, sosyal medya platformları kullanıcılar tarafından üretilen içeriklerle doldurulmaktadır. İçeriklerin kalitesi ve hacminin gelirin yaratılması hususunda belirleyici rolü bulunmaktadır. Aynı şekilde arama motorlarında da içerik doğrudan veya dolaylı olarak kullanıcılar tarafından sağlanmaktadır.

Online piyasanın başarısı kullanıcı ağının hem alıcı hem satıcı tarafında büyüklüğüne ve kullanıcıların satışa sundukları mal ve hizmetlerin kalite ve çeşitliliğine bağlıdır.

Yasa önerisine göre faaliyetin tamamen veya kısmen yürütüldüğü önemli bir dijital mevcudiyetin oluştuğu durumlarda ilgili ülkede daimî işyeri bulunduğu varsayılacaktır.

3.1.2.1. Dijital İşyeri Oluşması

Aşağıdaki koşullardan birisinin veya daha fazlasının karşılanması durumunda bir dijital ara yüz vasıtasıyla sunulan dijital hizmetler nedeniyle bir üye ülkede daimî işyeri oluştuğu varsayılmaktadır:

- Bir vergilendirme döneminde bir üye ülkede yerleşik kullanıcılara 7 milyon EURO'nun üzerinde bir değerde dijital hizmet sunulmuş olması,
- Dijital hizmetlerin bir veya daha fazlasının ilgili üye ülkedeki kullanıcı sayısının 100.000'i aşması,

- Bir vergilendirme döneminde bir üye ülkede sonuçlandırılan iş sözleşmesi sayısının 3.000'i aşması.

Dijital hizmetlerden faydalanılması açısından, bir kullanıcının bir üye ülkede yerleşik sayılması, söz konusu ülkede dijital hizmetlere erişmek için aygıt kullanmış olmasına bağlanmıştır. Aygıtın kullanıldığı ülkenin belirlenmesinde kullanılan aygıtın IP adresi veya konum belirlemede daha doğru sonuç verecekse başka bir yöntem esas alınmaktadır.

Dijital varlığa atfedilebilecek kazanç, söz konusu varlığın ifa ettiği işlevler, kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler hesaba katılarak, aynı ve benzer koşullar altında aynı veya benzer aktiviteler ifa eden ayrı ve bağımsız bir varlık olması halinde elde edeceği kazanç olacaktır. Vergi mükellefleri dijital işyerine atfedilecek kazancı belirlerken kar bölüşüm yöntemini kullanabileceği gibi işlev analizi sonuçlarına daha uygun sonuçlar üreten uluslararası kabul görmüş prensipleri esas alan başka bir yöntem de kullanılabilir.

3.1.2.2.Vergilendirilecek Faaliyetler

Dijital ara yüz vasıtasıyla yürütülecek ekonomik açıdan önem arz eden (significant dijital presence) faaliyetler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kullanıcı düzeyindeki verilerin toplanması, depolanması, işlenmesi, analiz edilmesi ve satışı,
- Kullanıcılar tarafından üretilen içeriğin toplanması, depolanması, işlenmesi,
- Online reklam alanlarının satılması,
- Üçüncü taraflarca yaratılan içeriğin dijital pazarda satışa sunulması.

⁵ “Council Directive-laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”, s.14-19
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf (erişim tarihi:22.03.2019)

3.1.2.3. Dijital İşyeri Konseptinin Uygulanacağı Coğrafi Alan

Dijital işyeri konsepti, yasalaşması halinde Avrupa Birliği içerisindeki sınır ötesi dijital aktivitelere uygulanacaktır. İşlemin her iki tarafının Birlik mukimi olduğu hallerde, konseptin uygulamaya geçmesi için ÇVÖA'nın uyumlaştırılmış olması koşulu aranmayacaktır. Ancak dijital hizmet sunucusunun mukim olduğu ülkenin Birlik dışında ve ilgili ülke ile ÇVÖA'sının bulunduğu durumlarda, dijital işyeri konsepti uygulanamayacaktır.

Dijital vergi taslağı, Avrupa Birliği ülkelerinin aralarında konsensüs sağlayamamış olmaları nedeniyle henüz yasalaşamamıştır. Yani hali hazırda Avrupa Birliği ülkelerinde de dijital reklam hizmetleri için yapılan ödemeler vergilendirilmemektedir.

4. EKONOMİK İŞBİRLİĞİ VE KALKINMA TEŞKİLATI (OECD)'NİN DİJİTAL HİZMETE DAİR DEĞERLENDİRMELERİ

BEPS Eylem Planı kapsamında 2015'te kamuoyu ile paylaşılan "Action 1: 2015 Final Report" adlı raporda dijital ekonomideki gelişmelerin eski kurumlar vergisi tanımlamaları ile kavranmasının güçlüğüne değinilmiş ve bu güçlüğü aşmak için öneriler sunulmuştur. Vergi anlaşmalarındaki daimî işyerinin fiziki bir varlığa bağlanmış olması, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki en büyük sorun olarak görülmüştür. Bu anlamda uluslararası vergi mevzuatının dijital ekonomiyi de kavrayacak şekilde yeniden ele alınması gerekli görülmüş ve yabancı teşebbüslerin bir ülkede teknolojik araçlar vasıtasıyla sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri halinde söz konusu ülkede vergilendirilebilecekleri görüşü paylaşılmıştır.

Dolayısıyla dijital yoldan faaliyet sürdüren yerleşik olmayan teşebbüsler açısından vergileme için yeni bir kavram ortaya atılmıştır ki bu kavram "önemli derecede ekonomik bir varlık (significant economic presence-SEP)" terimidir. Yabancı teşebbüsün bir ülkede SEP gösterip göstermediğinin tespitinde; dijital işlemlerden elde edilen hasılat hacmi; platformun ülke uzantılı alan adının bulunması, web sayfasının mahalli dilde tasarlanması, ödemelerin ülke para birimi ile yapılması gibi dijital etmenler ve ilgili ülkeden toplanan dijital içeriklerin hacmi, dijital platformun aylık kullanıcı sayısı, platform aracılığıyla on-line olarak akdedilen sözleşme sayısı gibi kullanıcı temelli etmenlerin kullanılabilmesi ifade edilmiştir.⁶

Konu OECD'nin gündeminde kalmaya devam etmiş ve 2018 yılında yayımlanan ara raporda uluslararası düzeyde konsensüs sağlanana kadar ülkelerin kendi hükümlerini alanlarını hedef alan dijital faaliyetler için geçici nitelikte vergi koyabilecekleri belirtilmiştir. Ancak bu verginin; hedeflenmiş birkaç dijital faaliyetle sınırlı tutulması, geçici olması, minimum maliyetli olması, işe yeni başlayan işletmeleri minimum düzeyde etkilemesi, minimum düzeyde fazla vergilendirmeye yol açması ve ülkelerin uluslararası yükümlülükleri ile uyumlu olması niteliklerine sahip olması gerektiği ifade edilmiştir. Yani konulacak bu vergi ülkelerin taraf olduğu vergi anlaşmalarındaki hükümler ile uyumlu olmalıdır.⁷

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda kamu oyundan görüş almak için Şubat-Mart 2019'da OECD'nin Paris'teki yerleşkesinde yapılan toplantıda ise, yabancı teşebbüslerin dijital faaliyetlerden elde ettikleri kazançların lokal ülkede de vergilendirilebilmesine ve hangi ölçüde hangi ülke tarafından vergilendirileceğine ilişkin uygulanacak yöntemler tartışılmış ve sonuçta kamuoyunun görüşüne sunulmak üzere "Addressing

⁶ OECD, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report", s.112, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page112 (erişim tarihi:24.03.2019)

⁷ OECD, "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018", s.183, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page183 (erişim tarihi:24.03.2019)

The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy/13 February – 6 March 2019”⁸ isimli bir metin oluşturulmuştur.

Söz konusu metinde konu hakkında üç öneri ortaya atılmıştır. Bunlar: “kullanıcı katılımı (user participation)”, “pazarlama gayri maddi varlıkları (marketing intangibles)” ve “önemli derecede ekonomik varlık (significant economic presence-SEP)” önerileridir.

5. ÜLKE UYGULAMALARI

İsrail vergi idaresi tarafından 2016 Nisan’ında yayımlanan sirkülere göre; diğer ülkelerden ülke içindeki müşterilere sunulan on-line hizmetler önemli ölçüde ekonomik bir görünüm kazanmışlarsa, vergilendirilebilir bir varlıktan bahsedilebilecektir. Fiziksel bir varoluş bulunmadığı halde yabancı şirket ile İsrail’deki müşteriler arasında önemli sayıda on-line kontratın imzalanmış olması, önemli sayıda İsraili müşteriye on-line hizmet/mal temin tedarik edilmesi, web sayfasının İbranice dizayn edilmiş olması gibi unsurlar dijital bir varlığın oluştuğuna karine teşkil etmektedir. Ancak dijital varlık konsepti ancak ÇVÖA alanına girmeyen durumlarda uygulanabilecektir.

Hindistan 2016 yılından beri on-line reklam hizmetlerinde “dengeleme vergisi” uygulamaktadır. Söz konusu vergi yabancı teşebbüslerin on-line reklam hasılatları üzerinden %6 tevkifat yapılması suretiyle ödenmektedir. Vergi sadece kurumlar arasındaki (B2B) işlemleri kapsamaktadır ve belirlenen eşik değer altındaki ödemeler istisnadır. Dengeleme vergisi Hindistan’da gelir üzerinden alınan bir vergi değil, işlem üzerinden alınan bir vergi olarak sayılmaktadır. Bu nedenle Hindistan ile aralarında ÇVÖA olan ülke teşebbüslerine de bu vergi uygulanmaktadır.⁹

Ayrıca Hindistan Nisan 2019 başından itibaren yürürlüğe girmesi beklenen yasal düzenlemesi ile “Hindistan ile iş bağı” konseptini geliştirmiştir. Bu düzenlemeye göre, yabancı teşebbüslerin Hindistan’da gerçekleştirdikleri tutarı belli sınırları aşan mal teslimi ve hizmet ifası (download edilen veriler ve yazılımlar dahil) teşebbüsün fiziksel bir varlığı bulunmasa da vergilendirilebilecektir. Ancak ÇVÖA hükümleri ile daimi işyeri konusunda bir çatışma yaşanması halinde ÇVÖA’lara uyulacaktır.

İtalya, 2019 başından itibaren geçerli olmak üzere, Dijital İşlemler Vergisi uygulamaya başlayacaktır. Bu vergi İtalyan müşterilere internet üzerinden veya elektronik ağ vasıtasıyla sunulan hizmetlere uygulanacak olup, hizmet sunucusunun İtalya mukimi veya yabancı teşebbüs olmasının önemi yoktur. Vergi işlem değerinin %3’ü oranında uygulanacak olup tevkif yoluyla tahsil edilecektir. Yıllık işlem sayısı 3.000’i aşmayan işletmeler vergiden istisna tutulmuştur. Vergi işlem temelli olarak düşünüldüğünden ÇVÖA hükümleri kapsamına girmemektedir.

6. DEĞERLENDİRME

Dijital hizmetlerde bir ülkede fiziki bir işyeri bulunmaksızın da o ülkede katma değer yaratılması mümkündür. Cari uluslararası mevzuat diğer ülkede daimî işyeri bulunmayan bir teşebbüse o ülkede vergileme hakkı tanımadığından, dijital hizmetlerde katma değer oluşturulduğu yer ile vergilemenin yapıldığı ülke farklı ülkeler olmaktadır. OECD bir ülkede daimî işyerine sahip olmak yerine “önemli derecede ekonomik varlık (significant economic presence-SEP)” sahibi olmayı anılan ülkeye vergileme yetkisi tanınması için yeterli bulunmasını önermekte ve Avrupa Birliği Konseyi de buna paralel olarak dijital işyeri (“Significant Digital Presence”) konseptinin yasalaşması için uğraş vermektedir.

⁸ “Addressing The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy/13 February – 6 March 2019”, <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, s.137-138, 142-143, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page143 (erişim tarihi:24.03.2019)

Ülkemizde ise yabancı firmaların Türkiye pazarını hedef alan dijital reklam gelirleri üzerinden tevkifat yoluyla vergilendirilmeleri için düzenleme yapılmış ve söz konusu düzenleme 01.01.2019 dan itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yukarıda özetlenen vergi kanunları ve ÇVÖA anlaşmaları hükümleri dikkate alınca internet üzerinden verilen reklam hizmetlerinde vergi kesintisi yapılmasının yasal bir dayanağı olmadığı anlaşılmaktadır. Web sitesi üzerinden reklam hizmeti verilmesi, ticari faaliyet kapsamında ifa edilen bir hizmettir. Söz konusu ödemelerin ÇVÖA kapsamında serbest meslek faaliyeti ödemesi veya gayri maddi hak bedeli ödemesi olarak nitelendirilme imkanının olmadığını değerlendirmekteyiz. Ticari kazanç kapsamında Türkiye'nin vergileme hakkının doğabilmesi için yabancı kurumun işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla Türkiye'de faaliyette bulunmuş olması zorunlu olduğu halde söz konusu dijital platformların Türkiye'de sabit bir işyerleri bulunmadığı gibi web sitelerinin sunucuları da yurt dışında olduğundan reklam hizmetleri üzerinden yapılacak tevkifatın hukuksal bir dayanağı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi tevkifatı kazanç elde edenin beyan edeceği kazanç üzerinden ödeyeceği vergiye mahsuben yapıldığından ve internet üzerinden reklam geliri elde edenlerin Türkiye'de beyan etmeleri gereken bir kazanç unsuru bulunmadığından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti veren dar mükellef kurumlara veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden yapılacak %15 oranındaki tevkifat fazla ve yersiz tevkifat niteliğine sahip olacaktır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, OECD konuya ilişkin olarak yayımladığı 2018 Ara Raporu'nda kalıcı bir düzenleme yapılana kadar ülkelerin dijital hizmetler üzerinden geçici nitelikte vergi koyabileceklerini belirtmiş ancak konulacak bu verginin ülkelerin uluslararası yükümlülükleri ile uyumlu olması gerektiğini salık vermiştir. Buna paralel olarak Avrupa Birliği Konseyi de dijital hizmetlerin vergilenmesine ilişkin sunmuş olduğu yasa tasarısında, söz konusu tasarıdaki hükümlerin Birlik ülkeleri ile arasında ÇVÖA bulunan ülkelerde mukim teşebbüsler için

uygulanmayacağını vurgulamıştır. Uluslararası düzenlemeler bu şekilde iken ülkemizde yabancı teşebbüsün mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA bulunup bulunmadığı dikkate alınmaksızın internet üzerinden verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak yabancı teşebbüse (veya aracıya) yapılacak ödemeler üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılması zorunluluğunun getirilmesi kanun hükmünde olan ÇVÖA hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Dijital faaliyetlerin vergilenmek istenmesi anlaşılabilir. Ancak bu vergilemenin yapılabilmesi için gerekli mevzuat alt yapısı oluşturulmadan yapılan vergileme hukukilik açısından sorgulanacaktır.

SONUÇ

Kazançların değer yaratıldığı ülkede vergilendirilmesi esası üzerine temellendirilen mevcut vergileme kuralları geleneksel işletmeler ("brick and mortar business") için tasarlanmıştır. 20. yüzyılın başlarında geliştirilen bu ilkelere göre vergileme hakkının ne oranda hangi ülkede olduğunun belirleyicisi, ilgili ülkede daimî işyerinin varlığıdır. Diğer bir ifadeyle, bir ülkenin mukimi olan bir teşebbüsün ticari faaliyeti nedeniyle diğer bir ülkede vergiye tabi tutulabilmesi, söz konusu ülkede daimî işyerinin bulunuyor olması koşuluna bağlıdır. Ancak bu geleneksel kurallar, hizmeti sunmak için fiziksel varlığın bulunmasının zorunlu olmadığı küresel erişime sahip dijital hizmetleri kavrama konusunda yetersiz kalmıştır. Bu yetersizlik uluslararası kurumlarca da fark edilmiş ancak yabancı bir kurumun bir diğer ülkedeki dijital faaliyetlerinin vergilendirilmesi için daimî işyeri konseptine ikame olarak önerilen "önemli derecede ekonomik bir varlık (significant economic presence)" yaklaşımı ülkeler arasında konsensüs sağlanamadığı için hayata geçirilememiştir. Bu durumda ülkeler lokal çözümler üretme çabasına girişmişlerdir ki bu ülkelerden birisi de Türkiye'dir. Sağlam ekonomik ve vergisel gerekçelere dayansa da yurt dışına yapılan dijital reklam hizmeti ödemelerinden tevkifat yapılmasına yönelik düzenlemenin, hem mevcut GVK ve KVK hükümlerine hem de Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'lara aykırılık teşkil ettiği kanaatindeyiz.

ADİL YARGILANMA HAKKININ İÇTİHAT FARKLILIĞI SEBEBİYLE İHLALİ

Emre DURGUN

Ortak, Avukat, Dava ve Uyuşmazlık Çözümü

Eda SERTKAYA

Stj. Avukat

ÖZET

Hukuki güvenlik ilkesi ve adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğü idealine ulaşılması çerçevesinde büyük önem taşımaktadır. Ancak benzer ve/veya aynı olgu ve durumlara dayanan uyuşmazlıklara ilişkin olarak gerçekleştirilen yargılamalar sonucunda ilk derece mahkemelerince yahut yüksek mahkemelerce çelişkili kararlar verilmesi T.C. Anayasası'nın 36. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi kapsamında düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğurabilmektedir. İstikrarlı bir şekilde çelişkili kararların verilmeye devam edilmesi halinde toplumun yargı sistemine ve adalete olan güveni sarsılacağından bahisle gerek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gerek ise T.C. Anayasa Mahkemesi belirli koşulların varlığı halinde içtihat farklılıklarına ilişkin başvuruları kabul etmekte ve incelemektedirler. Hukuk kurallarının yorumlanmasının mahkemelerin takdirinde olduğunun bilinciyle gerçekleştirilen bu incelemeler, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından açıkça belirlenen ilkeler doğrultusunda sonuca bağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adil Yargılanma Hakkı, Çelişkili Karar, T.C. Anayasa Mahkemesi, İçtihat Birliği.

GİRİŞ

Yargılama aşamasında hukuk kurallarının yorumlanması ulusal mahkemelerin takdir yetkisinde olmakla birlikte, benzer nitelikli uyuşmazlıklara ilişkin yargılamalar kapsamında birbiri ile çelişen kararlar verilmesi hukuki güvenlik ilkesine ve yargı organlarına yönelik güvenilirliğe zarar vermektedir. Nitekim benzer uyuşmazlıklar hakkında çelişkili kararlar verilmesi sonucunda T.C. Anayasası'nın 36. maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ("AİHS") 6. maddesi kapsamında düzenlenmiş olan "adil yargılanma hakkı"nın ihlal edilmesi söz konusu olabilmektedir. Ancak ifade edilmelidir ki, birbiriyle uyumsuz olan her karar adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet vermemektedir. Dolayısıyla hukuki güvenliğin sağlanması kapsamında mahkemelerin takdir yetkisine haddinden fazla olacak şekilde müdahale edilmemelidir. Nitekim çelişkili kararlar

sonucu adil yargılanma hakkının ihlali durumunda gerek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("AİHM") gerek ise Anayasa Mahkemesi ("AYM") tarafından başvuruların değerlendirilmesi bakımından esas alınacak ilkeler açıkça ortaya konulmuştur. Öyle ki AİHM, içtihat farklılıklarını sadece belirli şartların varlığı halinde kendi inceleme sahası kapsamında değerlendirmektedir.

Çalışmamızda adil yargılanma hakkını ele almakla birlikte, birbiriyle uyumsuz kararların adil yargılanma hakkı üzerindeki etkisi ile AİHM ve AYM'nin çelişkili kararlara karşı yaklaşımını ele alıyor olacağız.

I. ADİL YARGILANMA HAKKI

Yargının ortaya çıkışından bu yana varlığını devam ettiren ve hukukun üstünlüğü ilkesi (ideali) ile doğrudan bağlantılı olan adil yargılanma hakkı, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması kapsamında en önemli haklardan birini oluşturmaktadır. Nitekim bu denli önemli bir hak olan adil yargılanma hakkını düzenleyen AİHS'nin

6. maddesi uyarınca, adil yargılanma hakkının kapsamında olduğu kabul edilen ilkelerden bir kısmı sayılmıştır. Bu kapsamda düzenlenen adil yargılanma hakkının temel unsurları (i) kanuni, bağımsız ve tarafsız mahkemede dava açma hakkı, (ii) hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, (iii) makul süre içinde yargılanma hakkı ve (iv) kamuya açık yargılanma hakkı olacak şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Bununla birlikte, AIHS'nin tüm hükümleri açısından geçerli olduğu gibi adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesi de amaçsal bir yoruma tabi tutulmakta ve geçerli ekonomik ve sosyal şartlar çerçevesinde, ilgili zamanın koşulları da dikkate alınmak suretiyle yorumlanmaktadır. Nitekim mahkemeye erişim, mahkeme kararlarının icrasını sağlama ve mahkeme kararlarının kesinliği gibi haklar işbu yorum tarzının neticesinde ortaya çıkmıştır.¹

T.C. Anayasası bakımından ise adil yargılanma hakkı kavramsal olarak Anayasa metnine 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un 14. maddesi uyarınca Anayasa'nın 36. maddesine "adil yargılanma" ibaresinin eklenmesi ile dahil edilmiştir. Böylelikle adil yargılanma hakkı Anayasa ile korunan haklar kapsamında yerini almıştır.

Nihayetinde AYM ve AIHM nezdinde çelişkili kararlar sonucu adil yargılanma hakkının ihlaline yönelik bireysel başvurular oldukça fazla olmakla birlikte, başvuru genel itibarıyla kendilerinin taraf oldukları bir davada aleyhlerine verilen bir hükmün, mahkemelerin benzer bir yargılamadaki kararıyla çeliştiğini ve bu nedenle de adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmektedirler.² Gerek AYM gerek ise AIHM söz konusu başvuruları mahkemelerin takdir yetkisine

müdahale etmeksizin, sadece adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin tespiti amacıyla değerlendirmektedir.

II. ÇELİŞKİLİ KARARLARIN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ VE ADİL YARGILANMA HAKKI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Kanımızca, çelişkili kararların adil yargılanma hakkı üzerindeki etkisinin incelenmesi safhasından önce, birbirinden farklı kararların hangi koşullarda hukuki güvenlik ilkesini zedelediği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bilindiği üzere hukuki güvenlik ilkesi, bir uyumsuzluğun mahkemelerce nihai biçimde karara bağlanmasının akabinde oluşturulan kesin hükme saygı gösterilmesini gerektirmektedir ve bu kapsamda yargı kararlarında istikrarın ve tutarlılığın sağlanması beklenmektedir.³ Nitekim çelişkili ve tutarsız yargı kararlarının süregelmesi sonucu hukuki belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Böylelikle toplumun mahkeme kurumuna ve adalete duyması gereken güven zarar görmektedir ki, bu durum belirli şartlar dahilinde adil yargılanma hakkının ihlal edildiğinin bir göstergesidir.

Öte yandan, içtihat değişikliğine gidilmesi mahkemelerin takdir yetkisi alanındadır. Hal böyle iken, adil yargılanma hakkı ve hukuki güvenlik ilkesinin bireylere "ıçtihat değışmezliği" şeklinde bir hak sunmadığı aşikârdır.⁴ Öyle ki, AIHM Pinto/Portekiz kararı uyarınca çelişkili kararlar verilme ihtimali, her biri ayrı bir yargı çevresinde yetkili ilk derece mahkemeleri ve üst mahkemelerden oluşan yargı sistemlerinin kaçınılmaz bir özelliği olarak değerlendirilmiş; farklı kararların aynı mahkemeden çıkmış olmasının tek başına, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği anlamına gelmeyeceği hüküm altına alınmıştır.⁵ Aynı şekilde AIHM, Nejd-Perihan Şahin/Türkiye

⁶ "Çelişkili Yargı Kararlarının Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Değerlendirilmesi", Okan Taşdelen, 2016, 7, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, s. 991

² a.g.m., Taşdelen, s.997

³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 20.10.2011 Tarih ve 13279/05 Başvuru Numaralı Kararı

⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi'nin 21.01.2015 Tarih ve 2013/135 Başvuru Numaralı Kararı

⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 20.05.2008 Tarih ve 39005/04 Başvuru Numaralı Kararı

davası kapsamında aynı metnin değişik yargı kademelerinde farklı yorumlanmasının hâkimlerin karar alma özerkliğinin bir sonucu olduğu, ancak yine de mahkemelerin uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlamaya yönelik mekanizmaların hayata geçirilmesinin önemli olduğu vurgusu yapılmıştır.⁶

Yargı kararları arasındaki tutarsızlığın adil yargılanma hakkının ihlaline neden olup olmadığının belirlenmesi sürecinde ilk olarak, ileri sürülen “çelişkinin” gerçekten mevcut olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Takdir edersiniz ki başvurular çerçevesinde bireylerce örnek olarak öne sürülen uyuşmazlıklar, farklı olgulara ve şartlara dayanıyor ise mahkemeler tarafından birbiriyle tamamen uyumlu kararlar verilmesi beklenemeyecektir. Fakat kararlar arasındaki çelişki dava konusu uyuşmazlıkların birbirinden farklı olmasına dayanmıyor ise, adil yargılanma hakkına aykırılık olup olmadığı AİHM tarafından (i) içtihat farklılığının derin ve süregelen bir nitelikte olup olmadığı ve (ii) ulusal hukukta kararlar arasındaki çelişkiyi çözecek bir mekanizmanın bulunup bulunmadığı; şayet böyle bir mekanizma var ise somut olayda uygulanıp uygulanmadığı; uygulanmış ise nasıl sonuç verdiği hususları dikkate alınmaktadır.

Bu aşamada en güncel örnek olarak AYM'nin Yasemin Bodur (“Başvurucu”) başvurusu kapsamında verdiği ve 22 Şubat 2019 tarih ve 30694 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan kararının incelenmesinin isabetli olacağı görüşündeyiz.

• Yasemin Bodur Bireysel Başvurusu

Somut olayda başvuru, çalıştığı kurumun kamu kurumu niteliğini haiz olduğunu ileri sürerek ilave tediye alacağının tarafına ödenmesi amacıyla çalıştığı kuruma başvuruda bulunmuştur. Başvurunun kurum tarafından reddedilmesi üzerine başvuru tarafından kurum aleyhine dava açılmış olup yapılan yargılama sonucunda davanın kabulüne karar verilmiştir. Davalı kurum

ise davanın kabulü hükmüne karşı istinaf yoluna başvurmuştur. İstinaf Mahkemesi (“BAM”), bahse konu kurumda çalışanların da kamu işçisi sıfatına sahip olmadığına ve ilave tediye alacağına hak kazanamayacaklarına hükmetmiştir. Akabinde ise başvuru 06.07.2017 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

Başvurucu; aynı işyerinde benzer şartlarda çalışan on dört işçi tarafından ilave tediye alacağının ödenmesi talebiyle ayrı ayrı dava açıldığını ve ilk derece mahkemesince işçiler lehine karar verildiğini, davalı kurum tarafından yapılan istinaf başvuruları üzerine dava dosyalarının BAM 5., 6., 7., 8., ve 9. Hukuk Daireleri arasında tevzi edildiğini, diğer dairelere tevzi edilen dosyalar işçi lehine sonuçlanmışken istinaf incelemesini yapan 7. Hukuk Dairesi’nin davayı reddettiğini bildirmiştir. Bununla birlikte başvuru, benzer uyuşmazlıkların farklı şekilde sonuçlanmasının daha önceden bu uyuşmazlıkların temyiz incelemesini yapan Yargıtay Daireleri arasındaki görüş ayrılığından kaynaklandığını ileri sürmüştür.

Her ne kadar yargısal kararlardaki değişiklikler, mahkemelerin yaklaşımlarını güncel gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıması yönüyle Anayasa Mahkemesi tarafından olumlu bir olgu olarak değerlendirilmiş ise de; uygulamadaki istikrarı sağlaması beklenen yüksek mahkemeler bünyesinde yer alan dairelerce benzer davalarda tatmin edici gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşılmasının, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine ters düşeceği ve bunun sonucunda bireylerin mahkeme kararlarına duymaları beklenen güvenin zarar göreceği kararlaştırılmıştır. AİHM’nin benzer nitelikli Beian/Romanya kararı ile de hüküm altına alındığı üzere, çelişkili kararların önlenmesi ve adil yargılanma hakkının korunması bakımından yüksek mahkemelere özellikli bir görev yüklenmiş olup, bizzat yüksek mahkemelerin çelişkili kararlara sebebiyet vermesi hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte ve adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin 20.10.2011 Tarih ve 13279/05 Başvuru Numaralı Kararı

Yasemin Bodur başvurusunun Anayasa Mahkemesi tarafından genel ilkeler ve somut olay çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde;

(i) Aynı işyerinde çalışan işçiler tarafından aynı nedene dayalı olarak açılan davaların bir kısmının işçiler lehine, diğer bir kısmının ise işçiler aleyhine sonuçlandığı,

(ii) Bu tür uyuşmazlıkların temyiz mercii olan Yargıtay 9. Hukuk Dairesi ve Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin benzer vakıflarda çalışan personel tarafından açılan davaların kabul edildiği ancak Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin, anılan vakıfların özel hukuk tüzel kişisi sıfatını haiz olduğunu ve dolayısıyla kamu personeli sıfatı taşımayan çalışanlarının ilave tediye yararlanamayacağını istikrarlı olarak hüküm altına aldığı,

(iii) Başvurucunun hizmet akdi ile çalıştığı vakfın niteliğini de ele alan 17. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun 09.06.2017 tarihli ve E. 2016/3, K. 2017/E sayılı içtihadı birleştirme kararına rağmen Yargıtay Dairelerinin, söz konusu kararın çalışanların statüsüne ilişkin bir tespit içermediği görüşünden hareketle önceki görüşleri doğrultusunda karar vermeye devam ettikleri,

(iv) Somut olaya konu sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakfı çalışanlarının ilave tediye alacağına hak kazanıp kazanmayacağı hususunda yedi yıldan beri süren içtihat farklılığının davaların somut özelliğinden kaynaklanmadığı,

(v) Hukuki belirsizliğe yol açan bu durumun ortadan kaldırılmasını sağlayacak içtihadı birleştirme kararı gibi elverişli bir mekanizma bulunmasına rağmen bunun işletilmemesi neticesinde uyuşmazlığın çözümünde yer alan daire ve kurula göre farklı ve çelişkili kararlar ortaya çıktığı ve dolayısıyla yargılamanın hakkaniyetinin zedelendiği,

(vi) Nihayetinde Yargıtay daireleri arasındaki süregelen içtihat farkının faaliyete giren istinaf mahkemesi niteliğindeki BAM daireleri arasında da mevcut bulunduğu

hususları tespit edilerek Anayasa'nın 36. maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini hükme bağlamıştır.

Bütün bunlara ek olarak, her ne kadar başvurucu tarafından ihlalin tespiti ile tazminata karar verilmesinin yanında yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulmuş ise de; Anayasa Mahkemesi'nce yapılan ihlal tespitinin derece mahkemesi kararının sonucuna yönelik olmaması hasebiyle ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmadığına karar verilmiştir. Nitekim anılan kararda da ifade edildiği üzere, aksi durum, bu yorumlardan birine üstünlük tanınarak taraflardan biri lehine tercihte bulunulması anlamına gelebilecektir.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi'nin bahse konu kararı uyarınca Yargıtay Birinci Başkanlık Kurulu'na bildirimde bulunulması ve aynı yargı kolundaki mahkemeler arasında mevcut bulunan içtihat farklılıklarının içtihadı birleştirme yoluyla ortadan kaldırılarak yeni ihlallere neden olacak uygulamaların önüne geçilmesi hususları hüküm altına alınmıştır. AYM kararından da anlaşılacağı üzere, yüksek mahkeme niteliğinde olan Yargıtay'a içtihat farklılığının önlenmesi bakımından önemli bir görev addedilmiş ve kararlar arasındaki çelişkiyi giderecek bir mekanizma olan içtihadı birleştirme yoluna başvurulması adına bildirimde bulunulmasına karar verilmiştir.

Gerek AİHM kararları gerek ise Yasemin Bodur başvurusu kapsamında AYM'nin vermiş olduğu karar çerçevesinde altı çizilmesi gereken bir diğer önemli husus ise, bahse konu mahkemelerin, derece mahkemeleri yahut üst mahkemelerce verilen kararlara doğrudan müdahale ederek dördüncü derece mahkemesi sıfatıyla inceleme yapmaktan kaçınmış olmasıdır. Gerçekten de Çelebi ve Diğerleri/Türkiye kararı kapsamında AİHM'inde hüküm altına almış olduğu üzere, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yerel mahkemeleri ikame etmekle görevli değildir ve ilke olarak bağımsız olmaları gereken mahkemeler tarafından verilen farklı kararlar arasında karşılaştırma yapılması söz konusu olmamaktadır.

SONUÇ

Sonuç olarak, her ne kadar AİHM ve AYM tarafından mahkemelerin takdir yetkisine “bağımsız yargı” ilkesi aşılrıcasına müdahale edilmek istenmese de, aynı veya benzer olgulara ve durumlara dayanan uyuşmazlıklar kapsamında ilk derece mahkemeleri veya bilakis yüksek mahkemeler tarafından verilen çelişkili kararlar hukuki güvenlik ilkesini zedeleyici ve adil yargılanma hakkını ihlal edici nitelikte kabul edilmektedir.

Nitekim Yasemin Bodur kararında da hüküm altına alındığı üzere, bireylerin T.C. Anayasası ve AİHS kapsamında güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edilmesinin önlenmesi adına, aynı yargı kolundaki farklı dairelerce benzer uyuşmazlıklara yönelik olarak verilen çelişkili kararların derhal terk edilmesi ve bu kapsamda içtihadı birleştirme mekanizmasının devreye sokulması gerekmektedir. Zira çelişkili kararların verilmeye devam edilmesi halinde toplumun yargı sistemine ve adalete olan güveni sarsılacak, hukuki güvenliğin sağlanması giderek zorlaşacaktır.

MİLLETLERARASI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE UYGULANACAK HUKUK

Sedef KILIÇ

Avukat

ÖZET

Ülkemizde 1970’li yıllardan bu yana hızla gelişen inşaat sektörü, Türkiye’nin kendi üretimiyle yurt dışında rekabet edebileceği birkaç sektörden biridir. Enerji ve bayındırlık alanlarında yabancılar tarafından yapılan veya finanse edilen birçok projeye ev sahipliği yapması açısından iş sahibi, son yıllardaki atağı ile birçok ülkede büyük çaplı müteahhitlik hizmetleri sağlaması yönünden ise müteahhit konumuyla birçok karmaşık hukuki ilişki içerisinde bulunmaktadır. Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri sektörünün dünyanın hemen her ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de devlet tarafından destekleniyor olması, uluslararası nitelik taşıyan inşaat sözleşmelerinin sayısının artmasındaki en büyük etkenlerden biridir. Milletlerarası müteahhitlik işlerinin yaygınlaşması ile paralel olarak, yabancılik unsuru taşıyan inşaat sözleşmelerine uygulanacak hukukun belirlenmesi meselesi önem kazanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmesi, Yabancılik Unsuru, MÖHUK, Karakteristik Edim.

GİRİŞ

Hızla gerçekleşen nüfus artışına bağlı olarak inşaat sektörüne olan ihtiyaç da artmış; ihtiyaçların yanı sıra ticari faaliyetin yoğunlaşmasıyla birlikte yapım işleri daha karmaşık bir hal almış ve düzenlenmesi için birtakım kurallara ihtiyaç duyulmuştur.

Türk Borçlar Kanunu (“TBK”)’nda inşaat sözleşmelerine ilişkin açık bir düzenleme bulunmadığından bu kavramın tanımı da yapılmamıştır. Dolayısıyla “İnşaat Sözleşmesi” kavramının kanuni bir ifade değil, hukuk literatürüne yerleşmiş bir deyim olduğunu belirtmek gerekir.

Doktrinde inşaat sözleşmeleri “Müteahhidin, rizikosu kendine ait olmak üzere, iş sahibinin ödemeyi borçlandığı bir ücret karşılığında (taşınmaz) bir yapı eserinin tamamını yahut bir kısmını inşa ederek, bunu teslim etmeyi borçlandığı sözleşme” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere inşaat sözleşmesinin tarafları müteahhit (yüklenici) ve iş sahibidir. Müteahhit, ısmarlanan işi yapmayı üstlenen gerçek veya tüzel kişidir. Sözleşmedeki müteahhit taraf inşaat

ortaklıkları, sermaye ortaklığı olarak anonim veya limited ortaklık, kişi ortaklığı olarak kolektif veya komandit ortaklık yahut adi ortaklık olarak kurulmuş olabilir.

İş sahibini ise inşaat sözleşmesine konu inşa eserinin meydana getirilmesinde ve böylelikle müteahhit tarafından inşa edilen eserin teslim alınmasında menfaati bulunan, genelde üzerinde inşaat yapılan arzın sahibi olarak karşımıza çıkan, gerçek veya tüzel kişiler veya iş ortaklıkları veya gruplaşmış müesseseler olarak tanımlamak mümkündür.

I. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN ESASLI UNSURLARI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Tarafları müteahhit ve iş sahibi olan inşaat sözleşmelerinin temel unsurları; inşa eseri meydana getirme, ücret ve anlaşma olarak belirlenmiştir.

• **İnşa eseri meydana getirme:** Bir inşaat sözleşmesinin en tipik unsuru, bir inşa eseri meydana getirmedir. Genel anlamda eser, objektif bir çalışma ve emek sarfı sonucu ortaya çıkan her şeydir. Ancak burada eser ifadesi ile bahsedilen, genel anlamda eser kavramından daha dar kapsamlı, toprakla bağlı ve insan eliyle yapılmış veya düzenlenmiş her türlü inşa eseridir. İnşaat sözleşmeleri açısından “inşaat”,

“inşa eseri”, “yapı”, “yapı eseri” kavramları eş anlamlı ve birbiri yerine kullanılabilen kavramlardır.

- **Ücret:** İnşaat sözleşmelerinde müteahhidin inşa eseri meydana getirmesi borcu karşısında iş sahibinin asli edimi ücret ödeme borcudur. Eser sözleşmesinde taraflar ücreti diledikleri gibi belirleyebilir. Ücret kesin olarak kararlaştırılabileceği gibi yaklaşık biçimde de tayin edilebilir.

- **Anlaşma:** İnşaat sözleşmesinin geçerli bir biçimde meydana gelebilmesi için iş sahibi ile müteahhidin akdin esaslı unsurları olan meydana getirilecek inşa eseri ve bunun karşılığı olan ücret konusunda anlaşmış olmaları gerekir. Ancak bu anlaşmanın geçerliliği noktasında herhangi düzenleme yer almadığından inşaat sözleşmelerinin herhangi bir şekle tabi olmadığı söylenebilecektir. Uygulamada ise inşaat sözleşmelerinin yazılı hatta sıklıkla resmi şekilde yapıldığı görülmektedir.

TBK’da düzenlenen özel tipleri arasında yer almayan inşaat sözleşmeleri, tür olarak en yakın görülen ve iş görme sözleşmelerinden olan eser (istisna) sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Zira uygulamada inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmelerinin en çok kullanılan biçimi olarak kategorize edilmektedir.

İnşaat sözleşmesinin bir alt türünü oluşturan TBK’nın 470 ve devamındaki maddeler ile düzenlenen inşaat sözleşmeleri, yukarıda yer verildiği üzere tam iki tarafa borç yükleyen, ivazlı ve niteliği itibariyle ani edimli bir sözleşme olmakla birlikte bazı yönlerden sürekli sözleşme benzeri akitlerdir. İnşaat sözleşmeleri kapsamında iş sahibi, müteahhide inşa eserinin meydana getirilmesi kapsamında dolaylı ya da dolaysız, direkt olarak esere yahut eserin meydana getirilişi biçimine yönelik talimatlar verebilir.

II. MİLLETLERARASI AKDİ BORÇ İLİŞKİLERİNE UYGULANACAK HUKUK

Milletlerarası özel hukuk, birden fazla devletin irtibatı bulunan bir olay veya ilişki dolayısıyla ortaya

çıkan uyuşmazlıkları konu edinen hukuk dalıdır. Sözleşmeyi birden fazla hukuk sistemi ile bağlantılı kılan unsurun varlığı halinde bu unsur “yabancılık unsuru” sıfatıyla sözleşmeleri, Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun (“MÖHUK”) çerçevesine sokmaktadır. MÖHUK’un birinci maddesinde, “*Yabancılık unsuru taşıyan özel hukuka ilişkin işlem ve ilişkilerde uygulanacak hukuk, Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisi, yabancı kararların tanınması ve tenfizi bu Kanunla düzenlenmiştir.*” hükmü yer almaktadır.

Bir sözleşmenin hangi durumlarda milletlerarası karakter taşıyacağı meselesi uzun zamandır tartışmalı olmakla birlikte doktrinde henüz bir görüş birliğinin sağlanmadığı görülmektedir. Ancak son dönemlerde ağırlık kazanan görüşün, yabancılık unsuru taşımayan fakat milletlerarası ticaretin menfaatlerini ilgilendiren sözleşmelerin milletlerarası sözleşme olarak nitelendirilmesi biçiminde olduğu kaydedilmektedir.

Türk maddi hukukunda akdi ilişkilere tanınan irade serbestisinin milletlerarası özel hukuka yansımaları, akde uygulanacak hukukun akit taraflarınca seçilebilmesidir. Hukuk seçiminin yapılabilmesi için sözleşmenin yabancılık unsuru taşıması gerekliliği noktasında da görüş birliği bulunmamaktadır. Baskın ve pratik hayatın gereklerine uygun olan görüşe göre, sözleşmede yabancılık unsurunun bulunması, yabancı hukukun seçilebilmesinin ön şartı değildir. Zira yabancı bir hukuk seçimi ile mevcut hukuki ilişki yabancılık unsuru ihtiva eden bir hukuki ilişki haline gelecektir. MÖHUK’ta bu hususu sınırlayan herhangi bir hükmün yer almadığı ve milletlerarası ticaret hayatının ihtiyaçları düşünüldüğünde görüşün isabetli olduğu kanaatine kolayca varılmaktadır.

Tarafların herhangi bir şarta bağlı olmaksızın hukuk seçimi yapabileceği, hemen her ülkede ve uluslararası sözleşmelerde kabul edilmiş bir ilkedir.

MÖHUK kapsamında ise bazı sözleşme tiplerine uygulanacak hukuk ayrıca bir madde ile düzenlenmiş olup açıkça bir düzenlemenin yer almadığı sözleşme tiplerine genel kural olan

MÖHUK'un 24. madde hükmü uygulanacaktır.¹

Akdi borç ilişkilerine uygulanacak hukuku belirleyen MÖHUK'un 24. madesinde yer alan genel kanunlar ihtilafı kuralı, hukuk seçimi konusunda temel prensipleri ortaya koymaktadır.

III. MİLLETLERARASI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNE UYGULANACAK HUKUK

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen büyük çaplı inşaat projeleri kapsamında birden fazla alanda özel uzmanlığa ihtiyaç duyulması, farklı devletlere mensup tarafları bir araya getirmekte ve böylelikle birden fazla hukuk sistemi ile bağlantılı inşaat sözleşmeleri ortaya çıkmaktadır. Bu noktada, yabancılık unsuru taşıyan inşaat sözleşmelerine ya da daha genel anlamda eser sözleşmelerine uygulanacak hukuka ilişkin milletlerarası özel hukuk mevzuatında herhangi bir özel hüküm bulunmadığından, inşaat sözleşmelerine uygulanacak hukuk MÖHUK'un 24. maddesi kapsamında belirlenecektir.

A. Yetkili Hukukun Taraf İradelerine Göre Belirlenmesi

Anılan maddeden de açıkça anlaşılacağı üzere, kural olarak akit statüsü olarak adlandırılan akdin kuruluş ve hükümlerine uygulanacak hukuku ifade eden hukuk, ilk olarak, tarafların seçtiği hukuktur. Tarafların irade serbestileri kapsamında seçecekleri hukuk, akdin ehliyet ve şekil şartları hariç bütünü ile tabi olduğu yetkili hukuk olacaktır. Bu halde, tarafların bizzat tayin ettikleri hukuk kanunlar ihtilafı kuralı niteliğini kazanmaktadır.

Hukuk seçiminin şekli ve zamanı konusunda mevzuatta sınırlayıcı herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Taraflar herhangi bir şekil şartına tabi olmaksızın sözleşmeye koyacakları bir madde yahut ayrı bir sözleşme şeklinde hukuk seçimi yapabilmektedir. Yine hukuk seçiminin zamanı hususunda 24. maddede açık düzenleme yer almaktadır. Anılan düzenleme gereği yapılan hukuk seçiminin tarafların iradesi ile, yargılama esnası dâhil, her zaman değiştirilebilmesi mümkündür. Ancak belirtilmesi gereken nokta, sonradan yapılacak olan hukuk seçimi ile yetkili hale getirilen hukukun, akdin şekli geçerliliği ve üçüncü kişilerin hakları üzerinde etki doğuramayacağıdır.

Milletlerarası inşaat sözleşmelerinde tarafların hukuk seçimi yapmaması durumunda, ileride doğan bir uyuşmazlık, kendisine başvurulana mercinin kendi kanunlar ihtilafı kuralları kapsamında belirlediği hukuk çerçevesinde çözümlenmekte ve bu hukuk, sıklıkla tarafların beklentilerine ve akdi ilişkinin mahiyetine uygun düşmemektedir. Bu nedenle özellikle karmaşık yapıya sahip olan inşaat sözleşmeleri bakımından başta hukuk seçimi yapılması önem arz etmektedir.

1. Uluslararası Ticari Uygulamada Standart Sözleşmeler ve FIDIC Kuralları

İnşaat sözleşmeleri tarafların kararlaştırdıkları hüküm ve şartları içeren “ferdi sözleşme” niteliğinde düzenlenir. Ancak inşaat sözleşmelerinin karmaşık yapısı ve teknik özelliklere ilişkin birçok hüküm içermesi, inşaat sözleşmelerinin standart kurallar üzerinde temellendirilmesi ihtiyacı doğurmaktadır. Uygulamada sıklıkla uluslararası inşaat işlerini

¹⁵ **Madde 24- Sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde uygulanacak hukuk**

“(1) Sözleşmeden doğan borç ilişkileri tarafların açık olarak seçtikleri hukuka tâbidir. Sözleşme hükümlerinden veya hâlin şartlarından tereddüde yer vermeyecek biçimde anlaşılabilen hukuk seçimi de geçerlidir.

(2) Taraflar, seçilen hukukun sözleşmenin tamamına veya bir kısmına uygulanacağını kararlaştırabilirler.

(3) Hukuk seçimi taraflarca her zaman yapılabilir veya değiştirilebilir. Sözleşmenin kurulmasından sonraki hukuk seçimi, üçüncü kişilerin hakları saklı kalmak kaydıyla, geriye etkili olarak geçerlidir.

(4) Tarafların hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanır. Bu hukuk, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul edilir. Ancak hâlin bütün şartlarına göre sözleşmeyle daha sıkı ilişkili bir hukukun bulunması hâlinde sözleşme, bu hukuka tâbi olur.”

konu eden inşaat sözleşmelerinin genel işlem şartlarını içerdiği görülmektedir.

Gerek teknik gerek yönetsel gerekse hukuki konular ile ilgili belirli standartlar getirilmesi ve yeknesak düzenlemeler yapılması hemen hemen tüm endüstrilerde her tür ticari projenin tatmin edici bir şekilde tamamlanabilmesi için yaşamsal bir öneme sahiptir. İnşaat işi yapılırken standart sözleşmelerin seçilmeyerek baştan sözleşme hazırlığına gidilmesi, yorumlaması ve uygulaması zor, dolayısıyla zayıf performans yaratan, taraflar arasında olması gereken güven ortamını sağlayamadığı için masraf ve ihtilafların arttığı sözleşme düzenlemeleri ile karşı karşıya kalma riskini doğuracaktır. Bu riskleri bertaraf edebilmek için bağımsız meslek örgütleri tarafından karmaşık inşaat ilişkilerindeki risk ve sorumlulukları adil ve mümkün olduğu kadar öngörülebilir bir şekilde düzenleyen, herkesin kullanabileceği standart sözleşmeler geliştirilmiştir.

Standart sözleşmeler, milletlerarası ticaret alanında faaliyet gösteren kurumlarca hazırlanmakta ve tarafların ticari ilişkilerinde, bu standart sözleşmeleri esas almaları veya değişikliklerle kendi ilişkilerine adapte etmeleri, zaman ve bilgi birikimi açısından büyük kolaylık sağlayabilmektedir. Milletlerarası inşaat işlerinin genellikle belirli kurallara tabi olması dolayısıyla inşaat sektöründe standart sözleşmelerin yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri, milletlerarası inşaat sözleşmelerinin ağırlıklı olarak teknik hükümler içermesidir. Bu teknik hükümler hukuki düşünceden ziyade bilimin evrensel prensipleri ile hazırlandığından, ihtiyaç duyulan hukuki düzenleme de benzerlik göstermektedir.

İnşaat sözleşmelerinde milletlerarası örgütler tarafından hazırlanan standart kurallara örnek olarak: Birleşmiş Milletler-UNCITRAL, İnşaat Mühendisleri Enstitüsü (Institute of Civil Engineers)-ICE, Avustralya Standartlar Kuruluşu (The Standards Association of Australia)- SAA, Amerika Mimarlar Enstitüsü (The American Institute of Architects)-AIA, Türkiye Standart İnşaat Sözleşmesi Örnekleri- Kamu İhale Kurumu gösterilebilir.

Ancak uygulamada en yaygın olarak kullanılan standart kurallar, Milletlerarası Müşavir Mühendisler Federasyonu (Fédération Internationale Des Ingénieurs-Conseils) tarafından oluşturulmuş FIDIC kurallarıdır.

Bu anlayışla inşaat sözleşmelerinde var olan teknik ve hukukî ihtiyaç sonucunda hazırlanan FIDIC standart kuralları, Dünya Bankası gibi kuruluşların da tavsiyesi ve finansmanını sağladığı işlerde kredi şartları arasında araması sonucunda, uygulamada birçok inşaat sözleşmesinde benimsenmektedir.

FIDIC kuralları, gelişimi ve kaynakları açısından milletlerarası inşaat hukuku uygulaması içerisinde mevcut olan, herhangi bir milli hukuk sistemine dahil olmayan kurallardır. Bu kurallar, inşaat sektöründe çok sıklıkla karşılaşılabilecek durumları tek tek belirleyerek bunlara ilişkin sorumlulukları ve dolayısıyla riskin kime ait olduğunu tespit etmiştir. FIDIC kuralları uyarınca, taraflar sözleşmeye uygulanacak hukuku, özel şartların düzenlendiği II. Kısımda kararlaştırabilirler. FIDIC kurallarının düzenleniş itibarıyla tarafların belirli bir hukuku aralarındaki sözleşmeye uygulanmak üzere seçmeleri için II. Kısımda yer alan maddeye, seçtikleri devletin ismini yazmaları gerekli ve yeterlidir.

İnşaat sözleşmesinin taraflarının FIDIC kuralları uyarınca, uyuşmazlığa uygulanacak hukuku belirlemeleri durumunda uyuşmazlığa, irade serbestisi prensibinden hareketle, taraflar arasındaki sözleşme hükümleri, yani FIDIC kuralları uygulanacaktır. Buna karşılık uyuşmazlığın çözümü ile ilgili olarak FIDIC kurallarında bir boşluk olması durumunda bu boşluk, seçilen millî hukuk kuralları uyarınca doldurulacaktır. Ayrıca ifade etmek gerekir ki, FIDIC kurallarının uygulanması, seçilen hukukun emredici hükümleri ile sınırlıdır. Yani, FIDIC kurallarının herhangi bir hükmünün seçilen millî hukukun emredici hükümlerine aykırı olması halinde, FIDIC kurallarının söz konusu hükmü geçersiz sayılacaktır.

FIDIC kuralları uyarınca sözleşme akdeden tarafların, uygulanacak hukuku belirlememesi

durumunda, taraflar arasındaki uyuşmazlık, objektif kurallara göre belirlenen yetkili hukuk çerçevesinde çözüme kavuşturulacaktır.

2. Seçilen Hukukun Kapsamı Dışında Kalan Haller

Uluslararası özel hukukta tarafların hukuk seçimine yönelik iradeleri, seçilen hukukun emredici, tamamlayıcı ve yedek kurallarını da kapsamakta ve seçilen hukuk kural olarak sözleşmeye bir bütün olarak uygulanmakta ise de bazı uyuşmazlık halleri, sözleşmeye uygulanmak üzere belirlenen hukukun kapsamı dışında kalabilmektedir. Örneğin sözleşmenin şekil ve ehliyet alanındaki uyuşmazlıklar sözleşme statüsü dışında kalmaktadır ve dolayısıyla bu konulardaki ihtilaflara uygulanacak hukuk çoğu kez taraf iradeleri ile yetkili kılınan hukuk olmayacaktır. MÖHUK'ta yer alan özel düzenleme gereği, sözleşme taraflarının hak ve fiil ehliyeti tarafların milli hukukuna tabi iken, sözleşmenin şekil bakımından geçerliliği akdin kurulduğu ülke yahut sözleşmenin esasına uygulanacak hukuka tabi olacaktır.

Aynı şekilde, sözleşmeye inşaatın yapıldığı yer hukukundan farklı bir hukuk uygulanırsa dahi, teknik standartlar, imar izni, güvenlikle ilgili tedbirlere ilişkin düzenlemeler, alet edevatın tabi olduğu ithalat rejimi gibi konular sözleşme statüsü dışında kalarak inşaatın yapıldığı yer hukukuna tabi olacaktır. Bu durum milletlerarası standart inşaat sözleşmelerinde de açıkça ifade edilmektedir.

Milletlerarası özel hukukta irade serbestisi alanını daraltan bir diğer durum ise “kamu düzenine aykırılık” istisnasıdır. Söz konusu sınırlama hususunda tüm milli hukuk sistemlerinin üzerinde ittifak olduğu ifade edilmektedir. MÖHUK'un 5. maddesi gereği uygulanacak yabancı hukukun ilgili hükmünün Türk kamu düzenine açıkça aykırılık teşkil etmemesi gerektiği, aksi halde bu hükmün uygulanmayarak gerekli görülen hallerde Türk Hukuku'nun uygulanacağı düzenlenmiştir.

Uygulanacak hukukun belirlenmesi noktasında dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise akitle

bağlantılı doğrudan uygulanabilir kurallardır. Örneğin bir uluslararası inşaat sözleşmesinin ifa edileceği ülkenin gümrük ve kambiyo rejimine ilişkin kanunları, vergiye ilişkin kanunları, ithalat ve ihracat sınırlamalarına ilişkin kuralları, teknoloji transferine ilişkin kısıtlamalar getiren kuralları, imar kanunları, işçi sağlığı ve iş güvenliği ile ilgili kanunları, çevre ile ilgili kanunları gibi o ülkenin kamu düzenine ilişkin kanunlar ve kurallar, o ülkede iş yapan herkese veya münhasıran yabancılara doğrudan uygulanır. Bir uluslararası inşaat sözleşmesi hazırlanırken, sözleşme ile sıkı irtibatı bulunan ve doğrudan uygulanan bu türden kanunların ve kuralların dikkate alınması ve sözleşme hükümlerinin bu kurallarla uyumlu biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

B. Hukuk Seçimi Yapılmaması Halinde Yetkili Hukukun Objektif Kriterlere Göre Belirlenmesi

1. Genel Olarak

Sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde tarafların sahip olduğu hukuk seçimi hakkının kullanılmadığı, tarafların üzerinde karara vardıkları bir ülke hukukunun bulunmaması, bilerek yahut bilmeyerek bu hususu ihmal ettikleri hallerde sözleşmeye uygulanacak hukuk objektif bağlama kuralları ile belirlenecektir. MÖHUK'un 24. maddesinin son fıkrası ile tarafların aralarında hukuk seçimi yapmadığı hallerde uygulanacak hukuk belirlenmiştir. Maddenin ilgili bölümü, “Tarafların hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanır. Bu hukuk, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul edilir. Ancak hâlin bütün şartlarına göre sözleşmeyle daha sıkı ilişkili bir hukukun bulunması hâlinde sözleşme, bu hukuka tâbi olur.” şeklindedir.

Madde metninde açıkça belirtildiği üzere taraflarca hukuk seçimi yapılmayan durumlarda uygulanacak hukuk sözleşme ile en sıkı ilişkili hukuk olacaktır (objektif bağlama kuralı).

Ne var ki akitle en sıkı ilişkili hukukun tayini konusunda MÖHUK'ta emredici mahiyette bazı karineler düzenlenmiştir. Bu karineler akdin ticari veya mesleki faaliyet çerçevesinde kurulmuş olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

Buna göre;

- Ticari veya mesleki faaliyet çerçevesinde kurulmuş akitler bakımından akdi karakterize eden edim borçlusunun akdin kurulduğu sırada işyerinin bulunduğu ülke hukuku akitle en sıkı ilişkili hukuk olarak kabul edilmiştir. Karakteristik edim borçlusunun işyeri bulunmuyorsa akdin kuruluşu sırasındaki yerleşim yeri hukuku; karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri bulunduğu takdirde o akitle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku akitle en sıkı ilişkili hukuk olarak kabul edilmiştir.

- Ticari veya mesleki faaliyet çerçevesinde kurulmuş olmayan akitler bakımından ise, karakteristik edim borçlusunun akdin kuruluşu anındaki mutad meskeninin bulunduğu ülke hukuku akitle en sıkı ilişkili hukuk olarak kabul edilmektedir. Maddenin son cümlesinde bir istisna kuralı getirilerek, bunların yanında halin bütün şartlarına göre akitle daha sıkı ilişkili bir hukukun bulunması halinde akdin bu hukuka tabi olacağı düzenlenmiştir.

2. İnşaat Sözleşmelerine Uygulanacak Hukukun Objektif Kriterlere Göre Belirlenmesi

Anılan maddedeki bağlama kuralı ve devamında düzenlenen karineler sözleşmeden doğan borç ilişkileri bakımından genel kural olduğu için, yabancılik unsuru ihtiva eden inşaat sözleşmelerine de uygulanacaktır. Sözleşmeyle en sıkı ilişkili hukukun belirlenmesi noktasında karakteristik edimin tespiti önem arz etmektedir. Karakteristik edim, sözleşmeye sosyal içeriğini veren ve daha

riskli olduğu düşünülen edimdir. Edimlerden birinin para diğerinin ise paradan başka bir şey olduğu iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerde, paradan başka bir şey olarak karşımıza çıkan edimin, sözleşmeyi karakterize eden edim olduğunu söylemek mümkündür. Her iki edimin de paradan olduğu sözleşmelerde rizikoyu üstlenen tarafın edimi karakteristik edim sayılacaktır.

İnşaat sözleşmelerinde müteahhidin üstlendiği edim bir eser inşa etmek, buna karşılık iş sahibinin karşı edimi ise belirlenen ücreti ödemektir. Sözleşmenin ağırlık noktasının meydana getirilecek inşaat olduğu gözetildiğinde karakteristik edim borçlusunun müteahhit olduğu sonucuna varılacaktır.

Nitekim gerek Roma Konvansiyonu gerekse karşılaştırmalı hukuka göre, milletlerarası inşaat sözleşmelerinde karakteristik edim müteahhidin edimi olarak kabul edilmiş ve bu minvalde müteahhit ile inşaatı yaptıran işveren arasında açık veya zımni olarak hukuk seçimi yapılmamış olması halinde, inşaat sözleşmesine uygulanacak hukuk karakteristik edim borçlusu olan müteahhidin işyeri hukuku olacaktır.

MÖHUK uyarınca genel kural açıklanan şekilde olmakla birlikte, milletlerarası ticari hayatta müteahhidin ediminin ağırlıklı edim olduğunu söylemek birtakım tereddütlere yol açmaktadır. İnşaat sözleşmelerinde iş sahibinin asıl edimi ücret ödemek ise de ticari uygulamada inşaat sözleşmelerinin içeriğinin çok da karmaşık olduğu, iş sahibinin işin bedelini ödemek dışında işin projelendirilmesi, işin yapımına uygun belgelerin hazırlanması ve temini, finansman sağlanması, malzeme temini gibi çeşitli edimleri de yerine getirdiği görülmektedir. Milletlerarası inşaat sözleşmelerinde sıklıkla yüklenilen işin tamamlanması için müteahhit ile iş sahibinin sıkı bir iş birliği içerisinde olduğu gözetildiğinde karakteristik edimin müteahhidin edimi olduğunu söylemek güçleşse de yerleşmiş kabul bu yöndedir.

Yürürlükten kalkan 2675 sayılı MÖHUK'un eski 24. maddesindeki objektif bağlama kuralı

olan “karakteristik edim borçlusunun ifa yeri hukukunun” özel nitelik taşıyan sözleşme tiplerinde devletler özel hukuku hakkaniyetini sağlamadığına ilişkin verilen en tipik ve güzel örneklerden biri inşaat sözleşmeleridir. Zira 2675 sayılı MÖHUK’un 24. maddesi hükmü gereği inşaat sözleşmelerinde karakteristik edim borçlusu olan müteahhidin edimini ifa ettiği ülkenin hukukunun sözleşmeye uygulanması gerekmektedir. Bu noktada müteahhit tarafından edimin ifa yeri çoğu zaman kendisine yakın olan ülke yerine iş sahibinin ülkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Hal böyleyken karakteristik edim borçlusu müteahhidin kendisi olmasına rağmen akde uygulanacak hukuk iş sahibinin hukuku olmaktadır. Bu durum somut olay hakkaniyetine uygun düşmeyeceği gibi milletlerarası özel hukuk hakkaniyetinin de sağlanamadığı sonucu ortaya çıkacaktır.

Bu hususlar göz önüne alındığında, mülga MÖHUK’a yapılan eleştiriler ve milletlerarası anlaşmalar dikkate alınarak, 5718 sayılı MÖHUK ile bağlama noktasının borcun ifa yeri hukuku yerine karakteristik edim borçlusunun mutad meskeni hukukunun yahut ticari faaliyet gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri hukukunun düzenlendiği ve bu düzenlemenin isabetli olduğu tespit edilecektir.

SONUÇ

Hukukumuzda, inşaat sözleşmelerine ilişkin özel hükümler içeren düzenlemeler oldukça az ve yetersizdir. Oysa inşaat sözleşmelerine duyulan ihtiyacın günden güne artması yanında oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan inşaat sözleşmelerine ilişkin ayrıntılı düzenleme gereği de hissedilmektedir.

Yabancılık unsuru taşıyan inşaat sözleşmelerine uygulanacak hukuka ilişkin milletlerarası özel hukuk mevzuatında herhangi bir özel hüküm bulunmadığından, inşaat sözleşmelerine uygulanacak hukuk MÖHUK’un 24. maddesi çerçevesinde belirlenecektir. Bu kapsamda öncelik tarafların iradi olarak seçtikleri hukuk, sözleşmeden doğan her tür ihtilafa uygulanacaktır. Hukuk seçimi

her aşamada yapılabilir ve değiştirilebilmesi de mümkündür.

Tarafların bilinçli yahut bilinçsiz olarak hukuk seçimini ihmal etmeleri halinde uygulanacak hukukun belirlenmesi sorunu gündeme gelmektedir. Tarafların hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanır. Sözleşmeyle en sıkı ilişkili hukukun belirlenmesi noktasında karakteristik edimin tespiti önem arz etmektedir. Genel kabul, inşaat sözleşmelerinde müteahhidin eser inşa etmek olarak üstlendiği edimin karakteristik edim olduğu yönündedir. Bu minvalde de müteahhit ile inşaatı yaptıran işveren arasında hukuk seçiminin yapılmamış olması halinde, inşaat sözleşmesine uygulanacak hukuk, karakteristik edim borçlusu olan müteahhidin işyerinin bulunduğu yer hukuku olacaktır.

GRUP DAVA UYGULAMALARI

Alper ÖRNEK

Avukat

ÖZET

Birden çok kişi tarafından uğranılan bir hak yahut menfaat kaybının önüne geçilebilmesi ya da meydana gelen zararın gereği gibi tazmin edilebilmesi için kişilerce ileri sürülen talebin hızlı ve etkili bir şekilde incelenmesi ve yargılamanın hakkaniyete uygun sonuçlandırılması şarttır. Adil yargılanmanın sağlanabilmesi adına aynı maddi ve hukuki sebebe dayanan davaların hızlı ve etkili bir şekilde görülebilmesi için hukuk sistemleri içerisinde birçok farklı usul öngörülmüştür. Bu usuller pilot karar usulü, yargısal görüş usulü, grup başvurular ve davaya müdahale ile topluluk davaları olarak adlandırılmakta olup, bu çalışmada anılan usullere değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Grup Dava, Pilot Karar, Yargısal Görüş, Grup Başvurular, Davaya Müdahale, Topluluk Davaları, Adil Yargılanma Hakkı.

GİRİŞ

İdari makamlar, herhangi bir (veya birden çok) idari işlem yahut eylemde bulunarak birden çok vatandaşın hayatına aynı anda dokunabilmekte ve bu dokunuşları ile hukuk düzeni altında korunması gereken bazı hukuki menfaatleri kimi zaman kayba uğratabilmektedirler. Vatandaşlar ise bu menfaatlerini korumak adına öncelikle idari makamlara başvurarak yarattıkları bu menfaat kayıplarının idari makam (veya bir üst makamı) tarafından giderilmesini talep etmekte, son çare olarak ise yargı mercilerine başvurarak idarenin yaratmış olduğu bu menfaat kaybının ortadan kaldırılmasını ve/veya uğramış oldukları zararın telafi edilmesini talep etmektedirler.

İdari işlem veya eylem dolayısı ile menfaat kaybına yahut zarara uğramış vatandaşlar, eğer ilgili işlem veya eylem dolayısı ile aynı maddi ve hukuki sebepleri ileri sürmekteyseler yargı mercileri, bu münhasır taleplerin aynı maddi ve hukuki sebebe dayanması sebebiyle, ilgili başvuruları grup dava uygulamaları kapsamında değerlendirmekte ve bu uyuşmazlıkların Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı maddesi kapsamında öngörülen "adil yargılanma hakkı"nın

esaslarına uygun bir şekilde hızlı ve etkili bir şekilde karara bağlanmasını sağlamak adına çalışmaktadırlar.

Adaletin hızlı ve etkili bir şekilde dağıtılması, adil yargılanma ilkesinin açık bir gereğidir. Devletin egemenlik hakkının en belirgin şekilde tezahür ettiği yer olan yargı mercileri, kamu gücünü ellerinde bulundurmanın vermiş olduğu kudretle, vatandaşların kaybolan hukuki menfaatlerini mümkün olan en hızlı ve etkili bir şekilde çözüme kavuşturmalıdırlar. Vatandaşların uğradığı hukuki menfaat kayıplarının ortadan kaldırılması amacıyla grup dava uygulamalarını hayata geçirmek durumunda olan yargı mercilerinin bu uygulamalar kapsamında dikkatle hareket etmesini gerektiren birtakım kurallar vardır.

Bu çalışmada, halihazırda yürürlükte olan grup dava uygulamalarından (pilot karar usulü, yargısal görüş kurumu, grup başvurular ve davaya müdahale ve topluluk davası) bahsedilirken aynı zamanda adil yargılanma hakkının grup dava uygulamaları ile olan ilişkisine değinilecektir.

I. GENEL OLARAK GRUP DAVA UYGULAMALARI

Aynı maddi ve hukuki sebebe dayanan ve birbirleri bakımından emsal teşkil edebilecek nitelik ve düzeyde olan davalar grup davalarıdır. Bu gibi aynı maddi ve hukuki sebebe dayanan

uyuşmazlıklarda birden çok kişinin yöneltmiş olduğu veya birden çok kişiye yöneltmiş olan uyuşmazlıklarda, verilecek karar veya varılacak sonuç, esasen, sebebi aynı olan diğer uyuşmazlıklar bakımından da belirleyici olacaktır.

Söz konusu uyuşmazlıklar bakımından farklı yönde kararlar verilmesi ihtimalinde gerek yargıda birlik ilkesinin gerekse kişilerin adil yargılanma hakkının zedeleneceği su götürmez bir gerçektir. Bu sebeple yargı mercileri arasında farklı kararların çıkmasının engellenmesi, hukuki güvenliğin sağlanması gibi amaçlarla maddi ve hukuki sebebi aynı olan birden fazla talebin ileri sürüldüğü davalar grup davası çatısı altında görülmektedir.

Usul Ekonomisi: Usul ekonomisi, uyuşmazlıkların hızlı, ucuz, bürokratik engellerden uzak ve adil bir yargılama ile çözümlenmesine ve bu çerçevede yargılamada emekten, zamandan ve masraflardan olabildiğince tasarruf edilmesine ilişkindir. Grup dava uygulamaları kapsamında bireylerin münhasıran ikame edecekleri birçok davanın açılmasının önüne geçilmekte ve bu uyuşmazlıklara ilişkin bağlayıcı karar alma mekanizması hızlandırılmaktadır.

Öngörülebilirlik: Grup dava uygulamaları ile uyuşmazlıkların yeknasak bir şekilde sonuçlandırılması amaçlanmaktadır. Örneğin, pilot karar usulünde aynı maddi ve hukuki sebebe dayanan uyuşmazlıklardan birinin pilot olarak seçilmesi, diğer benzer uyuşmazlıkların söz konusu pilot kararda belirtilen ilkeler çerçevesinde çözümlenmesidir. Bu noktada grup davalar, mahkemelerde farklı şekillerde sonuçlanabilecek çelişkili kararlardan koruma işlevine sahiptir.

Bu anlamda pilot karar usulü, yargısal görüş bildirme usulü, üçüncü kişiler yanında yer alma ve topluluk davası gibi uygulamalar, grup davası uygulamaları olarak sayılabilecek usullerdir.

A. Pilot Karar Usulü

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Türk hukukunda pilot karar usulü grup davası uygulaması henüz yer edinmiş değildir. Pilot karar usulünde, yargı mercilerinin aynı hukuki olaya ilişkin olarak, seri bir biçimde yapılmış olan başvuru veya uyuşmazlık hakkında farklı kararlar vermesi engellenmektedir.¹ Böylece söz konusu usul ile, yargı mercilerinin birbirlerinden haberdar olmaları ve farklı kararlara imza atmalarının engellenmesinin sağlanması yanında, söz konusu uyuşmazlığa ilişkin olarak ilk derece yargı mercii, istinaf ve temyiz aşamalarında sürat kazanımı sağlanmaktadır. Bu usul ile bir defa içtihat oluşturulduktan sonra, söz konusu içtihat, hukuki sebebi aynı olan diğer uyuşmazlıklar bakımından da esas alınmaktadır.² Buna göre, aynı anda benzer sebeplerden doğan uyuşmazlıklar farklı yargı mercilerine iletildiğinde, gerekli yönlendirme yapılarak pilot merci belirlenir. Buna göre, diğer merciler tarafından herhangi bir karara varmadan pilot merci kararının verilmesi beklenir.³

Bu usulün uygulanması ile yargı mercilerinin birbirleri ile olan iletişimi ve bağı mecburi olarak sıkılaşmakta, böylece kişiler bakımından hak ve menfaatlerin korunması daha etkin bir yolla sağlanmaya çalışılmaktadır. Hal böyle olunca tek bir hukuki olay bakımından tek bir hukuki karar ve uygulama sağlanmaktadır. Söz konusu durumun hukuki güvenceye bağlanmasına hizmet eden grup dava usulünün kişilerin adil yargılanma hakkına da doğrudan katkı sağladığı açıktır.

AİHM İç Tüzüğü'nün 61. maddesinde AİHM'de uygulanan pilot karar usulü düzenlenmiştir. AİHM'ye yapılan başvurunun temelindeki olaylar, benzer başvurulara neden olan veya neden olabilecek yapısal veya sistematik, diğer bir ifade ile sistemden kaynaklanan bir sorunun veya benzer diğer bir işlev bozukluğunun üye devletteki mevcudiyetini ortaya çıkardığında

¹ ÖNÜT Lale Burcu, *İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma İlkesi Çerçevesinde Grup Dava Uygulaması*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s.87.

² AKBABA Ahmet, "Fransız İdari Yargı Sistemine Bir Bakış", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/2, s.444.

³ ÖNÜT Lale Burcu, *İdari Yargılama Hukukunda Adil Yargılanma İlkesi Çerçevesinde Grup Dava Uygulaması*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s.87.

AİHM, pilot karar usulü uygulayabilmekte ve pilot karar verebilmektedir. Pilot karar kapsamında ise seri uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin temel ilkeler belirlenmektedir. Pilot karar usulü ile, yapısal veya sistemik sorunun “ikincillik ilkesi”⁴ uyarınca ulusal planda çözümünde sözleşmeye taraf devletlere yardımcı olunması, başvuruculara daha hızlı bir iyileştirme sağlanması ve AİHM’nin iş yükünün azaltılması amaçlanmaktadır.⁵

Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan “İdari Yargıda İş Yükünün Azaltılması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Taslağı”nın (“Taslak”) 23. maddesi uyarınca ise idare ve vergi mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar bakımından Danıştay tarafından pilot dosyanın karara bağlanmasından sonra, söz konusu kararın konusuna göre İdari Dava Daireleri Kurulunda veya Vergi Dava Daireleri Kurulunda incelenmesi neticesinde verilen bağlayıcı karar uyarınca diğer dosyaların karara bağlanması öngörülmüştür. Mezkur düzenlemede, grup dava kapsamında Danıştay’a gönderilen ve ilgili dava daireleri kurulunca grup dava olduğu kabul edilen dosya ile ilgili işin esası hakkında üç ay içerisinde kesin olarak karar verileceği, söz konusu karara ilişkin toplantıya uyuşmazlık konusunda görevli dava dairesinin başkanı ve iki üyesinin katılımının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

B. Yargısal Görüş Usulü

Günümüzde Fransa’da etkin olarak uygulanmakta olan yargısal görüş usulünde, ilk derece idari yargı mercileri veya istinaf mercilerinin, ciddi bir zorluk içeren ve çok sayıda uyuşmazlık kapsamında ortaya çıkan yeni bir hukuki sorunla karşılaşmaları halinde söz konusu uyuşmazlık Danıştay gibi üst düzey bir mercie tevdi edilir.

Bu süreçte üst düzey yargı merci söz konusu uyuşmazlığa ilişkin hukuki görüşünü bildirene kadar ilk derece mercii tarafından esasa ilişkin bir karar verilemez. Üst düzey yargı merci tarafından varılan sonuç bir görüş olarak ilk derece yargı mercine iletilir. Söz konusu görüş yargısal nitelikte değildir. Bu anlamda üst düzey yargı merci tarafından verilen karar bağlayıcı olmayıp, yalnızca diğer yargı mercileri bağlamında hukuksal ve yargısal kararların bütünlüğünü sağlamaya yönelik bir araç olarak nitelendirilmelidir.⁶ Bu noktada üst düzey yargı mercinin kararı her ne kadar bağlayıcı nitelikte olmasa da, esasen kendisinden daha alt düzeyde bulunan ilk derece yargı mercileri tarafından etkin olarak uygulanacaktır. Böylece ülkesel olarak aynı hukuki olaya ilişkin olarak üst düzey yargı merci çatısı altında bir görüş ortaya konularak uygulamanın da bu yönde şekillenmesinin önü açılmış olmaktadır. Üst düzey yargı merci tarafından ortaya konulan söz konusu görüş çerçevesinde gelişen içtihadın aynı durumdaki birden çok kişi bakımından uygulamaya konulması ise adil yargılanma hakkına doğrudan katkı sağlayacaktır. Zira bu halde eşitler arasında eşitlik tam anlamıyla ortaya konulabilecektir.

C. Grup Başvurular ve Davaya Müdahale

Türk yargılama usulünde kural tek dilekçe ile dava açılmasıdır. Ancak aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık veya sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla idari işleme karşı aynı dilekçe ile dava açılması İdari Yargılama Usulü Kanunu (“İYUK”)’nun 5. maddesinin birinci fıkrası uyarınca mümkündür. Bunun yanında davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya sebep olan maddi olay veya hukuki sebeplerin de aynı olması gerekmektedir. Tek dilekçe ile dava açılabilmesi için idari işlemlerin denetimi bakımından aynı yargı yerinin de görevli olması gerekmektedir. Öğrenci disiplin yönetmeliğine

⁴ AİHS’de açıkça yer almayan, AİHM içtihatları ile geliştirilen bir ilkedir. Sözleşme’ye taraf bütün devletler tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girecek olan 15 Numaralı Protokol çerçevesinde ikincillik ilkesinin Sözleşme’nin giriş kısmında yer alması öngörülmektedir. İkincillik ilkesi uyarınca, AİHS’ye taraf devletler ihlal iddialarına konu durumları öncelikle kendi imkanlarıyla ve kendi hukuk sistemleri çerçevesinde düzeltme imkanına sahip olmalıdır.

⁵ KABOĞLU İbrahim, *Özgürlükler Hukuku 1- İnsan Hakları Genel Kuramına Giriş, İmge Kitabevi, Ankara 2013, s. 208.*

⁶ KAPLAN Gürsel, *Fransız İdari Yargılama Hukukunda Kararlara Karşı Başvuru Yolları, Ekin Yayınevi, Bursa 2016, s.28*

karşı yüksek öğretim öğrencilerinin tek bir dilekçe ile birlikte dava açması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.⁷

Bunun yanında dava neticesinde verilecek kararlar davaya taraf olmayan üçüncü kişilerin de hukuki durumunu etkileyebilir. Bu sebeple üçüncü kişiler davanın tarafları yanında yer almayı talep edebilirler. Bu ise davanın ihbarı sonucu veya davaya fer'i yahut asli müdahil sıfatı ile üçüncü kişilerin davaya müdahil olmaları ile mümkün olabilmektedir. Davanın ihbar edilmesi Türk hukuku bakımından Hukuk Muhakemeleri Kanunu ("HMK") ve İYUK'un HMK'ya yapmış olduğu atıf sebebiyle her iki prensip bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Davanın ihbarı ile taraf olmayan üçüncü kişi davaya fer'i müdahil olarak katılım sağlamış olmaktadır.⁸ Örneğin, davalı idareye karşı açılmış olan tam yargı davası sonucunda ödenecek tazminatın rücu edileceği kamu görevlisinin davaya dahil edilmesi bu anlamda örnek olarak gösterilebilecektir.⁹ Böylece birbiri ardına açılan davaların önüne geçilerek mahkemelerin dava yükünün artmasının önüne geçilmektedir. Birbirleriyle alakası ve bağlantısı bulunan kişi ve olayların aynı dava içerisinde yürütülen tahkikat kapsamında çözüme kavuşturulması yargılamaya ilişkin hız kazandırmaya hizmet etmektedir. Hal böyle olunca da asıl davaya taraf olmayan kişilerin davaya katılımı ile süreden kazanım sağlanarak adil yargılanma hakları da korunmuş olmaktadır.

D. Topluluk Davası

Grup dava uygulamasının sonuncusunu ise topluluk davaları oluşturmaktadır. Kıta Avrupası'nda geniş ölçüde uygulama alanı bulan topluluk davaları usulüne Türk hukukunda da yer verilmiştir. Örneğin HMK'nın 113. maddesine

göre, dernekler ve diğer tüzel kişiler, statüleri çerçevesinde, üyelerinin veya mensuplarının yahut temsil ettikleri kesimin menfaatlerini korumak amacıyla, kendi adlarına, ilgililerin haklarının tespiti veya hukuka aykırı durumun giderilmesi yahut ilgililerin gelecekteki haklarının ihlâl edilmesinin engellenmesi için dava açabilir. Buna göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, tüketici örgütleri, işçi ve işveren sendikaları ile konfederasyonları, kamu görevlileri sendikaları ile konfederasyonları gibi kuruluşların üyelerinin veya temsil ettikleri kesimin menfaatlerini gözetmek ve korumak amacıyla açacakları davalar topluluk davası olacaktır.¹⁰

Avrupa Sosyal Şartı'nın 1995 tarihli Ek Protokolü uyarınca toplu şikayet mekanizması çerçevesinde Avrupa Sosyal Haklar Komitesi'ne toplu şikayette bulunmak mümkündür. Uluslararası işçi ve işveren kuruluşlarının Avrupa'daki en üst düzey örgütleri, ilgili devletteki işçi ve işveren sendikaları, Avrupa Konseyi bünyesinde bulunan ve Hükümet Komitesi tarafından oluşturulan listeye alınmış uluslararası hükümet dışı kuruluşlar ve devletlerin kabul ettiği ulusal hükümet dışı kuruluşlar bu mekanizmayı işletebilmektedir. Başvuruda bulunulabilmesi için ise iç hukuk yollarının tüketilmesi veya başvuruda bulunan kuruluşun ileri sürülen ihlalin mağduru olması aranmamaktadır.¹¹

SONUÇ

Grup dava uygulamalarının adaletin hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine katkıda bulunacağı şüphesizdir. Zira bu uygulamalar kapsamında yapılan yargılamalar ile birden fazla vatandaşın mevcut yahut olası hukuki menfaatlerinin ihlal edilmesinin önüne geçilmekte ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer

⁷ a.g.e, ÖNÜT, s.121-122.

⁸ KAPLAN Gürsel, *İdari Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın, Bursa 2017, s.433.; ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.351.

⁹ ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2017, s.356

¹⁰ KURU Baki, *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku*, Legal Yayıncılık, İstanbul 2016, s.223-224.; TUĞSAVUL Melis, *Kollektif Hukuki Yarar Çerçevesinde Topluluk Davaları*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016, s.105 vd.

¹¹ a.g.e, ÖNÜT, s.133.

alan adil yargılanma hakkına ve Anayasa'mızın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğüne uygun bir pratik geliştirilmektedir.

Ancak, bu pratik geliştirilirken zihinlerdeki adalete ulaşma emelinin sarsılmamasına gayret gösterilmelidir çünkü amaçlanan ideale ulaşılması yolunda gerçekleştirilmesi planlanacak faaliyetlerin vatandaşların adil yargılanma hakkına ve hak arama özgürlüğüne aykırı olmaması esastır. Bu doğrultuda grup dava uygulamaları hayata geçirilirken yargılamanın her safhası özenle oluşturulmalıdır. Mesela, Adalet Bakanlığı tarafından öngörülen Tasarı kapsamında birden fazla vatandaşa aynı usul ile adalet dağıtılması amaçlanmış ancak bazı sorular da cevapsız bırakılmıştır. Örneğin, pilot karar usulünde pilot olarak seçilen davadan feragat durumunda sorunun nasıl çözüleceği, kanun yollarına başvuru usullerinin nasıl şekilleneceği, pilot davaya ait harç ve masrafların kim tarafından ödeneceği ya da hükmedilecek vekalet ücretinin neye göre hesaplanacağı konularında ayrıntılı düzenleme yapılması şarttır.

TİCARİ UYUŞMAZLIKLARDAN DOĞAN DAVALARDA ARABULUCULUK DAVA ŞARTI

Dila GÜNEŞ

Avukat

ÖZET

19.12.2018 tarih ve 30360 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan “Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun” doğrultusunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta değişiklikler yapılmış; konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak kabul edilmiştir.

Ticari uyuşmazlıklar bakımından arabuluculuğun dava şartı olarak kabul edilmesinin uygulamada yaratacağı etkiler, dava şartı olan arabuluculuğa ilişkin usul ve esaslar ile birlikte değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Arabuluculuk, Ticari Dava, Dava Şartı.

GİRİŞ

Türk yargı sisteminin en çok eleştirilen yanlarından biri, kişilerde dava açıldığı zaman mevcut olan hukuki yararın sağlanmasında geç kalındığı algısının oluşmasına ve hukuk sistemine güvenin azalmasına sebep olan, çok uzun süren yargılama süreçleridir.

Özellikle taraflardan birinin daha güçsüz olduğu iş hukukundan kaynaklanan davalarda, uzun süren yargılama süreçleri ve oluşan masraflar nedeniyle işçilerin zor duruma düşmemesi ve hukuki menfaatin mümkün olan en kısa sürede sağlanması amacıyla, dava şartı olarak zorunlu arabuluculuk getirilmiştir. 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile bireysel veya toplu iş sözleşmelerine dayanan işçi veya işveren alacakları, tazminatı ve işe iade talebiyle açılan davalarda, öncelikle arabulucuya başvurulması dava şartı olarak düzenlenmiştir. 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenleme ile iş hukukundan doğan uyuşmazlıklarda yeni bir süreç başlamış ve bu süreçte, arabuluculuk safhasında anlaşma sağlanması oranının oldukça yüksek olduğu görülmüştür.

İş mahkemelerinde dava şartı olan arabuluculuğun olumlu seyri akabinde, 19.12.2018 tarihli ve 30360 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan “Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun” (“Kanun”) ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ve ilgili diğer mevzuat kapsamında ticari dava ikame edilmeden önce arabulucuya başvurulması dava şartı olarak kabul edilmiştir.

I. TİCARİ DAVA KAVRAMI

A. Mevzuat Hükümleri ve Yargıtay Kararları Işığında Ticari Dava Kavramı

Ticari davalar, kendi içinde mutlak ve nispi ticari dava olarak ayrılır.¹ Mutlak ticari davalar, TTK ve ilgili mevzuat kapsamında ticari dava olan yahut ticaret mahkemesinde görüleceği düzenlenen davalardır.

Bu bakımdan TTK’nın 4. maddesi gereği, tarafların ticari işletmeleriyle ilgili hususlardan doğan davalar ile tarafların tacir olup olmadıkları önemli olmaksızın,

¹ Mine Akkan, *Pekcanitez Medeni Usul Hukuku Cilt I, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, Mart 2017, s. 159*

(i) TTK'da;

(ii) Türk Medenî Kanunu'nun, rehin karşılığında ödünç verme işi ile uğraşanlar hakkındaki 962 ila 969. maddelerinde; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun malvarlığının veya işletmenin devralınması ile işletmelerin birleşmesi ve şekil değiştirmesi hakkındaki 202 ve 203, rekabet yasağına ilişkin 444 ve 447, yayın sözleşmesine dair 487 ila 501, kredi mektubu ve kredi emrini düzenleyen 515 ila 519, komisyon sözleşmesine ilişkin 532 ila 545, ticari temsilciler, ticari vekiller ve diğer tacir yardımcıları için öngörülmuş bulunan 547 ila 554, havale hakkındaki 555 ila 560, saklama sözleşmelerini düzenleyen 561 ila 580. maddelerinde;

(iii) fikrî mülkiyet hukukuna dair mevzuatta;

(iv) borsa, sergi, panayır ve pazarlar ile antrepo ve ticarete özgü diğer yerlere ilişkin özel hükümlerde;

(v) bankalara, diğer kredi kuruluşlarına, finansal kurumlara ve ödünç para verme işlerine ilişkin düzenlemelerde öngörülen hususlardan doğan davalar ticari dava sayılır.

Ancak belirtmek gerekir ki ilgili madde gereği, herhangi bir ticari işletmeyi ilgilendirmeyen havale, vedia ve fikir ve sanat eserlerine ilişkin haklardan doğan davalar ticari dava sayılmamakta, bu davalar ancak uyuşmazlığın taraflardan birinin ticari işletmesiyle ilgili olması halinde Yargıtay kararları çerçevesinde ticari dava niteliğini haiz olmaktadır.²

TTK'nın 5. maddesinin 2. fıkrasında, 4. madde kapsamında ticari sayılan davalar ile özel hükümler uyarınca ticaret mahkemesinde görülecek diğer işlere asliye ticaret mahkemesinde bakılacağı düzenlendiğinden, bahsi geçen davalar mutlak ticari dava sayılacaktır.

TTK'da sayılan ve yukarıda belirtilen davalar dışında, diğer kanunlarda ticaret mahkemelerinde görüleceği öngörülen uyuşmazlıklara ilişkin davalar da bu bakımdan ticari davadır. Bu doğrultuda 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen iflasa ilişkin uyuşmazlıklar ile 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'ndaki düzenlemelere ilişkin hukuk davaları da ticari dava sayılacaktır.

Nispi ticari davalar ise aslen hukuk davası olup, TTK'nın 4. maddesinin 1. fıkrası gereği tarafların her birinin tacir olması ve uyuşmazlığın ticari işletmelerinden kaynaklı olması şartlarına bağlı olarak ticari dava sayılmaları sebebiyle nispi ticari dava sayılmaktadır.³

B. Arabuluculuk Dava Şartına Tabi Ticari Davalar

Kanun ile TTK'ya eklenen ve 01.01.2019 tarihinde yürürlüğe giren 5/A maddesi doğrultusunda, TTK'nın 4. maddesi ve ilgili diğer kanunlar kapsamında ticari dava sayılan davalardan, konusu bir miktar paranın ödenmesi olan alacak ve tazminat talepleri hakkında dava açılmadan önce arabulucuya başvurulmuş olması dava şartı olarak kabul edilmiştir.

Ancak yine Kanun ile TTK'ya eklenen geçici 12. madde gereği, yürürlük tarihi itibarıyla ilk derece mahkemeleri, bölge adliye mahkemeleri ve Yargıtay'da halihazırda görülmekte olan davalar bakımından arabuluculuk, dava şartı olarak aranmayacaktır.

II. TİCARİ DAVALARDA ARABULUCULUK SÜRECİ

Kanun kapsamında 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu ("HUAK")'na eklenen 18/A maddesi, ilgili

² Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 09.03.2016 tarih ve 2014/1023 E. sayılı kararı (Yargıtay Bilgi Bankası) "Üçüncü grup ticari davalar, yalnızca bir tarafın ticari işletmesini ilgilendiren havale, vedia ve fikri haklara ilişkin davalardır. Yukarıda açıklandığı üzere bir davanın ticari dava sayılması için kural olarak ya mutlak ticari davalar arasında yer alması ya da her iki tarafın ticari işletmesiyle ilgili bulunması gerekirken havale, vedia ve fikri haklara ilişkin davaların ticari nitelikte sayılması için yalnızca bir yanın ticari işletmesiyle ilgili olması TTK'da yeterli görülmüştür."

³ Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, *Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.178*

kanunlarda arabulucuya başvurulmuş olmasının dava şartı olarak kabul edildiği hallerde arabuluculuk sürecine uygulanacak hükümleri düzenlemektedir.

HUAK'ın ilgili maddesinde yer alan tanıma göre arabulucu; sistematik teknikler uygulanarak görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getirir, tarafların birbirlerini anlamalarını ve çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlayarak aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştirir. Bu doğrultuda arabulucu taraflar arasındaki uyuşmazlığa ilişkin herhangi bir hükümden bulunmayacak, yalnızca tarafların anlaşabilmeleri için gerekli görüşmeleri yürütecek ve sonlandıracaktır.

Arabuluculuğun dava şartı olarak kabul edildiği davalar bakımından, arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşamadığına ilişkin son tutanağın aslının veya arabulucu tarafından onaylanmış bir örneğinin dava dilekçesine ek olarak dosyaya sunulması gerekmektedir. Aksi halde mahkeme tarafından tanınacak 1 (bir) haftalık kesin süre içerisinde son tutanağın dosyaya sunulması gerekecek ve bu kesin süre içerisinde de son tutanağın sunulmaması halinde, dava dilekçesi karşı tarafa tebliğ edilmeden davanın usulden reddine karar verilecektir.

HUAK'ın 18/A maddesinin 15. fıkrası kapsamında arabuluculuk bürosuna başvurulmasından son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede zamanaşımının duracağı ve hak düşürücü sürelerin işlemeyeceği açıkça hükme bağlanarak, arabuluculuk dava şartına başvurulması sebebiyle herhangi bir hak kaybı yaşanmasının ve bu yöndeki çekincelerin önüne geçilmiştir.

A. Başvuru ve Başvurunun Sonlanması

Arabuluculuk başvurusu, ticari uyuşmazlığın çözülmesi bakımından yetkili olan yer mahkemelerinde bulunan arabuluculuk bürosuna, arabuluculuk bürosu kurulmayan yerlerde ise görevlendirilen yazı işleri müdürlüğüne yapılmalıdır.

Arabuluculuk bürosunun yetkili olmadığına ilişkin itirazların, karşı tarafça en geç ilk toplantıda, yetkiye ilişkin belgeleri sunmak suretiyle yapılması gerekmektedir. Zira HUAK'ın ilgili maddesinde, arabulucunun, görevlendirmeyi yapan büronun yetkili olup olmadığını kendiliğinden dikkate alamayacağı açıkça düzenlenmiştir. Taraflardan birinin yetki itirazında bulunması halinde dosya, arabulucu tarafından ilgili sulh hukuk mahkemesine gönderilir ve mahkeme herhangi bir harç talep etmeden yetkili arabuluculuk bürosunu belirler.

HUAK'a eklenen 18/A maddesi kapsamında arabulucunun, başvurusu, görevlendirildiği tarihten itibaren 3 (üç) hafta içinde sonuçlandırması gerektiği düzenlenmiş olmakla birlikte; 18/A maddesinin 19. fıkrası doğrultusunda⁴ arabuluculuk sürecinin tamamlanması bakımından HUAK'ta değil, TTK'da yer alan süreler esas alınacaktır. TTK'ya eklenen, ticari uyuşmazlıklarda dava şartı arabuluculuğa ilişkin 5/A maddesi gereği, ticari davalar bakımından arabuluculuk başvurusunun, arabulucunun görevlendirildiği tarihten itibaren 6 (altı) hafta içerisinde sonuçlandırılması gerekmekte olup, zorunlu hallerde süreç 2 (iki) hafta uzatılabilecektir.

Arabuluculuk süreci tarafların anlaşmasıyla sonuçlanabileceği gibi, taraflardan birinin mazeretsiz şekilde ilk toplantıya katılmaması veya tarafların anlaşamamasıyla da sonuçlanabilir.

B. Arabuluculuk ve Yargılama Masrafları

Arabuluculuk ücreti Adalet Bakanlığı bütçesinden veya taraflarca karşılanması fark etmeksizin, yargılama gideri olarak kabul edilir. HUAK'ın 18/A maddesinin 11, 12, 13 ve 14. fıkralarında, arabuluculuk sürecinde yapılan masrafların kim veya kimler tarafından karşılanacağı düzenlenmiştir. Bu bakımdan tarafların arabuluculuk toplantılarına katılımı, toplantı süresi, arabuluculuk sonucunda tarafların anlaşıp anlaşamamaları

⁴ HUAK madde 18/A fıkra 19 "İlgili kanunlarda dava şartı olarak arabuluculuğa ilişkin kabul edilen özel hükümler saklıdır."

arabuluculuk giderleri bakımından farklı sonuçlar doğuracaktır.

HUAK kapsamında taraflardan biri mazeret göstermeksizin ilk toplantıya katılmaz ise arabulucunun bu durumu son tutanağa işleyerek süreci sonlandıracağı düzenlenmiştir. Arabuluculuk sürecinin bu şekilde sonlanması halinde, yargılama sonucunda haklı çıksa dahi, yargılama ücretleri ilk toplantıya mazeretsiz şekilde katılmayan tarafa yüklenecek ve bu taraf lehine vekalet ücretine hükmedilmeyecektir.

Tarafların ikisinin de ilk toplantıya katılmaması halinde ise her bir tarafın kendi yaptığı masraftan sorumlu tutulacağı öngörülmüştür.

Taraflar arabuluculuk süreci sonunda anlaşılır ise -aksi kararlaştırılmadıkça- arabuluculuk ücreti, Arabuluculuk Asgari Ücret Tarifesinin eki arabuluculuk ücret tarifesinin ikinci kısmına göre (Tarifenin Birinci Kısımında belirlenen iki saatlik ücret tutarından az olmamak üzere) taraflarca eşit şekilde karşılanacaktır. Ancak tarafların (i) iki saatten az süren toplantı sonucunda anlaşamamaları, (ii) arabuluculuk faaliyeti sonunda taraflara ulaşılamaması veya (iii) taraflar katılmadığı için görüşme yapılamaması hâllerinden birinin varlığında, iki saatlik ücret tutarı Tarifenin Birinci Kısımına göre Adalet Bakanlığı bütçesinden ödenecek; görüşmelerin iki saatten fazla sürmesi halinde ve taraflar arasında anlaşma sağlanamaması durumunda ise iki saati aşan kısma ilişkin ücret -aksi kararlaştırılmadıkça- taraflarca eşit şekilde uyuşmazlığın konusu dikkate alınarak tarifenin birinci kısmına göre karşılanacaktır.

C. Arabuluculuk Sonucu Tarafların Anlaşması

Tarafların arabuluculuk faaliyetinin sonunda anlaşmaya varmaları halinde arabulucu tarafından düzenlenecek anlaşma belgesi, taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzalaması yoluyla, icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılacaktır. Tarafların avukatlarının imzasının bulunmadığı durumlarda ise taraflar, arabulucunun

görev yaptığı yer sulh hukuk mahkemesinden anlaşma belgesinin icra edilebilirliğine ilişkin şerh verilmesini talep edebilirler.

D. Bazı Özel Düzenlemeler

HUAK'ın 18/A maddesi kapsamında arabuluculuk sürecine ilişkin usul ve esaslar düzenlenirken, aynı zamanda ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararı alınması halleri ve alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına başvurma zorunluluğu bulunan haller ayrıca düzenlenmiştir.

Bu doğrultuda ticari uyuşmazlık bakımından dava açılmadan ihtiyati tedbir veya ihtiyati haciz kararı alınmış ise, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve 2004 sayılı İcra İflas Kanunu gereği uyulması gereken dava açma süreleri -genel zaman aşımı ve hak düşürücü süreler bakımından öngörülen düzenlemeye paralel şekilde- arabuluculuk bürosuna başvurulmasından son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar işlemez.

Ayrıca belirtmek gerekir ki özel kanunlar çerçevesinde, tarafların uyuşmazlık bakımından tahkim veya başka bir alternatif uyuşmazlık çözüm yoluna başvurma zorunluluğu yahut aralarında akdedilmiş bir tahkim sözleşmesi bulunuyor ise dava şartı olarak arabuluculuğa ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

III. TİCARİ DAVALARDA ARABULUCULUĞUN ETKİLERİ

Ticari davalarda arabuluculuğun dava şartı olarak düzenlenmesiyle; uzayan dava süreçlerinin dava açmadaki hukuki ve ticari yarar üzerindeki olumsuz etkilerin önüne geçilmesi, mahkemeler huzurundaki dosya sayılarının azaltılması sayesinde yargılama sürecinin daha sağlıklı ve etkili bir şekilde yürütülmesinin sağlanması, taraflar arasındaki ticari ilişkilerin zarar görmesinin engellenmesi gibi sonuçların elde edilmesi beklenmektedir.

Gerek bu açıdan bakıldığında gerekse iş hukukundan kaynaklanan davalar için arabuluculuğun dava şartı olarak kabul edilmesi

neticesinde 02.01.2018 ila 27.05.2018 tarihleri arasında, arabuluculuk görüşmeleri sonucunda %65 oranla⁵ anlaşma sağlandığı göz önünde bulundurulduğunda, ticari davalarda arabuluculuğun olumlu yönde etkileri olacağı söylenebilecektir.

HUAK'ın 2. maddesinde yer alan arabuluculuk tanımı doğrultusunda, hakim veya tahkim hakeminden farklı olarak arabulucunun uyuşmazlık hakkında karar veremediği ve yalnızca tarafların anlaşmaları için gerekli zemini hazırlayıp, görüşmeleri yürüttüğü de dikkate alındığında; arabuluculuk süreci sonunda anlaşmaya varılması halinde taraflar arasındaki ticari ilişkinin onarılabileceği ve böylelikle ticari hayatın devamlılığının da sağlanabileceği düşünülmektedir.

Öte yandan, iş hukukundan kaynaklanan davalar öncesinde başvuru arabuluculuk dava şartına ilişkin uygulamada yaşanan sorunlar da göz ardı edilmemelidir. Çok sayıda başvuru yapılması sebebiyle uyuşmazlık bakımından yeterli süre ve çalışma sağlanamadan, gerekli bilgi ve belgeler tamamlanmadan arabuluculuk süreci yürütülebilmektedir. Bu sebeplerle arabuluculuğun dava şartı olarak kabul edilmesindeki esaslara aykırı bir uygulama oluşması ve arabuluculuğun amacına hizmet etmeyerek dava yoluna başvurulması öncesinde taraflara ek külfet yükleyen ek bir süreç haline dönüşmesi ihtimali de mevcuttur.

Kaldı ki arabuluculuğun ana unsurlarından biri tarafların bu sürece istekli ve gönüllü şekilde katılmalarıdır. Arabuluculuğun uyuşmazlık bakımından zorunlu tutulması halinde ise uyuşmazlık taraflarının sürece katılmakta isteksiz olabilecekleri sebebiyle, arabuluculuğun başarısız olması söz konusu olabilecektir.⁶

SONUÇ

Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun kapsamında ilgili mevzuata eklenen maddeler doğrultusunda, ticari uyuşmazlıklar bakımından dava şartı olarak öngörülen arabuluculuk ile birlikte, ticari davaların sayısında azalma yaşanması ve dava aşamasına geçmeden uyuşmazlıkların çözülmesi beklenmektedir.

Dava şartı arabuluculuğa ilişkin hükümler kapsamında, uygulamada kolaylık sağlanması ve uyuşmazlık taraflarının herhangi bir hak kaybı yaşamaması için gerekli görülen hükümlere yer verilmekle birlikte; bu hükümlere, arabuluculuğa yahut ticari davalara ilişkin bir düzenlemede değil, Abonelik Sözleşmesinden Kaynaklanan Para Alacaklarına İlişkin Takibin Başlatılması Usulü Hakkında Kanun kapsamında yer verilmesi ise eleştirilirdir.

Alternatif çözüm yolu olan arabuluculuğun ticari davalar bakımından dava şartı olarak uygulamaya alınmasıyla beklenen hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği; uyuşmazlık taraflarının iradeleri, ilgili hükümlerin yeterli detayı öngörüp öngörmediği ve uygulamada bu hükümler ile belirlenen usul ve esaslara ne denli uyulacağı gibi farklı etkenlere bağlı olarak belli olacaktır.

⁵ Arabuluculuk Daire Başkanlığı Dava Şartı Arabuluculuk Uygulama Sonuçlarına İlişkin İstatistikler <http://www.adb.adalet.gov.tr/Sayfalar/istatistikler/istatistikler/davasarti.pdf> (erişim tarihi: 10.03.2019)

⁶ Karşılaştırmalı Hukuk ve Türk Hukuku Açısından Zorunlu Arabuluculuk Sistemine Genel Bir Bakış, Seda Özümücü, 2016, S. 2, İÜHFMC. LXXIV.

TİCARİ SATIŞLARDA ALICININ AYIPTAN DOĞAN SEÇİMLİK HAKLARI

Bengihan GÜREK

Stj. Avukat

ÖZET

Taşınır satışı sözleşmeleri yaygın olarak akdedilmekte olup, ticari satış niteliğinde olduğunun kabul edilmesi durumunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin uygulanacağı konusunda şüpheli bulunmamaktadır. Zira bir tüketici işlemi söz konusu olmadığı için 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (“TKHK”)’a gidilemeyecektir. Bu makalemizde, ticari satışta, satılarda ortaya çıkan ayıptan satıcının sorumluluğunun kabul edildiği hallerde TTK’nın 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (“TBK”)’na yapmış olduğu atıf uyarınca alıcının sahip olduğu seçimlik haklar incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Satış, Taşınır Satışı Sözleşmesi, Ayıp, Seçimlik Haklar.

GİRİŞ

Bir taşınır satışı sözleşmesi uyarınca teslim edilen malın ayıplı olması halinde, öncelikle satış sözleşmesinin ve bu kapsamda ifa edilecek edimlerin tüketici işlemi olduğu, bu bahisle TKHK gereği uyuşmazlığın giderileceği düşünülse de tarafların tacir olması durumunda bunun artık bir tüketici işlemi olmadığından TKHK’nın uygulanamayacağına dikkat edilmesi gerekir. Bu sebeple bir satış sözleşmesinden kaynaklanan uyuşmazlık meydana geldiğinde öncelikle tarafların tacir olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir, bu çalışmamızda ticari taşınır satışı sözleşmelerinde alıcının ayıptan doğan seçimlik hakları kısaca incelenecektir.

I. TTK VE TBK KAPSAMINDA TİCARİ SATIŞ

Taşınır satışı TBK’nın 209 ile 236. maddeleri arasında düzenlenmiş olup, satıcının ayıplı maldan doğan sorumluluğu karşısında alıcının sahip olduğu seçimlik haklar da yine ilgili hükümler dahilinde açıklanmıştır. TTK’da da TBK’ya atıf yapılmak suretiyle, işbu maddedeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, tacirler arasındaki satış ve mal değişimlerinde de TBK’nın satış sözleşmesi ile mal değişim sözleşmesine ilişkin hükümlerinin

uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu doğrultuda TTK’nın 23/f.1-c bendi uyarınca, ayıp türlerine göre bir ayırım yapılmış ve “..Diğer durumlarda, Türk Borçlar Kanununun 223 üncü maddesinin ikinci fıkrası uygulanır.” şeklindeki hüküm ile taşınır satışına konu malda gizli ayıp olması halinde TBK’nın 223. maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir.

II. AYIP

Ticari satışlar bakımından ayıplı mal ile karşılaşılması durumunda ayıp ihbarının geçerli bir şekilde yapılabilmesi, ayıbın türüne göre farklı sürelerle bağlanmıştır. Buna göre TTK’nın 23/f.1-c bendi “Malın ayıplı olduğu teslim sırasında açıkça belli ise alıcı iki gün içinde durumu satıcıya ihbar etmelidir. Açıkça belli değilse alıcı malı teslim aldıktan sonra sekiz gün içinde incelemek veya incelettirmekle ve bu inceleme sonucunda malın ayıplı olduğu ortaya çıkarsa, haklarını korumak için durumu bu süre içinde satıcıya ihbarla yükümlüdür. Diğer durumlarda, Türk Borçlar Kanununun 223 üncü maddesinin ikinci fıkrası uygulanır.” şeklindedir. İlgili maddeden de görüldüğü üzere alıcının “açıkça belli olan ayıplar” halinde 2 (iki) gün içinde, “adi ayıplar” bakımından ise 8 (sekiz) gün içinde ayıplı malı satıcıya ihbar etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Açıkça belli olan ayıplardan kasıt, satılanın teslimi sırasında muayenesine gerek olmadan belli olan ayıplardır. Adi ayıplar ise satılanın teslimi sırasında açıkça belli

olmayan adi yani olağan bir muayene ile meydana çıkacak olan ayıplardır. Buna karşılık ilgili maddede açıklanmamış olan gizli ayıp ise olağan bir gözden geçirmeyle ortaya çıkarılamayacak olan, bir diğer deyişle olağan bir muayene ile meydana çıkmayacak olan ayıplardır.¹ TTK'da "gizli ayıp"ın düzenlenmemesi sebebiyle TBK'nın 223. hükmü uygulanacaktır. Bu doğrultuda satılarda gizli ayıp olması durumunda TBK'nın 223/f.2 uyarınca, alıcı bu durumu "hemen" satıcıya bildirecektir. Sonuç olarak, TBK'ya yapılan atf sebebiyle TTK'da ticari satışa konu satılarda gizli ayıp çıkması durumunda TBK uygulanacaktır. Keza satış sözleşmesine konu satılarda ayıp çıkması durumunda satıcının ayıptan sorumluluğu ve bu bağlamda alıcının sahip olduğu seçimlik hakları da TBK'da düzenlenmiştir.

III. ALICININ SEÇİMLİK HAKLARI

Satıcının satılanın ayıplı olmasından dolayı sorumluluğunun doğabilmesi için gereken ayıp ihbarı gibi tüm şartların gerçekleştiğinin kabul edilmesi durumunda, alıcının ayıplı satılardan doğan birtakım seçimlik hakları söz konusu olmaktadır. Buna göre, alıcının dört adet seçimlik hakkı bulunmakta olup, TBK'nın 227. maddesinde düzenlenmiştir.²

Alıcı söz konusu seçimlik hakkını kural olarak kendi takdirine göre kullanacak olup, bu takdir hakkını kullanması bakımından ise kanun koyucu

TBK 227/f.3/f.4 ve f.5'te birtakım sınırlamalar getirmiştir.³ Dolayısıyla alıcı bu sınırlamalara uygun olarak TBK'nın 227. maddesi uyarınca istediği seçimlik haklarından birini seçip kullanabilecektir. Ayrıca TBK 227/f.2'de alıcının genel hükümlere göre tazminat isteme hakkının saklı olduğu ifade edilmiştir.

1. Sözleşmeden Dönme Hakkı

Alıcı teslim almış olduğu malı satıcıya geri vermek şartıyla sözleşmeden dönme hakkını kullanabilir. Dolayısıyla ayıp sebebiyle sözleşmeden dönme hakkının kullanılması durumunda taraflar karşılıklı olarak geri verme borcu altındadır; alıcı teslim almış olduğu malı, satıcı da kendisine ödenmiş olan satış bedelini geri vermek zorundadır. Bunun dışında bu hakkın kullanılabilmesi için dava açılması zorunlu değildir; zira TBK'da özel olarak düzenlenmiştir ve tek taraflı satıcıya varması gereken irade beyanı ile kullanılabilir. Öte yandan, her ne kadar bu hakkın kullanılması bir şekilde tabi tutulmamış olsa da tarafların tacir olması sebebiyle TTK'nın 18/f.3 maddesi uyarınca tacirler arasında, noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile sözleşmeden dönme seçimlik hakkının kullanılması ispat kolaylığı sağlayacaktır.⁴ Sözleşmeden dönme hakkı nasıl kullanılırsa kullanılsın hakkın kullanılmasıyla birlikte sözleşme geriye etkili olarak ortadan

¹ Nihat Yavuz, *Ayıplı İfa, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.796*

² MADDE 227- Satıcının satılanın ayıplarından sorumlu olduğu hâllerde alıcı, aşağıdaki seçimlik haklardan birini kullanabilir:

1. Satılanı geri vermeye hazır olduğunu bildirerek sözleşmeden dönme.

2. Satılanı alıkoyup ayıp oranında satış bedelinde indirim isteme.

3. Aşırı bir masrafta gerektirmediği takdirde, bütün masrafları satıcıya ait olmak üzere satılanın ücretsiz onarılmasını isteme.

4. İmkân varsa, satılanın ayıpsız bir benzeri ile değiştirilmesini isteme.

Alıcının genel hükümlere göre tazminat isteme hakkı saklıdır.

Satıcı, alıcıya aynı malın ayıpsız bir benzerini hemen vererek ve uğradığı zararın tamamını gidererek seçimlik haklarını kullanmasını önleyebilir.

Alıcının, sözleşmeden dönme hakkını kullanması hâlinde, durum bunu haklı göstermiyorsa hâkim, satılanın onarılmasına veya satış bedelinin indirilmesine karar verebilir.

Satılanın değerindeki eksiklik satış bedeline çok yakın ise alıcı, ancak sözleşmeden dönme veya satılanın ayıpsız bir benzeriyle değiştirilmesini isteme haklarından birini kullanabilir.

³ Prof. Dr. Cevdet Yavuz, *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.155*

⁴ Nazlı Doğan, *Tacirler Arası Ticari Satım Sözleşmelerinde Satıcının Ayıba Karşı Tekeffül Borcu, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.100*

kalkmaktadır.⁵ Ayıp sebebiyle sözleşmeden dönmenin sonuçları TBK'nın 229 ve 230. maddelerinde ayrıca düzenlenmiştir.⁶

2. Satış Bedelinde İndirim İsteme Hakkı

Alıcı satılanı alıkoyarak ayıp oranında satış bedelinde indirim isteme seçimlik hakkını da karşı tarafa varması gereken bir irade beyanıyla kullanabilir. Ancak alıcı bu hakkını kullandıktan sonra bundan vazgeçerek başka bir seçimlik hakkını kullanamaz. Zira yenilik doğuran bir haktır. Bu hakkın kullanılması ile eski borcun yerine yeni bir borç oluşturulmuş olunmayacağı gibi yeni bir sözleşme de yapılmamaktadır. Ayıp oranında indirim yapılması hakkının kullanılması ile sadece satış sözleşmesinin esaslı unsuru olan satış bedelinde bir değişiklik meydana gelmektedir. Satış bedelinden yapılacak olan indirimin nasıl hesaplanacağına ilişkin doktrinde ve Yargıtay içtihatlarında farklı görüşler bulunmaktadır.

3. Satılanın Ücretsiz Onarılmasını İsteme Hakkı

Alıcı aşırı bir masraf gerektirmediği takdirde ayıplı satılanın ücretsiz olarak onarılmasını isteme hakkını kullanabilecektir. Alıcı ayıbın ortaya çıktığı anda derhal satıcıya ayıbı bildirmelidir. Bununla birlikte, satıcı belirli bir süre için garanti taahhüdü altına girmiş olabilir. Bu takdirde alıcının, satıcının garanti taahhüdünde belirlemiş olduğu süre içinde onarım talebinde bulunabileceği ve dolayısıyla alıcının bu süre süre içinde satılarda ortaya çıkan

ayıpları derhal bildirmesine gerek olmadığı ileri sürülmüştür. Ancak garanti taahhüdü var diye alıcının ortaya çıkan ayıbı derhal bildirmemesi, yani sessiz kalması, onun söz konusu seçimlik hakkından vazgeçtiği şeklinde yorumlanabilir.

4. Satılanın Ayıpsız Bir Benzeri ile Değiştirilmesini İsteme Hakkı

Alıcı imkan varsa ayıplı satılanın ayıpsız bir benzeri ile değiştirilmesi hakkını kullanabilecektir. Alıcının sahip olduğu bu hakkı kullanması bakımından satılanın parça veya çeşit malı olması önemli değildir. Bu hakkın kullanılabilmesi için önemli olan husus, ayıplı satılanın ayıpsız bir benzeriyle değiştirilebiliyor olmasıdır.

SONUÇ

Sonuç olarak, çalışmamızda açıklamaya çalıştığımız üzere, tacirler arasında akdedilen taşınır satış sözleşmelerinde satılarda ayıp çıkması durumunda TTK'da düzenlenmeyen konular bakımından TBK hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamda ayıptan dolayı satıcının sorumluluğunun doğduğu hallerde alıcı TBK'nın 227. maddesinde düzenlenmiş olan seçimlik haklarını kullanabilecektir ve ilgili madde uyarınca genel hükümlere göre de alıcının tazminat isteme hakkı saklı tutulmuştur.

⁵ a.g.e, C. Yavuz, s.181

⁶ MADDE 229- Satış sözleşmesinden dönen alıcı, satılanı, ondan elde ettiği yararları ile birlikte satıcıya geri vermekle yükümlüdür. Buna karşılık alıcı da, satıcıdan aşağıdaki istemlerde bulunabilir:

1. Ödemiş olduğu satış bedelinin, faiziyle birlikte geri verilmesi.
2. Satılanın tamamen zaptında olduğu gibi, yargılama giderleri ile satılan için yapmış olduğu giderlerin ödenmesi. 3. Ayıplı maldan doğan doğrudan zararının giderilmesi.

Satıcı, kendisine hiçbir kusur yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alıcının diğer zararlarını da gidermekle yükümlüdür.

MADDE 230- Birden çok mal veya birden çok parçadan oluşan bir mal, birlikte satılmış olup da bunlardan bazıları ayıplı çıkarsa, dönme hakkı bunlardan ancak ayıplı çıkanlar için kullanılabilir. Ancak, alıcıya veya satıcıya önemli bir zarar vermeksizin ayıplı parçanın diğerinden ayrılmasına imkân yoksa, dönme hakkının satılanın tamamını kapsamaması zorunludur.

Satılanın aslı için satıştan dönülmesi, ayrı satış bedeli gösterilerek satılmış olsalar bile, eklentilerini de kapsar; fakat eklentiler için dönme, satılanın aslını kapsamaz.

⁷ a.g.e. C. Yavuz, s.195

⁸ a.g.e C. Yavuz, s.209

İŞÇİNİN MEVCUT İŞİ DIŞINDA EK BİR İŞ YAPMASININ SADAKAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE REKABET YASAĞI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Rabia Şeniz ERDOĞAN

Avukat

ÖZET

İşçinin bir işyerinde çalışmakta iken, mesai saatleri sonrasında ek bir işte çalışıyor olması, çalışma hakkı Anayasal bir hak olduğundan mevcut işvereni tarafından engellenemeyecektir, ancak iş ilişkisi kapsamında sadakat yükümlülüğü ve rekabet yasağı kriterlerine tabi tutulabilecektir. İşçinin ek bir iş yapması, her somut olay nezdinde değerlendirilmeli ve akabinde iş sözleşmesinin işveren tarafından bu nedenle feshinin söz konusu olup olamayacağına karar verilmelidir. Yargıtay'ın özel dairelerinin, işçinin ek iş yapması konusunda somut olay nezdinde değerlendirme yapmış olduğu kararları bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ek İş, İş Sözleşmesi, İşçi-İşveren, Sadakat Yükümlülüğü, Rekabet Yasağı.

GİRİŞ

Çalışma hayatında, çeşitli nedenlerden ötürü işçilerin mevcut işleri dışında başka bir işyerinde çalışmaları veya kendi nam ve hesaplarına ek bir iş yapmaları sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Ancak bu durum, işçinin mevcut işyerine karşı sadakat yükümlülüğüne aykırı bulunabileceği ya da doğruluk ve bağlılıkla uyuşmayan bir davranış olabileceği konusunda soru işaretleri barındırmaktadır. Ayrıca, işçinin ikinci bir işte çalışması veya kendi nam ve hesabına ek bir iş yapması, mevcut işi ile rekabet yasağına aykırılık teşkil edip etmeyeceği konusunda tartışmalara da yol açabilecektir.

Yargıtay işçinin ikinci bir işte çalışması konusunda birtakım kriterler öngörmekte ve somut durumun koşullarına göre değerlendirmede bulunmaktadır. Bu konu, Yargıtay'ın çeşitli kararları ışığında tarafımızca işlenecektir.

İŞÇİNİN İŞVERENE KARŞI SADAKAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE REKABET YASAĞINA UYUMLULUK

İşçinin işverene karşı sadakat borcu, başka

bir ifadeyle sadakat yükümlülüğü, Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin 1. fıkrasına göre, "İşçi, ... işverenin hakkı menfaatinin korunmasında sadakatle davranmak zorundadır." Hukuk düzenimizde yer alan diğer sözleşmelere göre, iş sözleşmesi işveren ile işçi arasında kişisel bir ilişki kurulmasına da neden olduğundan sadakat yükümlülüğünün sürekli olarak var olması gerekmektedir. İşçi her ne sebeple olursa olsun işverene karşı bu yükümlülüğüne aykırı davranmamalıdır. Ancak bu yükümlülüğü ihlal edecek davranışların neler olabileceği önceden belirlenemeyecek olup, somut duruma göre değerlendirme yapılacaktır.

Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesinin 3. ve 4. fıkraları uyarınca, "İşçi, hizmet ilişkisi devam ettiği sürece, sadakat borcuna aykırı olarak ücret karşılığında üçüncü kişiye hizmette bulunamaz ve özellikle kendi işvereni ile rekabete girmez. İşçi, iş gördüğü sırada öğrendiği, özellikle üretim ve iş sırları gibi bilgileri, hizmet ilişkisinin devamı süresince kendi yararına kullanamaz veya başkalarına açıklayamaz."

T.C. Anayasası'nın 49 vd. maddelerinde çalışma yaşamına ve iş hukukuna ilişkin sosyal ve aynı zamanda ekonomik haklar düzenlenmiştir. Gerçekten de bu maddelerde, çalışmanın herkesin

hakkı ve ödevi olduğu, devletin çalışanların yaşam düzeyini yükseltmek için çalışanları koruyacağı, işsizliği önlemeye elverişli bir ekonomik ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli önlemleri alacağı gibi birçok düzenlemeye yer verilmiştir.¹

Anayasal düzlemde ve iş hukukuna ilişkin ilgili tüm mevzuatta işçilerin çalışma hakkı ve çalışma özgürlüğü düzenlenmekle birlikte, çalışma hakkı kullanılırken işverene karşı sadakat yükümlülüğü ve rekabet yasağının zedelenmemesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda, işçinin çalışma özgürlüğü işveren tarafından engellenemezken, iş ilişkisinden kaynaklanan yükümlülükler aykırı davranılmaması gerekmektedir.

İşçinin mevcut işyerindeki çalışma süresi olan haftada 45 saati tamamlamak koşuluyla, başka bir işte çalışması engellenemeyecektir. Ancak Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere, işçinin ifa etmekte olduğu ek iş mevcut işine karşı sadakat borcuna aykırılık teşkil edecek ise üçüncü kişiye hizmette bulunulamayacaktır.

İşçinin işvereni ile akdetmiş olduğu iş sözleşmesinde, ek iş yapma yasağı bulunmakta ise bu düzenlemeye aykırı davranılmayacaktır. Kuşkusuz ki belirtilen iş sözleşmesinde düzenlenen cezai hükümlerin işçiye bu durumda uygulanması gerekecektir. İş sözleşmesinde ek iş veya başka bir işyerinde çalışma konusuna ilişkin hüküm bulunmamakta ise, işçinin yapmakta olduğu ek işin çalışmakta olduğu işyerinde olumsuzluklara yol açıp açmadığının irdelenmesi gerekmektedir. Ardından, iş sözleşmesinde fesih sürecine geçilip geçilmemesi değerlendirilebilir.

Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin bir kararında, "Davalının, mesai sonrasında başka bir işyerinde çalışmasını yasaklayan bir hüküm iş sözleşmesinde ya da hukuk sistemimizde bulunmamaktadır. İşverence, işçisinin mesai sonrası yaptığı iş nedeniyle

zarara uğradığı veya işyerinde düzenin bozulduğu ya da işçinin performansının düştüğü hususları iddia ve ispat edilmemiştir. Sadece işyerinden müşteri çalacağı endişesi ile iş akdinin sona erdirildiği beyan edilmiştir. Bu durum karşısında, davacının davranışının 4857 sayılı İş Yasası'nın 25/II maddesinde düzenlenen 'ahlak ve doğrulukla bağdaşmayan davranış' olarak yorumlanması mümkün değildir. Davalı işçinin iş akdinin haklı nedenle feshedildiği ispatlanmadığına göre, davacı işverenin açtığı istirdat davasının reddi gerekirken yazılı şekilde kabulüne hükmedilmesi hatalı olup karar bozulmalıdır." gerekçesi ile işçinin ek iş yapmasının başlı başına bağlılık (sadakat) ilkesine aykırılık teşkil etmediği ve iş sözleşmesinin fesih nedeni sayılmaması gerektiği hükme bağlanmıştır.²

Karara göre, işçinin mesai sonrasında başka bir işte (ek işte) çalışması nedeniyle işvereni tarafından iş sözleşmesinin haklı neden ile sonlandırılabilmesi için,

- İşçinin mesai sonrası yaptığı iş nedeniyle işvereni zarara uğratması,
- Mevcut işyerinde düzenin bozulması,
- İşçinin performansının düşmesi gibi unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir. Sadece ek iş yapılması nedeniyle iş sözleşmesinin sona erdirilmesinin yerinde bir karar olmayacağı Yargıtay tarafından net bir şekilde ifade edilmiştir.

Örneğin işçi, mesai saatleri dışında yapmış olduğu ek iş nedeniyle mevcut işyerine yorgun geliyorsa, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi bir kararında "işçinin mesai saatleri dışında başka yerde çalışması hizmet akdinin gerektirdiği hükümlerin ihlali anlamına gelmeyip, işçinin başka bir işte çalışması nedeniyle ancak işçinin yorgun düşmesi ve asıl işinde günlük ve normal çalışma sistemini aksatması halinde haklı fesih sebebi oluşturmaktadır." şeklinde hüküm kurmuştur.³ İşçi, ek iş yapıyor olsa bile ek

¹ Sarper Süzek, *İş Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 59.

² Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 15.06.2015 tarihli ve 2015/4567E. 2015/12025K. sayılı kararı

³ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 21.05.2018 tarihli ve 2018/5408E. 2018/12616K. sayılı kararı

işe bağlı yorgunluğunu yansıtmamalı ve mevcut iş sistemini aksatmamalı görüşü kabul edilmektedir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin bir kararına konu olayda da işçinin iş sözleşmesinde ek bir iş yapamayacağı hükme bağlanmış olup, buna rağmen işçinin dövmeçilik yaptığı anlaşılmıştır.⁴ Yargıtay, bu durumu bir geçerli fesih sebebi olarak kabul etmiştir.

Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "sadakat borcuna aykırı olarak" ibaresinin her ek işte çalışmanın doğrudan sadakat borcuna aykırılık oluşturduğu anlamında mı kullanıldığı yoksa aslında işçinin başka bir işte çalışmasına izin vermekle birlikte bu çalışmada bir sınırlama amacı mı taşıdığı kanun metninden anlaşılmamaktadır.

Bu hükmü farklı bir şekilde yorumlamak hem işçi lehine olacak hem de hükmün amacına uygun düşecektir; şöyle ki, Kanun'daki yasağın işçinin asıl işi yanında başka bir işte çalışmasını tamamen engellemek amacının taşımadığını kabul etmek gerekmektedir. İşçinin ek işte çalışması, ancak rekabet niteliği taşıyorsa bu eyleminin işverene karşı sadakat borcuna aykırılık teşkil ettiği söylenebilecektir. Böyle bir durum söz konusu değilse ve işçinin ek bir işte çalışması işyerindeki çalışmasını olumsuz etkilemiyorsa, işçinin ek iş yapması fesih sebebi olamayacaktır. Somut olayda, işçinin ek iş olarak dövmeçilik yaptığı anlaşılmakla birlikte bu işi nasıl ifa ettiği, çalışma sıklığı ve mesai sonrasında geç vakitlere kadar mı bu işe zaman ayırdığı anlaşılamadığından, bu iş işverenin bünyesindeki işini etkilemeyecek şekilde ifa ediliyorsa fesih geçerli sebebe dayanmayacaktır.

Son olarak başka bir karara baktığımızda, Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 24.02.2014 tarihinde almış olduğu bir kararda, bir otelin servis müdürü ek iş olarak yaptığı ilaç satışı için otel çalışanlarını ilaç almaya zorlamış ve ilaç almayan

personelle psikolojik baskı uygulamıştır. İşverenin bu durumdan haberdar olması ile belirtilen işçinin iş sözleşmesi haklı nedene dayanılarak feshedilmiştir.⁵

Kararda, "Bu durumda davacının davranışının, işyerindeki pozisyonunun kendisine sağladığı yetkileri kötüye kullanarak ikinci iş yapmak suretiyle doğruluk ve bağlılığa uymayan davranış olduğunun anlaşılmasına göre, davalı işverence haklı nedenle fesih yapıldığının kabulü ile davacının kıdem ve ihbar tazminatının reddi gerekirken yazılı şekilde kabulüne karar verilmiş olması hatalı olup bozma nedenidir." gerekçesi ile işçinin işyerindeki üst pozisyonunu kullanarak yaptığı ek işin işverene karşı doğruluk ve bağlılığa uymayan davranış olarak değerlendirilmiş ve neticede fesih kararının yerindeliği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca belirtilmesi gereken husus, işçi yıllık izin hakkını kullanırken başka bir işyerinde ücret karşılığında çalışırsa ve bu durum mevcut işyeri tarafından tespit edilirse, birinci işveren yıllık izin ücretini işçiden isteyebileceken, yıllık izin süresinde çalışıyor olması işçinin iş sözleşmesinin feshedilmesi için yeterli bir sebep teşkil etmemektedir.

Rekabet yasağı da, iş sözleşmesinin devamı süresince işçinin işveren ile rekabet etmemesini içeren sadakat borcunun içerisinde yer alan bir yükümlülüktür. Türk Borçlar Kanunu'nun 445. maddesinin 1. fıkrası uyarınca rekabet yasağının konu (işin türü) bakımından sınırlı bulunması gerekir. Rekabet yasağı işverenin tüm faaliyet alanı ile değil, işçinin işletmedeki yapmakta olduğu işle doğrudan ilgili, somut göreviyle sınırlı kalmalıdır.⁶ Örneğin, bir bankacının, mesai saatleri sonrası organizasyon işi ile ilgilenmesi rekabet yasağına takılmamaktadır ve işverene fesih hakkı vermemektedir.

İşçi tarafından sadakat borcunun ihlali, işverenin zararının tazminine (BK 112 vd.), işçiye disiplin

⁴ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 05.06.2017 tarihli ve 2016/14956E. 2017/9595K. sayılı kararı

⁵ Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 24.02.2014 tarihli ve 2013/20070E. 2014/4423K. sayılı kararı

⁶ a.g.e., Süzek, s. 368.

cezasının uygulanmasına, iş akdinin işverence haklı nedenle derhal feshi ve tazminat (İK 25/II-e ve 26/2) yaptırımlarına yol açar. Buna karşılık işçinin sadakatsizliği düzeyine ulaşmayan ancak bağlılığının yeterli olmadığını gösteren davranışları İK 18 uyarınca geçerli fesih nedeni sayılır.⁷

SONUÇ

Bir işçinin, mevcut çalışmakta olduğu işyerinden ayrı başka bir işte çalışıyor olması, çalışma hakkı Anayasal bir hak olduğundan işverenin haklı menfaati olmadıkça kısıtlanamayacaktır. Her ne kadar iş sözleşmesinde ek işte çalışma yasağı olsa da, işveren aleyhine sonuç doğurabilecektir. Yargıtay kararları uyarınca, işçinin ek bir işte çalışması nedeniyle iş sözleşmesinin feshedilebilmesi için, işçinin işvereni ile rekabet yasağına ve sadakat yükümlülüğüne (borcuna) aykırı olarak başka bir işte çalışması ya da bu ek işi nedeniyle mevcut işyerindeki işini aksatıyor olması gerekmektedir.

Ek iş ifa eden işçinin, mevcut işindeki çalışma düzenini bozduğu ve işi aksattığı, işine yorgun geldiği gibi gerekçeler ile iş sözleşmesinin feshedilmesinde, işverenin tüm bu gerekçeleri ispat yükünü taşıdığı önemle belirtilmelidir ki bu gerekçelerin ispatı güçtür. İspatın işveren tarafından gerçekleştirilememesi halinde, işçinin iş sözleşmesinin hukuka uygun şekilde feshedilmediği iddiası ile ikame edeceği davada işveren aleyhine sonuç doğabilecektir.

⁷ a.g.e, Sützek, s. 361.

4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA FAZLA ÇALIŞMANIN SINIRLARI VE YASAKLARI

Müge ERDOĞAN
Avukat

ÖZET

4857 sayılı İş Kanunu'nda fazla çalışmanın; olağan, zorunlu ve olağanüstü nedenlerle uygulanabileceği öngörülmüştür. Olağan nedenlerle fazla çalışma; ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır ve genel itibarıyla işverenler tarafından işçiden talep edilen fazla çalışma çeşididir. Ayrıca işverenin de fazla çalışma yaptırabilmesi için öncelikle işçinin onayını alması gerekmektedir. Ancak işçinin sağlığının ve sosyal yaşamının korunmasını sağlamak amacıyla fazla çalışmalar için bazı sınırlamalar ve yasaklar kanun ve yönetmeliklerle düzenlenmiş, işçinin bu sınır ve yasaklara rağmen onayının bulunması geçerli kabul edilmemiştir. Bu makalemize fazla çalışmaya ilişkin süre sınırlaması, fazla çalışma yaptırılması yasak olan işler ve işçiler konu edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Fazla Çalışma, İşçi, İşveren, İşçinin Onayı, 4857 sayılı İş Kanunu.

GİRİŞ

4857 sayılı İş Kanunu ("İK") m. 41¹ hükmünde olağan nedenle fazla çalışma düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre fazla çalışma, Kanun'da

yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırk beş saati aşan çalışmalar olarak tanımlanmıştır. Nitekim aynı düzenlemeye İK m. 41 hükmüne istinaden yürürlüğe giren İş Kanununa İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği ("FÇY")'nde de yer verilmiştir. İşin niteliği, üretimin veya hizmetin artırılması gibi sınırlı sayıda olmayan nedenlerle işveren tarafından işçiden fazla çalışma

¹ 4857 sayılı İş Kanunu Madde 41-

Ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir. Fazla çalışma, Kanunda yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık kırkbeş saati aşan çalışmalardır. 63 üncü madde hükmüne göre denkleştirme esasının uygulandığı hallerde, işçinin haftalık ortalama çalışma süresi, normal haftalık iş süresini aşmamak koşulu ile, bazı haftalarda toplam kırkbeş saati aşıya dahi bu çalışmalar fazla çalışma sayılmaz.

Her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli yükseltilmesi suretiyle ödenir.

Haftalık çalışma süresinin sözleşmelerle kırkbeş saatin altında belirlendiği durumlarda yukarıda belirtilen esaslar dahilinde uygulanan ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve kırkbeş saate kadar yapılan çalışmalar fazla sürelerle çalışmalardır. Fazla sürelerle çalışmalarda, her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde yirmibeş yükseltilmesiyle ödenir.

Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan işçi isterse, bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat onbeş dakikayı serbest zaman olarak kullanabilir.

İşçi hak ettiği serbest zamanı altı ay zarfında, çalışma süreleri içinde ve ücretinde bir kesinti olmadan kullanır.

63 üncü maddenin son fıkrasında yazılı sağlık nedenlerine dayanan kısa veya sınırlı süreli işlerde ve 69 uncu maddede belirtilen gece çalışmasında fazla çalışma yapılamaz.

Fazla saatlerle çalışmak için işçinin onayının alınması gerekir.

Fazla çalışma süresinin toplamı bir yılda ikiyüzyetmiş saatten fazla olamaz.

Bu Kanunun 42 nci ve 43 üncü maddelerinde sayılan hâller dışında yer altında maden işlerinde çalışan işçilere fazla çalışma yaptırılmaz.

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

Fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışmaların ne şekilde uygulanacağı çıkarılacak yönetmelikte gösterilir.

yapması istenebilmektedir. Ne var ki işyerinde yapılan faaliyetin sürekliliğinin sağlanmasının yanı sıra işçinin sağlığının korunması, sosyal hayata katılabilmesi için kanun koyucu, fazla çalışma konusunda birtakım yasaklar ve sınırlamalar öngörmüştür. Zira her iş niteliği itibariyle ve her işçi de fiziksel ve biyolojik açıdan fazla çalışma yapmaya uygun değildir. Bu nedenle işçiden kanunda ve yönetmeliklerde öngörülen yasaklamalara rağmen fazla çalışma için onay alınsa da işveren tarafından hukuka aykırı bir şekilde fazla çalışma uygulaması yapılmış olacak ve işverenin idari para cezalarını ödemesi gerekecektir. Belirtmek isteriz ki işbu çalışmamızın konusuna zorunlu ve olağanüstü nedenlerle fazla çalışma yapılması dahil edilmemiştir.

I. Fazla Çalışmada Süre Sınırlaması

Fazla çalışmaya ilişkin süre sınırlaması, İK m. 41/8 hükmünde emredici olarak düzenlenmiş ve fazla çalışma süresinin toplamının bir yılda iki yüz yetmiş saatten fazla olamayacağı belirtilmiştir. FÇY m. 5/1 hükmünde de bu sınırlamaya yer verilmiş ve süre sınırının işyerlerine veya yürütülen işlere değil, işçilerin şahıslarına ilişkin olduğu açıklanmıştır. Ayrıca fazla çalışma süresinin hesaplanmasında FÇY m. 5/2 düzenlemesine göre yarım saatten az olan sürelerin yarım saat, yarım saati aşan sürelerin ise bir saat sayılacağı öngörülmüştür. İşçinin yılda 270 saatten fazla çalışma yapması halinde işçi, İK m. 24/II-f bendi uyarınca çalışma koşullarının uygulanmaması sebebiyle iş sözleşmesini haklı nedenle feshedebilecektir.

Fazla çalışma konusunda haftalık ve günlük sınırlamaya İş Kanunu'nda yer verilmemiştir. Ancak FÇY m. 4/3 uyarınca, günlük çalışma süresi her ne şekilde olursa olsun 11 saati aşamayacaktır. Söz konusu düzenleme dikkate alındığında işçi, günde en fazla on bir saat çalışabilecek, fazla çalışmanın uygulanmasında 11 esas alınacaktır. Nitekim aynı maddenin 4. fıkrasında işçinin bu sınırları aşan çalışmasında İş Kanunu'nun fazla çalışmaya ilişkin maddelerinin uygulanacağı öngörülmüştür.

İK m. 63 kapsamında denkleştirme uygulamasının yapıldığı bir işyerinde günde 11 saati aşmamak koşuluyla haftada 45 saatlik çalışma süresinin aşılması halinde işçi, fazla çalışma yapmış sayılmamaktadır. Öte yandan denkleştirme sırasında işçi, günde 11 saati aşacak şekilde çalıştırılır ise bu durumda da işçiye fazla çalışma ücretinin ödenmesi gerekecektir.²

II. Fazla Çalışma Yapılmayacak İşler

A. Sağlık Kuralları Bakımından Günde Ancak Yedi Buçuk Saat veya Daha Az Çalışılması Gereken İşler

İK m. 41/6 hükmünde, Kanun'un m. 63/ son fıkrasında yazılı sağlık nedenlerine dayanan kısa veya sınırlı süreli işlerde fazla çalışma yapılamayacağı düzenlenmiştir. Ancak İK m. 63/ son hükmü, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ("İSGK") m. 37 ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ne var ki İSGK m. 30 hükmüne istinaden Sağlık Kuralları Bakımından Günde Azami Yedi Buçuk Saat veya Daha Az Çalışılması Gereken İşler Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiş ve Yönetmelik'te işçinin günde azami 7,5 saat çalışabileceği işlere, günde 7,5 saatten az çalışması gereken işlere ve saatlerine yer verilmiştir. Bu işler kurşun ve arsenik, cam, cıva, çinko sanayii gibi çalışılan maddenin solunmasının insan sağlığına zarar verecek niteliktedir. Bu bağlamda işçinin sağlığının korunmasını sağlayabilmek amacıyla ilgili Yönetmelik'in 7. maddesinde Yönetmelik kapsamına giren işlerde fazla çalışma yapılamayacağı açıkça düzenlenmiştir.

B. Gece Çalışması

İK m. 69 hükmünde gece çalışması düzenlenmiştir. İlgili maddenin ilk fıkrasında gece, en geç saat 20.00'de başlayarak en erken saat 06.00'ya kadar geçen ve her halde en fazla onbir saat süren dönem olarak tanımlanmıştır. Postalar Halinde İşçi Çalıştırılarak Yürütülen İşlerde

² Prof. Dr. Sarper Süzek, *İş Hukuku*, Beta Yayıncılık, 14. Baskı, İstanbul, 2017, s.827.

Çalışmalara İlişkin Özel Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 7/son hükmüne göre çalışma süresinin yarısından çoğu gece dönemine rastlayan bir postanın çalışması, gece çalışması sayılmaktadır. Bu doğrultuda işverenin bir işçinin gece çalışması kapsamında olup olmadığına dikkat ederek fazla çalışma talebinde bulunması gerekecektir. Zira İK m. 41/6 ve FÇY m. 7/1-b hükmüne göre gece çalışması yapılan işlerde fazla çalışma uygulanamaz. Bu bağlamda, günlük çalışma süresinin yarısı veya daha fazlası gece dönemine denk gelen bir işçiye fazla çalışma yaptırılmayacaktır. Öte yandan belirtmek isteriz ki turizm, özel güvenlik ve sağlık hizmeti yürütülen işlerde işçinin yazılı onayının alınması şartıyla yedi buçuk saatin üzerinde gece çalışması yaptırılacağına Kanun'un ilgili maddesinde yer verilmiştir.

Bununla birlikte İK m. 69/3 hükmünde gece çalışması süresinin günlük 7,5 saati geçemeyeceği düzenlenmiştir. Bu nedenle gece çalışmasında günde 7,5 saat aşılmış³ ve fakat haftalık 45 saatlik süre dolmasa dahi işçiye her hâlükârda fazla çalışma ücreti ödenmesi gerekecektir.

C.Maden Ocakları, Kablo Döşemesi, Kanalizasyon, Tünel İnşaatı Gibi İşlerin Yer ve Su Altında Yapılanları

FÇY m. 7/1-c bendi uyarınca, maden ocakları, kablo döşemesi, kanalizasyon, tünel inşaatı gibi işlerin yer ve su altında yapılanlarında fazla çalışma yaptırılmamaktadır. İlgili düzenlemede "gibi" ifadesine yer verildiğinden söz konusu işler sınırlı sayıda olmayıp, aynı veya benzer nitelikteki yer ya da su altında yapılan başka işlerde de işçilere fazla çalışma yaptırılmayacaktır. Söz konusu işlerin yer ve su altında yapılması vurgulandığından bu işlerin yer ve su üstünde yapılması halinde işçilerin fazla çalışma yapması hukuka uygun olacaktır.

III. Fazla Çalışma Yaptırılmayacak İşler

A.18 Yaşını Doldurmamış İşçiler

FÇY m. 8/1-a bendi uyarınca on sekiz yaşını doldurmamış işçilere fazla çalışma yaptırılmayacaktır. İK m. 71/4 ve bu maddeye istinaden yürürlüğe giren Çocuk ve Genç İşçilerin Çalıştırılma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 6 hükümlerine göre zorunlu ilköğretim çağını tamamlamış ve örgün eğitime devam etmeyen çocukların çalışma saatleri günde yedi ve haftada otuz beş saatten; sanat, kültür ve reklam faaliyetlerinde çalışanların ise günde beş ve haftada otuz saatten fazla olamaz. On beş yaşını tamamlamış çocuklar için ise çalışma süresi günde sekiz ve haftada kırk saate kadar artırılabilir. Okul öncesi çocuklar ile okula devam eden çocukların eğitim dönemindeki çalışma süreleri ise eğitim saatleri dışında olmak üzere, en fazla günde iki saat ve haftada on saat olabilir. İlgili düzenlemelerin emredici olduğu dikkate alındığında on sekiz yaşından küçük işçiler için belirtilen bu çalışma sürelerine uyulması ve bu sürelerin aşılmaması gerekmektedir. Nitekim on sekiz yaşını doldurmamış işçilerin fazla çalışma için onay vermesi halinde de alınan rıza geçerli kabul edilmeyecektir.

Yönetmelik 18 yaşın dolmuş olmasını aradığından, 18 yaşını doldurmamış işçi, evlenmeyle ya da yargı kararıyla ergin kılınmış olsa da fazla çalışma yaptırılmayacaktır.

B.Sağlık Nedeniyle Fazla Çalışma Yapamayacak İşçiler

FÇY m. 8/1-b bendi uyarınca sağlıklarının fazla çalışma yapmaya elvermediği işyeri hekiminin veya Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı hekiminin, bunların bulunmadığı yerlerde herhangi bir

³ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 30.11.2017 tarihli, 2017/26762 E. ve 2017/19556 K. sayılı kararında "...12 saatlik çalışmada 1.5 saat ara dinlenme düşüldüğünde fiili çalışma süresi 10.5 saat olup yapılan gece çalışmasındaki 7.5 saati aşan 3 saat, haftalık çalışma süresine bakılmaksızın fazla çalışmadır. Buna göre davacının gece çalışmasından kaynaklanan toplam süre 3 x 7 = 21 saat olup, her ay için 21 saatlik fazla çalışma hesaplanması gerekirken gece çalışmasına ilişkin İş Kanunu'nun 69. maddesi ve dairemiz içtihatları gözetilmeden davacının fazla çalışma ücretinin tamamen reddi hatalıdır." şeklinde hüküm tesis etmiş ve gece çalışmasında 7,5 saatin üzerine çıkılması halinde fazla çalışma ücretinin ödeneceği açıklanmıştır.

hekimin raporu ile belgelenen işçilere fazla çalışma yaptırılması mümkün değildir. Hükümde belirtildiği şekilde fazla çalışma yapılmamasına ilişkin hekim raporu verilen işçinin fazla çalışma yapmaya onay vermesi veya iş sözleşmesinde peşinen bu onayın alınması halinde de sonuç değişmeyecek, işçi fazla çalışma yapmaya zorlanamayacaktır.

C.Gebe, Yeni Doğum Yapmış ve Çocuk Emziren İşçiler

Kadın işçinin ve çocuğunun sağlığının korunması amacıyla kanun koyucu tarafından emredici nitelikte düzenlemeler yapılmıştır. Doğum öncesi ve sonrasında kadın çalışana tanınan izinlere uyulmasının yanı sıra işverenlerin çalışma sürelerine de uygun davranması ve fazla çalışma yaptırmaması önem arz etmektedir. Nitekim FÇY m. 8/1-c bendinde gebe, yeni doğum yapmış ve çocuk emziren işçilerin fazla çalışma yapamayacağı, Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik'in 9. maddesinde ise gebe veya emziren çalışanın günde yedi buçuk saatten fazla çalıştırılmayacağı açıkça düzenlenmiştir.

Gebe, yeni doğum yapmış ve emziren çalışan da aynı Yönetmelik m. 4'te tanımlanmıştır. Gebe çalışan, herhangi bir sağlık kuruluşundan alınan belge ile gebeliği hakkında işverenini bilgilendiren çalışanı; emziren çalışan süt izni kullanmakta olan ve işverenini durum hakkında bilgilendiren çalışanı; yeni doğum yapmış çalışan ise yeni doğum yapmış ve işverenini durumu hakkında bilgilendiren çalışanı ifade etmektedir. Bu tanımlardan yola çıkıldığında kadın çalışanın gebelik hali, yeni doğum yapması, emzirmeye başlaması hakkında işverene bilgi vermesi önem taşımaktadır. Böylelikle işveren, kadın çalışanı günde 7,5 saatten fazla çalıştıramayacak ve fazla çalışma yapmasını talep edemeyecektir.

D.Kısmi Süreli İş Sözleşmesiyle Çalışan İşçiler

Kısmi süreli iş sözleşmesi; İK m. 13/1 hükmü uyarınca işçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği'nin 6. maddesinde ise kısmi süreli çalışma, işyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda tam zamanlı çalışan bir işçi için haftalık çalışma süresinin 45 saat olduğu bir işyerinde, haftalık çalışma süresinin 30 saat ve altında kararlaştırılması halinde işçinin kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalıştığı kabul edilecektir. FÇY m. 8/1-d hükmüne göre kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçiler fazla çalışma yapamayacaktır. Öğretide ise kısmi süreli çalışanlar için fazla çalışma yasağının düzenlenmesinin Anayasa'nın 48. maddesinde yer verilen çalışma ve sözleşme özgürlüğüne⁴ ve İK m. 41 hükmüne aykırı olduğunu savunan görüşler⁵ bulunmaktadır.

E.Yer Altında Maden İşlerinde Çalışan İşçiler

İK m. 63/1 hükmünde, yer altı maden işlerinde çalışan işçilerin çalışma süresinin günde en çok yedi buçuk, haftada en çok otuz yedi buçuk saat olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda işverenin hem günlük hem de aylık çalışma süresi sınırlamalarına dikkat etmesi gerekecektir. Nitekim yapılan işin niteliği itibarıyla çalışanların sağlığının korunması amacıyla normal çalışma süresinden farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. Bununla birlikte İK m. 41/9 hükmünde, yer altında maden işlerinde çalışan işçilere olağan nedenlerle fazla çalışma yaptırılmayacağı öngörülmüştür. Aynı düzenlemeye FÇY m. 8/1-e bendinde de yer

⁴ Anayasa Madde 48-

Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.

Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır.

⁵ a.ge., Süzek, s.830.

verilmiştir. Bu bağlamda yer altı maden işlerinde çalışan işçilerin fazla çalışma yapabilmesi için ancak zorlayıcı veya olağanüstü nedenlerle fazla çalışmanın şartlarının oluşması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılacak fazla çalışma uygulaması hukuka uygun olmayacaktır.

SONUÇ

4857 sayılı İş Kanunu'nun 41. maddesinde fazla çalışma sistemi düzenlenmiştir. İşyerindeki faaliyetin, üretimin devam etmesi için işverenin işçiden onay alması şartıyla fazla çalışma talep etmesi mümkün olmakla birlikte işçinin sağlığının ve sosyal hayatının korunması da önem arz etmektedir. Bu nedenle Kanun'daki düzenlemelerin yanı sıra yönetmeliklerle de işçilerin korunması sağlanmıştır. Söz konusu hükümlerle fazla çalışmaya süre sınırı getirilmiş ve yıllık 270 saatten, günlük ise 11 saatten fazla işçinin çalıştırılmayacağı ortaya konmuştur. Ayrıca bazı işler ve işçiler ise nitelikleri itibarıyla fazla çalışma yapmaya uygun olmadığından bu iş ve işçiler için fazla çalışma yasaklanmıştır.

Fazla çalışma yasağına konu edilen işler; niteliği gereği insan sağlığına olumsuz etki yapmakta, çalışanın sosyal hayatına zarar vermektedir. Hal böyleyken günlük ve/veya haftalık olağan çalışma süresi içinde dahi işçi için tehlike arz eden bu işlerde ayrıca fazla çalışma uygulamasına izin verilmemesinin yerinde olduğu kanaatindeyiz.

Bununla birlikte yapılan işin niteliğinden bağımsız olarak işçinin fiziksel ve biyolojik durumu gibi özellikleri dikkate alınarak fazla çalışma yaptırılmasının yasaklandığı durumlar da iş hukukumuzda düzenlenmiştir. On sekiz yaşını doldurmamış işçiler, fazla çalışma yapmasının sağlığı için uygun olmadığı doktor raporuyla belirlenen işçiler, gebe, yeni doğum yapmış ve emziren işçiler ile yer altında maden işlerinde çalışan işçiler bu kapsamdadır. Kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçilerin fazla çalışma yapamaması doktrinde eleştirilmekle birlikte düzenlemenin emredici olması sebebiyle işverenin bu yasağa uygun davranması sağlıklı olacaktır. Zira fazla çalışma yasaklarının uygulanmaması

veya kanunda öngörülen süre sınırlarının aşılması halinde işveren idari para cezası ödemek durumunda kalabilecek ve işçi, iş sözleşmesini haklı nedenle feshedebilecektir.

SENDİKAL TAZMİNAT HAKKININ KAPSAMI VE İŞE İADE DAVALARI

Setenay KAYA
Stj. Avukat

ÖZET

Sendikal tazminat kavramı, önceden de uygulamada var olan bir yaptırım olmakla birlikte, ilk kez 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu kapsamında kanuni düzenlemeler arasında yerini almıştır. Söz konusu düzenleme çerçevesinde işçiye tanınan sendikal güvence, işveren nezdinde de yaptırımı bağlanarak kanunen korunmaya başlanmıştır. İşbu makalede; öncelikle sendikal güvence kavramı açıklanacak, sonrasında ise sendikal tazminat hakkının kapsamı, kullanımı ve işe iade davaları ile birlikte uygulanması ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sendikal Güvence, Sendikal Tazminat, İşe İade Davalarında Sendikal Tazminat.

GİRİŞ

Sendikal güvence, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu (“STİSK”)’nun 25. maddesinde düzenlenmiş olup işbu madde hükmü uyarınca; işçilerin işe alınmaları ve işten çıkartılmaları sendika üyelikleri ile ilgili herhangi bir şarta bağlanamayacağı gibi, çalışmalarını esnasında da işverence sendika üyesi olan ve olmayan işçiler arasında herhangi bir ayırım gözetilemeyecektir.

I. SENDİKAL TAZMİNAT

4773 sayılı “İş Kanunu, Sendikalar Kanunu ile Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile getirilen düzenleme uyarınca iş sözleşmesi sendikal nedenlerle feshedilen işçinin sendikal tazminat talebinde bulunabilmesi mümkün değilken işçi yalnızca işe iade talebinde bulunabilmekteydi. Fakat 6356 sayılı Kanun’un getirdiği isabetli değişikliklerle sendikal tazminat ve işe iade davası arasındaki zorunlu bağlantı ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle işçiler artık işe iade davası açmalarına gerek olmadan sendikal tazminat davası açabilmektedirler. Bunun yanı sıra, 6356 sayılı Kanun’un getirdiği düzenleme kapsamında işçinin işe iade davası açma hakkı

devam etmekte olup açılan bu davada işçi, işverene başvuru yapmasından veya işverence işe başlatılmış olmasından bağımsız olarak sendikal tazminata hak kazanabilmektedir.

Sendikal nedenlerle iş sözleşmesinin feshedildiği iddia edildiği durumlarda, 6356 sayılı Kanun’un ilgili düzenlemesi kapsamında; feshin geçersizliği öne sürülerek bir ay içerisinde sendikal nedenlerle işe iade davası açılabileceği gibi sendikal tazminat talepli dava da açılabilecektir.

Sendikal nedenle açılan işe iade davası sonucunda ortaya çıkabilecek durumlar aşağıda belirtildiği gibidir.

- Fesih geçerliliğine hükmedilerek işe iade davası reddedilebilir.

- Feshin geçersizliğine hükmedilirken sendikal nedene dayanmadığı sonucuna varılabilir. Bu durumda işçinin işe iade davası sonuçlarından yararlanabilmesi için işverene başvuruda bulunması ve işverenin işe başlatmaması gerekecektir.

- Feshin geçersizliğine ve sendikal nedene dayandığına hükmedilebilir. Bu durumda ise, işe iadede bağımsız olarak sendikal tazminata hükmedilecek ve bu tazminat işçinin başvurusundan, işverenin başlatıp başlatmamasından bağımsız tutulacaktır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, işçinin başvurusunun aranmaması

durumunun yalnızca sendikal tazminat istemine özel olduğudur. Bu durumda işe iade davasının genel gerekliliklerine ilişkin herhangi bir değişiklik yaratılmamaktadır. Bir diğer deyişle, eğer işçinin talebi sendikal tazminat değil de geriye doğru dört aylık ücreti ise bu halde işçinin işbu ücrete hak kazanması işverene başvurması gerekecektir. İşçi, davada verilen hükmün sendikal tazminat alacağına ilişkin fıkrasını şarta bağlı olmadan icraya koyabilecekken, geriye doğru ücretin hak edilmesine ilişkin fıkrayı icraya koyabilmek için başvuru yapmış ve işverenin çağırısına icabet etmiş olmalıdır. Bu süreç belirlenmeden hükmün icrası mümkün olmayacaktır.

- Sendikal işe iade davası açmış olan işçi davayı kazanabilir. İşçi, sonrasında işe başlatılması durumunda sendikal tazminattan ve geriye doğru ücretten yararlanırken; başlatılmaması durumunda ise sendikal tazminat ve geriye doğru ücretten yararlanırken ayrıca bir de işe başlatmama tazminatından yararlanamaz.

II.ANAYASA MAHKEMESİ'NİN EMSAL NİTELİKLİ 22.10.2014 TARİH VE E.2003/1 SAYILI KARARI

Anayasa Mahkemesi 22.10.2014 tarih ve E. 2003/1 sayılı emsal kararında, 6356 sayılı Kanun'un 25/4 maddesinde "İşverenin fesih dışında yukarıdaki fıkralara aykırı hareket etmesi hâlinde işçinin bir yıllık ücret tutarından az olmamak üzere sendikal tazminata hükmedilir." şeklindeki hükmünden "fesih dışında" ibaresini ve 25/5 maddesinde "Sendikal bir nedenle iş sözleşmesinin feshi hâlinde işçi, 4857 sayılı Kanun'un 18, 20 ve 21 inci madde hükümlerine göre dava açma hakkına sahiptir." şeklindeki hükmünden ise "18" ibaresini Anayasaya aykırı görerek iptal etmiştir.

İşbu iptal kararının sonucunda;

- İş güvencesine tabi olmayanlar da sendikal feshe karşı işe iade davası açabilecek ve sendikal tazminat talep edebilecektir.

- Hem belirli hem belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalışanlar bu haktan yararlanabilecektir.

- İşe iade davası için öngörülen 30 işçi, altı ay ve belirsiz süreli olma koşulları ortadan kaldırılacaktır.

- Deniz İş ve Borçlar Kanunu'na tabi olanlar işe iade davası açamayacak; sendikal fesih halinde yalnızca sendikal tazminat isteyebilecektir.

- İş güvencesi olmayanların da açabileceği sendikal işe iade davası, madde 21'de yer alan arabuluculuk ve dava sürecine tabi olacaktır. Feshin yazılı olması ve fesihten önce savunma alınması zorunluluğu ise aranmayacaktır.

- Sendikal işe iade davasını açan taraf iş güvencesi kapsamındaki işçi olduğu zaman, sendikal nedenin tespit edilmemesi durumunda mahkeme feshin geçerli olup olmadığı yönünde inceleme yapacakken; davayı açan iş güvencesine tabi olmayan bir işçi olduğu zaman yalnızca feshin sendikal nedenle yapıp yapılmadığına bakacak, (fesihte geçerli nedenin varlığı ya da feshin haksız olup olmadığı gibi) başkaca hiçbir değerlendirmede bulunmayacaktır.

- İş güvencesine tabi olmayan bir işçinin açtığı sendikal işe iade davasında da işçinin dava tarihindeki ücreti esas alınacaktır. Ayrıca bu işçi için de geriye doğru dört aylık ücrete ve başvurudan bağımsız olarak bir yıllık ücret tutarından az olmamak kaydıyla sendikal tazminata hükmedilebilecektir.

- İşe iade davası sendikal nedenin bulunamaması sebebiyle reddedilen işçinin; ayrıca sendikal tazminat davası açamaması gerekecektir. Zira işe iade davasında verilen sendikal tazminatın reddi yönündeki karar bu durumda kesin hüküm teşkil edecek ve bu yönde itiraz mahkemece ileri sürülebilecektir.¹

¹ Ekmekçi, Ömer, *Toplu İş Hukuku Dersleri, İstanbul. 2018, s. 112.*

III. SENDİKAL TAZMİNATIN MİKTARI

Sendikal tazminat miktarının alt sınırı bir yıllık çıplak ücrettir ve uygulamada genellikle alt sınırdan hesaplama yapılmakta, bir yılın üzerinde tazminata karar verilebilmesi için gerekçe belirtilmesi zorunluluğu aranmaktadır. Sendikal tazminat miktarının belirlenmesi; somut olayın özelliği ve sendika özgürlüğüne karşı gerçekleştirilen ihlalin ağırlığı göz önünde tutulmak üzere hâkimin takdirine bırakılmıştır.

Tazminat miktarının hesabında kıdem süresine göre kıyaslamaya gidilmesi ise Yargıtay nezdinde kabul gören bir diğer uygulamadır. Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 25.03.2015 tarih ve E.2015/9209 sayılı kararında bu uygulamaya ilişkin "*Sendikal nedene dayalı fesihlerde sendikal tazminatın en az 1 yıllık ücret tutarında belirleneceği ifadesiyle alt sınır belirlenmiş ancak üst sınır açık bırakılmıştır. Dairemiz ..sendikal tazminatın belirlenmesinde de kıyasen 6 ay ile 5 yıl arasında kıdemi olan işçi için 1 yıllık ücret tutarında, 5 yıl ile 15 yıl arasında kıdemi olan işçi için 1 yıl 1 ay, 15 yıldan fazla kıdemi olan işçi için 1 yıl 2 aylık ücreti tutarında sendikal tazminatın belirlenmesinin hakkaniyete uygun bir çözüm olacağını öngörmektedir.*" şeklinde hüküm kurulmuştur.

IV. İSPAT YÜKÜ

6356 sayılı Kanun'un 25. maddesinde düzenlendiği şekliyle;

- Sendikal nedenle fesih durumunda; fesih nedenini ispat yükü işverene, işverenin ileri sürdüğü sebebe dayanmadığının ispat yükü ise feshin sendikal nedene dayandığını iddia eden işçiye aitken,

- Fesih dışındaki sendikal tazminat taleplerinde; ispat yükü işçidedir. Ancak işçi ispata yönelik güçlü bir durum ortaya koyduğu zaman, ispat yükü yer değiştirecek ve bu defa işveren taraf davranışının nedenini ispatla yükümlü olacaktır.

V. SENDİKAL FESHİ GEÇERLİ KILAN FAALİYETLERİN NİTELİĞİ

Her ne kadar sendikal faaliyette bulunma işçiye verilmiş bir hak olsa ve sendikal nedene dayanan fesihlerde yukarıda yer verilen işçi lehine prosedürler işletilecek olsa da işyerinde bildiri dağıtılması, toplantıların yapılması ya da duvarlara afiş vb. asılması bu hakkın sınırları içerisinde yer almayacaktır. Bu gibi durumlarda, işyerinde sendikal faaliyette bulunabilmek için işverenin izninin alınması gereklidir. İşyerinde izni dışında gerçekleştirilen sendikal faaliyetler sebebiyle, işveren mevcut fiilin ağırlığına göre iş sözleşmesini geçerli veya haklı nedenle feshedebilecektir.

SONUÇ

Sonuç olarak, sendikal tazminat kavramı 6356 sayılı STİSK kapsamında, işçinin işe alım sürecinde olduğu gibi çalışmalarını sürdürdüğü süreçte ve sözleşmesinin feshedilmesi sürecinde sendikal ayrımcılıkla karşılaşması halinde ihlal edilecek olan sendikal özgürlüğünü koruma amacıyla düzenlenmiştir. Sendikal nedenle açılan işe iade davalarına ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 22.10.2014 tarih ve E.2003/1 sayılı emsal nitelikli kararıyla işe iade davası açma koşullarından ayrık düzenlemelere gidilerek iş güvencesi kapsamında olmayan işçiler ile belirli süreli iş sözleşmesi ile çalışan işçilere de işe iade talebiyle dava açma hakkı tanınmış ve böylece kanunen sağlanan sendikal güvencenin kapsamı genişletilmiştir.

SAĞLIK HUKUKUNDA HEKİM İLE HASTA VE HASTA İLE HASTANE ARASI İLİŞKİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Zeynep GÜLAY

Avukat

ÖZET

Sağlık hukukunun temelini yaşam ve sağlık hakkı oluşturmaktadır. Sağlık hukuku, sağlık hizmetlerinin işleyişi, uygulanması ve bu uygulama sırasında çıkabilecek sorunların çözümünde geçerli olan hukuk kuralları bütünüdür. Tıp hukuku olarak da bilinen sağlık hukuku, hastaların haklarını koruduğu gibi, hekimlerin ve sağlık çalışanlarının da haklarını korur. Buna bağlı olarak, hasta, hekim ve sağlık çalışanları arasında oluşacak anlaşmazlıklarda tarafların mağdur olmamaları için sağlık hukuku hükümleri uygulanır. Ancak, hasta ve hekim arası hukuki ilişkinin niteliği somut olaya göre değişiklik göstermekte olup, bu ilişkinin belirlenmesi hasta ve hekim ilişkisinden kaynaklı açılan davaların niteliğinde büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada, hasta ve hekim arası hukuki ilişkinin niteliği gerek doktrin gerek Yargıtay kararları ışığında değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Hukuku, Hekim İle Hasta Arası İlişki, Hekim İle Hasta Arası Uyuşmazlıklarda Hukuki Nitelik.

GİRİŞ

Genel olarak kabul edilen görüşe göre, hekim ile hasta arasındaki ilişki sözleşmesel bir ilişki olup; sözleşmenin konusunu, hekimin hastasını öncelikle bilgilendirerek yapılacak tıbbi müdahaleler konusunda aydınlatması, tıbbi standartlara uygun olarak muayene ile özenli ve dikkatli davranarak teşhis koyması ve tedavi etmesi oluşturur. Gerek 818 sayılı eski Borçlar Kanunu'nda, gerekse 6089 sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu'nda hekim ile hasta veya hastane ile hasta arasındaki ilişkiyi düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu durum da taraflar arasındaki ilişkinin ne tür bir ilişki olduğuna dair görüş ayrılıklarına ve belirsizliklere yol açmaktadır. Söz konusu görüş ayrılıklarının ortak noktası, genelde hekim ile hasta ve hastane ile hasta arasındaki ilişkinin sözleşme niteliği taşıdığı yönündedir. Bu çalışmamızda, taraflar arasındaki ilişkinin hukuki niteliği konusundaki görüşlere doktrin ve Yargıtay Kararları ışığında değinilecektir.

I. HEKİMLİK SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLER

Bağımsız çalışan hekim ile hasta arası veya özel hastane ile hasta arasındaki hukuki ilişkinin niteliği dört ayrı başlık altında incelenmelidir; bu ilişkinin niteliği somut olaya göre değişkenlik göstermekte olup, vekalet, eser veya hizmet sözleşmesine dayanabileceği gibi, sui generis olarak adlandırılan kendine özgü bir sözleşme ilişkisine de dayanabilmektedir.

1. Vekalet Sözleşmesi Olduğu Görüşü

Hekim ile hasta arasındaki sözleşmenin vekalet nitelikli bir sözleşme olduğu görüşünün çoğunlukta olduğunu söylemek mümkündür. Bu görüşte olan yazarlar, hekimin tıbbi müdahale yapma borcu ile belli bir iş görmeyi borçlandığı ve hastanın da teamülden dolayı hekime ücret ödediğini, hekimin sonucu değil de yapılan tıbbi müdahalenin tıbbi standartlara uygun olarak dikkatli ve özenli yapılmasını taahhüt ettiği ve son olarak hekimin hastanın emir ve talimatları ile borcunu yerine getirmediği için hekim ile

hasta arasındaki sözleşmenin vekalet sözleşmesi olduğunu savunmuşlardır. Özellikle hekim ile hasta arasındaki sözleşmede tedavi sonucunun garanti edilmemesi, hekimin kusuru bulunmaksızın başarısızlıkla sonuçlanan tıbbi müdahalelerin başarılı olmamasının riskinin hekime ait olmaması hekimlik sözleşmesinin vekalet akdi niteliği taşıdığına dair görüşlerin çoğalmasına sebep olmuştur.¹

Yargıtay bir kararında hekim ve hasta arasındaki sözleşmenin vekalet akdi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini şu şekilde belirtmiştir; *“..Mesleki bir iş gören; doktor olan vekilin ona güvenen müvekkilin titiz bir ihtimam ve dikkat göstermesini beklemekte haklıdır. Titiz bir özeni göstermeyen vekil, vekaleti gereği gibi ifa etmemiş sayılır. Doktorlar hastalarının zarar görmemesi için yalnız mesleki değil, genel hayat tecrübelerine göre herkese yüklenebilecek dikkat ve özeni göstermelidir.”*² Bu noktada belirtmek isteriz ki taraflar arasında herhangi bir sözleşme ilişkisinin olmadığı ve hastanın rızasının da olumlu ya da olumsuz yönde var olmadığı durumlarda, hekimin, hastanın yararına tıbbi bir müdahalede bulunması halinde vekaletsiz iş görmeden söz edilmektedir.

Örneğin, bilinci kapalı bir hastaya, hekimin tıp biliminin kuralları çerçevesinde yapacağı müdahale vekaletsiz iş görme olarak değerlendirilir ve hukuka uygun görülür. Aynı şekilde, bir toplantı ya da bir seyahat esnasında aniden fenalaşan bir kişiye, yakında bulunan bir hekimin ilk müdahalede bulunması yine vekaletsiz iş görme hükümlerine göre değerlendirilecektir. Bu hallerde, hastanın varsayılan rızasına ve üstün özel yararına uygun bir tıbbi müdahale olduğundan, bunun bir haksız fiil olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Vekaletsiz iş görme hükümlerine başvuru bir başka durum ise, ameliyat devam ederken

beklenmeyen ve hayati önem taşıyan bir durumun ortaya çıkmasıdır. Kural olarak hekim, hastasını aydınlatarak rızasını almış ve yapacağı tıbbi müdahale bu şekilde başlamıştır. Ancak, tıbbi müdahale devam etmekte iken daha önceden tespit edilememiş olan hayati bir durum ortaya çıkarsa ve hekim hastasının rızasını almadığı halde (ya da varsayılan rızasına dayanarak) ameliyata devam ederse yine vekaletsiz iş görmüş kabul edilir.³

2. Eser Sözleşmesi Olduğu Görüşü

Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında görüleceği üzere, genel cerrahi müdahaleler vekalet sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Buna karşılık estetik müdahalelerde, eser sözleşmesi uygulama alanı bulmaktadır. Eser kavramından ne anlaşılması gerektiği kanunda açık değildir. Bazı yazarlar, insanın emek ürünü olan ve bir bütünlük arz eden, iktisadi değeri bulunan her ürünün, maddi nitelikte olsun veya olmasın eser olarak kabul edileceği görüşündedir.⁴ Önemli olan insan emeği ürünü olan çalışmanın tek bir görüntü olarak ortaya çıkan ve bütünlük arz eden bir çalışma olmasıdır. Vekalet ile eser sözleşmesi arasındaki en önemli fark, vekalet sözleşmesinde hekim sonucu hiçbir zaman taahhüt etmezken (edemezken), eser sözleşmesinde yüklenici taahhüt ettiği sonucu meydana getirmeyi üstlenir. Bu durum Yargıtay’ın bir kararında şu şekilde ifade edilmiştir *“Hekimin bir sonuç taahhüdü altına girdiği durumlarda somut olaya eser sözleşmesi uygulanır. Bilindiği üzere, vekalet sözleşmesinde bir sonuç taahhüdü bulunmaz. Vekil, vekaletini aldığı işi sadakat ve özen ilkelerince yerine getirmekle sorumlu olup, meydana gelen sonuçtan sorumlu tutulmaz. Oysa eser sözleşmesinde yüklenici, bir eser meydana getirme taahhüdünü vermiştir.”*⁵ Yargıtay’ın birçok kararında liposuction (yağ alma)⁶, karın germe ameliyatı,⁷ protez diş yapımı,⁸

¹ Bahu Güneş, *Hekimin Hukuki Sorumluluğu*, İstanbul, 2016, s. 48-49

² Yargıtay 13. Hukuk Dairesi’nin 1994/8557 E. 1994/2138 K. 04.03.1994 Tarihli Kararı

³ Atiye Uygur, *Hekimi Sözleşmeden Doğan Sorumluluğu, Doktora Tezi*, 2009, www.tez.yok.gov.tr (erişim tarihi: 17.05.2018), s.24

⁴ Tandoğan, S.İ.; Yavuz, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, İstanbul 2004, s.450.

⁵ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 2015/17764 E. 2016/1256 K. 08.02.2016 Tarihli Kararı

⁶ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 2015/ 1871 E. 2016 / 1669 K. 11.02.2016 Tarihli Kararı

⁷ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin. 2015/11672 E. 2016/4827 K. 29.03.2016 Tarihli Kararı

⁸ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 2015/3475 E. 2016/4827 K 16.02.2016 Tarihli Kararı

dişlere implant veya köprü yapılması,⁹ diş çekimi veya dolgu yapılması,¹⁰ protez damak yapımı,¹¹ burun ameliyatı,¹² yüz gerdirme ameliyatı,¹³ lazer epilasyon işleminin¹⁴ eser sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini açıkça belirtilmiştir. Görüleceği üzere, hekimin tedavi amacı taşımayan, sadece estetik amaçlı müdahalelerin eser sözleşmesindeki kanuni tanıma uygun olarak eser olarak kabulü ve sonucun taahhüt edildiğinin kabulü ile hekim ile hasta arasındaki bu müdahaleleri içeren sözleşmelerinde eser sözleşmesi olarak kabul edilmesi gerektiği görüşü oldukça yaygındır. Bu görüşü savunanlar, yapılan estetik içerikli müdahalelerde sonucun taahhüt edildiği ve bu nedenle estetik müdahale yapılan hastanın hakkını korumak gerektiğinden yola çıkarak bu gibi müdahalelerde hekim ve hasta arasındaki sözleşmeye istisna sözleşmesi hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşündedirler.¹⁵

3. Hizmet (İş) Sözleşmesi Olduğu Görüşü

Hekim ile hasta arası ilişkinin hizmet sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşünen azınlık bir grup vardır. Ancak hekim ile hasta arasındaki sözleşmeyi, hizmet sözleşmesi olarak nitelendirmek hizmet sözleşmesinin ayırıcı unsurlarından dolayı yanlış olacaktır. Zira hekim, hastasını belirli veya belirli olmayan bir süre için tedavi etmeyi değil, belli ya da belli olmayan bir zamana bağlı olmaksızın serbestçe tedavi etmeyi borçlanmaktadır. Ayrıca hekim tıbbi müdahaleyi hastanın direktif ve talimatlarına bağlı olmaksızın, mesleğinin gerektirdiği

şekilde yerine getirmektedir.¹⁶ Doktrinde hizmet sözleşmesinin belli veya belirli olmayan süreyle iş görme unsurundan dolayı ile hekimliğinin hizmet sözleşmesi niteliğinde olduğunu kabul eden görüşler mevcuttur. Bu görüşe göre; aile hekimi, sağlık problemleriyle ilgilendiği aileyle belirli veya belirsiz süre içinde hizmet sunduğundan, aile hekimi ile aile arasındaki sözleşmenin hizmet sözleşmesi olduğu savunulmaktadır.¹⁷

4. Sui Generis (Kendine Özgü Sözleşme) Olduğu Görüşü

“Sui Generis” kavramı, kendine özgü, nevi şahsına münhasır, alışılmış türlere girmeyen özel durum olarak tanımlanmaktadır.¹⁸ Kendine özgü yapısı olan bu sözleşmeler kanunlarda belirtilen hiçbir sözleşme tipine girmemekte, yapısal olarak tamamen farklılık arz etmektedirler. Bu sözleşmelerde, kanunda düzenlenmiş nitelikleri izin verdiği ölçüde benzeyen sözleşmelere uygulanan kanun hükümleri uygulanır. Eğer çıkan bir uyuşmazlık Borçlar Özel Hükümler bölümünde bulunan sözleşmelerde bulunmaz ise Borçlar Hukuku Genel Hükümler bölümündeki düzenlemelere de başvurulur. Nitekim kendine özgü yapısı olan sözleşmelere ilişkin hukuki ihtilafların çözüm yolları genelde mahkeme içtihatlarıyla tespit edilmiş adet hukukunda bulunur. Bu vesileyle hakim, TMK m.1 uyarınca kendisi hukuk yaratma yoluyla ihtilafları çözebilir.¹⁹ Doktrinde ve Yargıtay kararlarında çoğunlukla hekim ile hasta arasındaki sözleşmenin niteliklerinin ve mahiyetinin aynı olma gerekçesiyle vekalet sözleşmesi olduğu savunulsa

⁹ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2014/12673 E. 2015/6389 K. 15.04.2015 Tarihli Kararı

¹⁰ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2015/3391E. 2016/2393 K. 23.02.2016 Tarihli Kararı

¹¹ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2015/12780 E. 2016/5642 K. 12.04.2016 Tarihli Kararı

¹² Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2015/9077 E. 2016/5505 K. 11.04.2016 Tarihli Kararı

¹³ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2015/12079 E. 2015/19759 K. 07.12.2015 Tarihli Kararı

¹⁴ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 2015/11332 E. 2015/18789 K. 25.11.2015 Tarihli Kararı

¹⁵ Ahmet Ekşi, *İslam Hukukunda Hekim ile Hasta Arasındaki İlişkinin Hukuki Niteliği*, *Tıp Hukuku Dergisi*, C.1, İstanbul, 2012, s.36; Mehmet Ayan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Konya, 2013, s.55

¹⁶ Köksal Bayraktar, *Yeni TCK ve Hekimin Sorumluluğu, A'dan Z'ye Sağlık Hukuku Sempozyum Notları*, İstanbul Barosu 2.Ulusal Sağlık Hukuku Sempozyumu, İstanbul, 2007, www.nadirkitap.com, (21.05.2018), s.35

¹⁷ Safa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta, 22. basım, İstanbul 2011, s.12

¹⁸ Battal Yılmaz, *Aydınlatılmış Rıza, Sağlık Hukuku Digestası, Yıl:1 Sayı:1*, Ankara, 2009, www.ankarabarosu.org.tr (erişim tarihi: 30.06.2018), s.631

¹⁹ Cevdet Yavuz, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, İstanbul 2004, s.12-13

da; azınlıkta kalan bir görüş de bu sözleşmenin kendine özgü yapısı olan ve kendine has özellikleri taşıyan sui generis bir sözleşme olduğunu savunmaktadır.

II.HASTANE İLE HASTA ARASINDAKİ HUKUKİ İLİŞKİ

1. Özel Hastane Olması Halinde

Hasta, özel bir hastaneye tedavi amacıyla başvurduğunda, taraflar arasında bir sözleşme ilişkisi doğar. Bu sözleşme ilişkisi hasta ile hekim arasında kurulmaz. Sözleşme ilişkisi özel hastane ile hasta arasında kurulmuş olur. Hekim sözleşmenin bir tarafı olarak sözleşmede yer almaz. Bu nedenle hastaya karşı sorumluluk gerektiren bir durumda hekimin sözleşmeye aykırılık nedeniyle sorumluluğuna gidilemez. Bu durumda hekim TBK'nın 49. maddesinde yer alan haksız fiil hükümlerinden sorumlu olur. Çünkü bu durumda hasta ile hekim arasında sözleşmesel bir ilişki değil, aksine hâksız fiil ilişkisi mevcuttur. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, hasta ve hastane arasında sözleşme ilişkisi mevcut olup, bu sözleşmenin niteliği somut olaya göre değişmektedir. Ayrıca özel hastanenin, bünyesinde çalıştırdığı hekim nedeniyle TBK'nın 116. maddesinde yer alan yardımcı kişilerin fiillerinden sorumluluk gereğince de hastaya karşı sorumluluğu bulunmaktadır.

2. Kamu Hastanesi Olması Halinde

Kamu hastanelerinde yapılan tıbbi müdahalelerden doğan zararlar bakımından sorumluluk özel hukuk kurallarına değil, kamu hukuku esaslarına göre belirlenmelidir. Kamu hastanelerinde ise sözleşme ilişkisi değil idare hukuku ilişkisi söz konusudur.²⁰ Yargıtay bir kararında kamu hastanelerinde yapılan yanlış tıbbi uygulamalar için davanın idareye karşı açılması gerektiğini şu şekilde açıkça belirtmiştir; “..Öyle ise, dava idare aleyhine açılıp, husumetin de idareye yöneltmesi gerekir. Yerel mahkemece açıklanan

yönler gözetilerek, davalı doktor A.Y. hakkındaki davanın husumet yokluğu sebebiyle reddedilmesi gerektiği gözetilmeyerek işin esasının incelenmiş olması usul ve yasaya aykırıdır.”²¹ Verilen bu karar ile hasta ve hekim arasında bir sözleşme ilişkisi bulunmadığı, aksine hasta ve hastane arasında idare hukuku ilişkisinin bulunduğu, bu sebeple husumetin hekime değil, idareye yöneltmesi gerektiği vurgulanmıştır.

SONUÇ

Bağımsız çalışan hekim ile hasta arası veya özel hastane ile hasta arasındaki hukuki ilişkinin niteliği dört ayrı başlık altında incelenmelidir; bu ilişkinin niteliği vekalet, eser (istisna) veya hizmet (iş) sözleşmesine dayanabileceği gibi, hiçbir sözleşme tipi içine girmeyen sui generis olarak adlandırılan kendine özgü bir sözleşme ilişkisine de dayanabilmektedir. Belirtmek isteriz ki bağımsız çalışan hekim ile hasta arası hukuki ilişkinin tarafları hekim ile hasta, özel hastane bünyesinde çalışan hekim ile hasta arası hukuki ilişkinin tarafları ise hekim ile hastanedir. Yani özel hastanede çalışan hekim veya yardımcı personel sözleşmenin tarafı olmaz. Dolayısı ile de hasta doğrudan hekim veya yardımcı personel ile değil, hastane ile muhatap olur. Bu durumda hekim, hastane adına hastaya tedavi hizmeti sunan kişi olarak TBK uyarınca ifa yardımcısı durumundadır. Ancak haksız fiil söz konusu olması halinde, meydana gelen zararlardan ötürü ilgili hekim veya personel sorumlu tutulmaktadır. Kamu hastanesinde çalışan hekim ile hasta arası ilişkide ise, sözleşme ilişkisinin yerini idare hukuku ilişkisi almaktadır. Bu durumda da taraflar hekim ile hasta olmamakta, hastane ile hasta olmaktadır. Ancak bu durumda da kamu görevlisi olan hekimin görevini yaparken kusurlu davranışta bulunmasının hizmet kusuru mu yoksa hizmetten ayrılabilen kişisel kusur mu olduğunun tespiti gerekmektedir. Çünkü kamu görevlisi olan hekimin kusurunun hizmet kusuru olması halinde, idari yargıda dava açılacak ve hukuki ilişkinin tarafları hastane ve hasta olacaktır. Ancak hekimin

²⁰ Hakan Hakeri, *Tıp Hukuku*, 7. Baskı, Ankara, 2013, s.601

²¹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2013/4-579 E. 2014/155 K. 26.02.2014 Tarihli Kararı

hizmet kusurundan ayrılan kişisel kusurunun olması halinde, adli yargıda dava açılacak ve hukuki ilişkinin bir tarafı doğrudan hekim olup, haksız fiil hükümlerine göre sorumlu tutulacaktır.

Tüm bu açıkladığımız değişken durumlar karşısında, hekim ile hasta arası ilişkinin hukuki niteliğinin her bir somut olaya göre farklılık gösterdiğini söylememiz mümkündür. Bu durumda Yargıtay'ın da kabul ettiği üzere yapılacak iş, her hukuki ilişkiyi kendi içerisinde değerlendirmek ve uygun hukuki statüye koymaktır. Fakat her ne kadar somut ilişkiye göre hukuki ilişkinin tayin edilmesi gerektiğini belirtsek de gerek 818 sayılı Eski Borçlar Kanunu'nda, gerekse 6098 sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu'nda hekim ile hasta arası ilişkinin niteliğine dair herhangi bir hükme yer verilmemiş olması görüş ayrılıklarına ve belirsizliklere yol açmaktadır. Kanaatimizce, hekim ile hasta arası ilişkinin hukuki niteliğini belirleyen düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Çünkü ancak bu şekilde belirsizlikler ortadan kalkacak ve görüş birliği oluşacaktır.

VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMİYEN DEFTER-BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZ

Av. Gözde SARUHAN BERK
Kıdemli Avukat

ÖZET

Mükellefler yapmış oldukları faaliyetin bir gereği olarak belirli amaçların yerine getirilmesi amacıyla defter tutmakla yükümlüdürler. Bu yükümlülüğü yerine getiren mükellefler vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından talep edildiği zaman bu defter ve belgeleri inceleme elemanına sunmak zorundadırlar. Vergi inceleme elemanı tarafından defter belge ibrazı talep edilmesine rağmen mükellefler tarafından bu belgelerin ibraz edilmemesi ise vergi kanunları açısından belirli yaptırımlara tabi tutulmuştur.

Bu çalışmamızda, vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter-belgelerin, dava sürecinde mahkemeye ibraz edilmesi durumu ve sonuçları ele alınacak olup; konu güncel mahkeme kararları ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Defter-Belge İbrazi, Vergi İncelemesi, VUK m. 359, VUK m. 227, Süresi Geçtikten Sonra İbraz.

GİRİŞ

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından defter ve belgelerin istenmesi, yazılı olarak talep edilir ve bu talepte mükelleflere defter ve belgelerinin ibrazı için en az on beş gün süre verilir.

Mükellefler tarafından bu süre içerisinde defter ve belgelerin ibrazı yapılabileceği gibi, ek süre de talep edilmesi mümkündür. Ancak bazı durumlarda mükellefler tarafından defter ve belge ibrazının vergi incelemesi sırasında yapılmadığı görülmektedir.

Bu durumda ise vergi inceleme elemanları tarafından vergi kanunları uyarınca çeşitli yaptırımlar uygulanmakta ve süreç dava aşamasına ilerlemektedir.

Vergi incelemesi sürecinde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin bu belgeleri dava sürecinde mahkemeye ibraz etmesinin, karşı karşıya

kaldıkları vergisel yükümlülükleri (vergi tarhiyatı – vergi cezaları – KDV indirimlerinin reddi – kaçakçılık suçu vb.) bertaraf edip etmeyeceği tartışmalı bir konudur.

I. TUTULMASI MECBURİ OLAN DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ MECBURİYETİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun “Defter Tutacaklar” başlıklı 172. maddesine göre,

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçiler

defter tutmakla yükümlüdürler.

VUK’un “Defter ve vesikaları muhafaza” başlıklı 253. maddesine göre, “Vergi Usul Yasası hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle Vergi Usul Kanunu’nun 227. maddesinden sonra başlayan kısımda belirtilen düzenledikleri vesikaları, ilgili

buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”¹

Her ne kadar VUK açısından, tutulan defterlerin ve düzenlenen belgelerin; düzenlendiği yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl muhafaza edilme zorunluluğu bulunmasına karşılık; Türk Ticaret Kanunu’na göre tutulan defterlerin ve düzenlenen belgelerin; düzenlenme ya da tutulma tarihinden itibaren on yıllık bir süre zarfında muhafaza edilme mecburiyeti bulunmaktadır.

Söz konusu defter ve belgeler ise, bu muhafaza süresi içerisinde yetkili makamlar tarafından talep edildiği zaman ibraz edilmek zorundadır. Nitekim bu mecburiyet, VUK’un “Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” başlıklı 256. maddesinde² düzenleme altına alınmış olup; mükelleflere açık olarak defter ve belge ibrazı için sorumluluk yüklemiştir.

Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından talep edilmesine³ rağmen mükelleflerce defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali ise, VUK’un 30/2. maddesinin üçüncü bendi kapsamında re’sen tarh sebebi olarak kabul edilecektir.

Bu durumda vergi inceleme elemanı tarafından mükellefin ilgili dönem matrahı, vergi incelemesi esasları çerçevesinde re’sen tarh edilecektir.

Vergi incelemesi sonunda düzenlenen vergi inceleme raporları dahilince çeşitli yaptırımlara maruz kalan mükellef tarafından dava yoluna başvurulması durumunda vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye sunulması durumunda mahkeme nasıl hareket edecektir?

II.DEFTER VE BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZ EDİLMESİ

Bilindiği üzere, idari yargılama usulünde geçerli olan ilkelerden biri “re’sen araştırma ilkesi”dir.⁴ Bu çerçevede, mahkemeler, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapabileceklerdir.

Ancak söz konusu re’sen araştırma ilkesinin, yürütme olarak nitelendirilecek olan vergi idaresinin yetki alanına ne kadar müdahale edeceği (idarenin yerine geçme) ve/veya müdahale edip etmeyeceği konusunda farklı görüşler hakimdir. Mahkemeler, vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve

¹ Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ile ilgili muhafaza ödevi ise VUK’un 254. maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. “Vergi Usul Yasası’na göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235. maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”

² **Madde 256** - Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanununun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli malî müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

³ **Defter ve belgelerin alınması**

MADDE 12 - (1) Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

(2) Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınır.

(3) Tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir.

(4) Mükellefler, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilirler.

(5) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramaya ilişkin hükümleri saklıdır.

belgelerin dava aşamasında yargı organlarına ibraz edilmesi halinde, bugüne kadar farklı görüş içerisinde olmuşlardır.

a. Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbrahim Kabul Edilmesi⁵

- Danıştay 9. Dairesi'nin E.2015/2790, K.2018/784 sayılı kararı

İlk derece mahkemesi tarafından, mükellefin defter ve belge ibraz etmemesi için ortada kabul edilebilir bir mücbir sebebi bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde tesis ettiği kararına ilişkin olarak temyiz incelemesini gerçekleştiren Danıştay 9. Dairesi, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde ilk derece mahkemesinin, defter ve belge ibrazına hazır olan mükellefçe ibraz edilen belgeleri bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle karar vermesi gerektiği gerekçesiyle bozmuştur.

Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“...Olayda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesi yerinde ise de; re'sen araştırma ilkesi, vergiyi doğuran olay ve

bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna dair kural gereğince; davacı tarafından, defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğu, istenmesi halinde ibraz edilebileceği dava dilekçesinde belirtildiği görüldüğünden, Vergi Mahkemesince yükümlünün ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesinin de haberdar edilerek söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtiyaya ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle uyumsuzluk hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.”

- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin E.2017/1354, K.2017/1766 sayılı kararı

İlk derece mahkemesi tarafından, mükellefin kendisine tanınan sürede defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle beyan ettiği indirilecek katma değer vergisi (“KDV”) tutarlarının reddedilerek yeniden düzenlenen KDV beyanlarına göre tespit edilen ödenecek KDV tutarlarının re'sen tarh edilmesinde ve kesilen üç kat vergi ziyai cezalarında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddi yönünde hüküm tesis edilmiştir.

⁴ **Dosyaların İncelenmesi**

Madde 20 -

1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

2. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.

3. Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Cumhurbaşkanı ya da ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı veya bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez.

4. ...

5. Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete’de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.

⁵ Benzer görüşteki kararlar için bakınız:

- Danıştay 3. Daire E.2013/4907, K.2014/867

- Danıştay 9. Daire E.2000/4914, K.2001/1076

İstinaf incelemesi gerçekleştiren Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi ise, inceleme yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellef hakkında dönem matrahının re'sen tarh edilmesinde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığını kabul etmekle birlikte; İYUK'un 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde mahkemenin defter ve belgeleri istemesi ve mükellef tarafından ibraz edilmesi durumunda söz konusu belgelerin vergi idaresine gönderilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“Olayda, davacı tarafından dava dilekçesinde defter ve belgelerinin şu an için kendisinde olduğunun belirtilmesi karşısında, söz konusu defter ve belgelerin re'sen araştırma ilkesi uyarınca mahkemece istenmesi ve mahkemeye sunulması halinde vergi dairesi müdürlüğüne gönderilerek, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti bakımından söz konusu belgelerin gerçeği yansıtmıyorsa araştırılmasından sonra ve davacının 6736 sayılı Yasa'nın 5. maddesi kapsamında yapmış bulunduğu vergi artırımlarının yasal şartlarını taşıması halinde vergi dairesince yapılan incelemede nazara alınması da sağlanarak, yeniden karar verilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi dairesine gönderilmesi halinde yapılacak inceleme sonucunda ortaya çıkacak duruma göre uyumsuzluğun niteliği değişebileceğinden ve bu yeni hukuki durumun ilk derece mahkemesince değerlendirilmesi gerektiğinden, bir başka deyişle böylesine bir durumda ilk derece mahkemesince uyumsuzluk konusu işlem hakkında herhangi bir karar verilmemiş olacağından, davanın reddi yolundaki mahkeme kararının kaldırılarak, dosyanın mahkemesine gönderilmesi gerekmektedir...”

- Danıştay 4. Dairesi'nin E.2008/4231, K.2010/5443 sayılı kararı

Söz konusu kararda Danıştay 4. Dairesi, he ne kadar ilk derece mahkemesi tarafından defter ve belge ibrazının kabul edilmesini hukuka uygun bulsa da, ilk derece mahkemesi nezdinde söz

konusu defter ve belgelerin ibrazından sonra bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları alınmaksızın yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapordaki tespitler esas alınarak karar verilmesinde yasaya uygunluk görmemiştir.

Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“...İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafından daha önce vergi idaresine ibrazdan kaçınılmış defter ve belgelerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Yaptığı vergilendirmeyekarşıtıçıldavananıtarafıolaranvergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerek belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde kanıtların, bilirkişi marifetiyle değerlendirilmesi olanaklıdır. Belirtilen hukuksal nedenlerle, davacının vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterleri ve belgelerinin dosyaya sunulması üzerine bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları alınmaksızın mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapordaki tespitler esas alınarak karar verilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir.

Bu nedenle, mahkemece davacının dosyaya ibraz ettiği belgeler hakkında vergi dairesinin görüşü ve saptamaları alındıktan sonra katma değer vergisi indirimlerinin reddi hususunda bu saptamaların da dikkate alınması ve kayıt dışı bırakıldığı ileri sürülen hasılatın 2003/12 nci dönemlerinde elde edildiği kabul edilerek, gerekirse yeniden bilirkişi incelemesi yaptırılmak veya ek bilirkişi raporu istenmek suretiyle oluşturulacak beyan tablosuna göre uyumsuzluk hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.”

b. Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbrahim Kabul Edilmemesi⁶

- Danıştay 3. Dairesi'nin E.2013/9693, K.2017/514 sayılı kararı

Anılan kararda ilk derece mahkemesi tarafından ara karar ile istenen defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmış ve bilirkişi raporu uyarınca da dava konusu tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis edilmiştir.

Temyiz incelemesini gerçekleştiren Danıştay 3. Dairesi'nce ise, mücbir sebep hali bulunmaksızın incelemeye ibraz edilmediği halde daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre karar verilemeyeceği yönünde görüş tesis edilerek ilk derece mahkemesi kararı mükellef aleyhine bozulmuştur.

Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“...Buna göre davacının tutum ve davranışıyla idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından, böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Böyle olunca; vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup

olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan “gerçek mahiyet”in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa kanun koyucunun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan belgelere dayanılarak karar verilemez.

Diğer taraftan idari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biriyle hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğu halde, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırma sonucuna göre maddi olayda değişiklik olabileceğinden, uyumsuzluk hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirtilen şekilde yerine getirdiği de söylenemez.....

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep hali bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz etmesi üzerine, bu defter ve belgeler üzerinde mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...”

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E.2002/514, K.2003/286 sayılı kararı

Söz konusu kararda, belge ve kayıt düzeninin hem vergi düzenlemelerinin etkin bir şekilde uygulanması hem de mükelleflerin denetlenmesinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinin temini bakımından önemi vurgulanmış; hem VUK'taki düzenlemelerin hem de KDV Kanunu'ndaki

⁷ Benzer görüşteki kararlar için bakınız:

- Danıştay 3. Dairesi E.2013/9693, K.2017/514

- Danıştay 3. Dairesi E.2013/2909, K.2017/404

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2010/707, K.2012/618

düzenlemelerin bu amacı sağlamaya çalıştığı belirtilmiştir.

İlaveten kararda, mahkemenin re'sen araştırma ilkesi ile vergi idaresinin yetkileri arasındaki sınır belirtilerek, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilmesi durumunda, vergi incelemesinden beklenen amacın sağlanamayacağı yönünde görüş tesis edilmiştir.

Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

“.....Biçimsel kurallara uygun olarak düzenlenen belgelerin, olayın gerçek mahiyetine de uygunluğunun belirlenmesi bu yetkinin kullanılmasyla mümkündür. Söz konusu belgeler bu takdirde vergilemeye esas alınabilir. Bunun için de anılan kayıt ve belgelerin, vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına ibrazı gerekmektedir.

Usulüne uygun olarak verilen süre içinde, haklı mazeret olmaksızın, defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetimi ile karşıt inceleme sonucu gerçek durumun ortaya çıkmasının engellendiğinin amaçlandığı anlamını taşımaktadır. Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının 3 üncü bendinde, bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin vergi matrahının resen takdirini gerektiren hallerden biri olarak sayılmasının nedeni de budur.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 nci maddesinin 2 nci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları tabiidir. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkan sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın

karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkinin yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır.”

SONUÇ

VUK uyarınca defter ve belge tutma ve muhafaza etme mecburiyetinde olanların, vergi inceleme elemanı tarafından istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi durumu sıklıkla karşılaşılan bir durum olmakla birlikte; defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyerek dava aşamasında mahkemeye ibraz edilmesi de genel olarak karşılaşılan bir durumdur.

Bu durumda mahkemelerce farklı görüşlerde karar verildiği görülmekle birlikte; konunun, idari yargılama hukukunda geçerli olan re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde ele alınarak mahkemelerin gerekli olan tüm incelemeyi yapması ve/veya yaptırması gerektiği ve sonucuna göre dava konusu uyuşmazlık hakkında karar vermesi gerektiği belirtilen görüşler arasındadır. Bu görüşte, mahkemenin defter ve belgeleri istemesi ve akabinde vergi idaresini de haberdar etmek suretiyle bilirkişi eli ile uyuşmazlığa çözmeye çalışması önem arz etmektedir.

Öte yandan, konuyu, yargı ve yürütme yetkilerinin ayrıştırılması ve vergi incelemesinden beklenen amacın sekteye uğraması riski ile ele alan kararlarda ise kanun koyucunun, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa izin vermeyeceği görüşü hakimdir.

Özetle, konunun, yargı yerlerince farklı görüşler uyarınca tespitin yapılması sebebiyle mükelleflerin vergi kanunları uyarınca kendilerinden beklenen yükümlülükleri tam ve zamanında yerine getirmeleri önem arz etmekte olduğundan, herhangi bir cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalmamaları için söz konusu hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

İNTERNET ORTAMINDA VERİLEN REKLAMIN VERGİLENDİRMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMeye FARKLI BİR BAKIŞ

Ömer EMEN
Vergi Müdürü

ÖZET

19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile birlikte internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır. Mezkûr Karar’da yer alan hükümlere ilişkin olarak kimlerden ve hangi oranlarda vergi kesintisi yapılması gerektiğine dair değerlendirmeler bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: 476 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı, Vergi Kesintisi, İnternet, Reklam, Reklam Hizmetleri.

GİRİŞ

Günümüz ekonomisinde vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek adına 2018 yılı sonu itibarıyla birçok düzenleme getirilmiştir.

İçerisinde bulunduğumuz teknoloji çağı ile birlikte ekonominin ve “gelecek ekonomisi”nin önemli bir kısmını teşkil edecek olan internet ortamının vergilendirilmesi hususu gerçekleştirilen son düzenlemeler ışığında büyük önem kazanmıştır.

Kullanım alanı olarak oldukça yaygın olan internet ortamında meydana gelen vergiyi doğuran olayların da tabi olacakları vergi kapsamlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, gün geçtikçe internet ortamında sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler de artmaktadır. Böylece kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması amaçlanmaktadır.

Ekonomik bireylerin rekabetçi ortamda tutunabilmek adına önem verdikleri ve gittikçe ivme kazanan reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi boyutu genişletilerek internet ortamında sunulması hususunda vergi kesintisi yapılması 476 sayılı

Cumhurbaşkan Kararı ile kararlaştırılmıştır.

17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi kapsamına alınacak ödemeler belirlenmiş olmakla birlikte bu hizmeti verenlere veya söz konusu hizmetin sağlanmasına aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmaması hususu göz önünde bulundurulmadan vergi kesintisi yapılması gerektiği kesinti oranlarıyla birlikte 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere düzenlenmiştir.

Bu Tebliğ ile birlikte, internet üzerinde gerçekleştirilecek olan reklam hizmetleri başta olmak üzere, internet ortamında gerçekleşen ekonomiyi etkin bir şekilde kayıt altına almak için vergisel boyutta düzenlemelerin artırılacağı anlaşılmaktadır.

I. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri Kapsamında Gelir/Kurumlar Vergisi Kesintisi Kapsamına Girecek Olanlar

Bilindiği üzere 19 Aralık 2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 476 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile 1.1.2019 tarihinden itibaren, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin

birinci fıkralarında sayılan kişi ve kurumlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmıştır.

Karar'a göre internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere bu hizmetlere ilişkin olarak yapılacak ödemelerden, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılacaktır.

Dolayısıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere; vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirilmiştir.

Karar'a istinaden yapılacak vergi kesintisinin 1.1.2019 tarihinden itibaren yapılan ödemeler için geçerli olacağı, 15 Şubat 2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "17 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"de düzenlenmiştir.

II. İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri Kapsamında Yapılması Gereken Gelir/Kurumlar Vergisi Kesinti Oranları

Mezkur Karar'a göre internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere;

- Vergi mükellefi olup olmamalarına bakılmaksızın gerçek kişilere yapılacak ödemelerden % 15,
- Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden % 15,
- Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlara yapılacak ödemelerden %0 oranında vergi kesintisi yükümlülüğü getirilmiştir.

III. Karar'ın Dar Mükellef Kurum ve Reklam Hizmetinin Verilmesine Aracılık Eden Kurumlar Açısından Değerlendirilmesi

İnternet kullanımı ile birlikte küreselleşen ve sınırları olmayan bir dünya ekonomisinde rekabet gücünü artırmak, yüksek satış marjına ulaşabilmek adına reklam hizmetlerinden yararlanmak işletmelerin önemli stratejik planlarından biri hâline gelmektedir.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetinin yurt dışı mukimi kurumdan elde edilmesi durumunda yayımlanmış olan yeni Karar ışığında hizmeti alan Türk mukimi şirketin yapmış olduğu ödemenin brüt tutarı üzerinden %15 oranında stopaj hesaplaması gerekmektedir.

İnternet ortamında reklam hizmeti satın alan kurumun reklam hizmetini Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumdan satın alması halinde reklam hizmetini sunan Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kuruma yapılacak olan ödemeler üzerinden vergi oranı %0 olarak belirlendiğinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yine reklam hizmetini alan kurumun reklam hizmetini esasen dar mükellef bir kurumdan alması ancak reklam hizmetine ilişkin faturanın Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olan bir kurum tarafından düzenlenmesi halinde de reklam hizmetini alan kurumun yapacağı ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmayacaktır. Bu durumda reklam hizmetini satın alan firmaya fatura düzenleyen Türk mukimi firmanın esasen reklam hizmetini sunan yabancı kuruma yapacağı ödeme üzerinden ise %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bahsedilen senaryoda reklam hizmetini alan kuruma fatura düzenleyen şirket reklam hizmetine aracılık eden kurum statüsünde bulunmaktadır. Uygulamada reklam hizmetine aracılık eden birçok firmanın yurtdışı firmalara yapmış olduğu reklam ödemeleri nedeniyle katlanmış olduğu vergi yükünü

esasen reklam hizmetini alan firmalara yansıtıkları görülmektedir. Reklam hizmetini esasen alan firmalara reklam hizmetine aracılık eden firmaların vergi yükünün yansıtılması bu firmaların özel hukuk ilişkine bağlı olarak mümkün olabilecek olup, söz konusu ödemelerin yansıtılmasına ilişkin olarak fatura üzerinde stopaj hesaplanmasının yanlış bir uygulama olacağını değerlendirmekteyim.

İhdas edilen son Karar'ın Türkiye'de mukim firmaların internet ortamında alacakları reklam hizmetlerini Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlardan almalarına ve Türkiye'de reklam hizmeti sunan dar mükellef kurumların Türkiye'den elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi amacına dayandığını değerlendirmekteyim. Bu düzenlemenin gelişen teknoloji ile birlikte internet üzerinden reklam hizmeti sunan dar mükellef kurumlarla rekabet etme gücü bulunmayan Türk reklam firmaları açısından avantajlı bir durum yarattığı düşünülse dahi, pazar büyüklükleri, geliştirdikleri teknoloji, reklam hizmetinde yarattıkları katma değer ve portföyleri dikkate alındığında Türk reklam firmalarının dar mükellef statüsündeki reklam firmaları ile rekabet edebilmeleri için teknoloji alanında yapılacak düzenlemeler daha efektif olacaktır.

Yapılan düzenleme ile dar mükellef kurumlara yapılacak olan reklam hizmeti ödemeleri üzerinden yapılacak olan vergi kesintilerinin hukuki olup olmadığı noktasında ciddi tartışmaların ortaya çıkacağı kanaatindeyim. İnternet ortamında verilen reklam hizmetleri üzerinden elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Ticari kazanç kapsamına giren ödemelerde Türkiye'nin vergileme hakkının doğabilmesi için kazancın Türkiye'deki bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla verilmesi gerekmektedir. Çok uluslu yabancı şirketlerden internet ortamında alınan reklam hizmetlerinde Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci söz konusu olmadığından Türkiye'nin vergileme hakkı doğmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu noktada yapılan düzenlemenin Türkiye'nin imzaladığı birçok çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına ters düştüğü düşüncesindeyim.

SONUÇ

Yukarıda belirtildiği üzere 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile birlikte internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması kararlaştırılmıştır. Günümüz dünyasında hızla gelişen internet ortamında sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili gelecek dönemlerde yeni düzenlemeler yapılacağı açıktır. Ancak burada yapılacak olan düzenlemelerde düzenlemenin mevcut uygulamalarla paralelliği ve mevcut düzenlemelere aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile hüküm altına alınan dar mükellef kurumlardan alınan reklam hizmetleri üzerinden %15 oranında stopaj yapılması yönündeki düzenlemeden olumsuz etkilenen yine reklam hizmeti alan Türk firmaları olmaktadır. Çok uluslu birçok şirket tarafından sunulan reklam hizmetlerine ilişkin yapılan ödemeler brütleştirilmek suretiyle vergilendirildiği için yapılan düzenleme ile getirilen vergi Türk firmaları tarafından ödenmektedir. Ancak vergilemenin temel mantığında dar mükellef kurumun elde ettiği gelir üzerinden vergileme yapılmaktadır.

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere yapılan düzenlemenin birçok çifte vergilemeyi önleme anlaşması hükümlerine ters düştüğü ve reklam gelirinde Türkiye'nin vergileme hakkının doğabilmesi için reklam hizmetinin Türkiye'de bir işyeri aracılığıyla elde edilmesi gerektiği ileri sürülerek çok uluslu şirketler tarafından yargı yoluna başvurulması ve olumlu sonuç alınması gündeme gelebilecektir. Böyle bir senaryonun gerçekleşmesi halinde ise çok uluslu reklam hizmeti sunan şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri kazançlarının vergilenmesi planlanırken, düzenleme ile söz konusu şirketlerin gelirlerinde bir azalma olmadığı gibi Türk firmalar tarafından katlanılan stopaj yüklerinin çok uluslu reklam hizmeti sunan şirketlere iade edilmesi söz konusu olabilecektir.

DEVROLAN ŞİRKETİN NAKDİ SERMAYE ARTIRIMINDAN DOĞAN FAİZ İNDİRİMİ HAKKINI DEVROLAN ŞİRKET KULLANABİLİR Mİ?

Onur Çağdaş ÖZGÜR

Kıdemli Vergi Danışmanı

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (1) bendinde yer alan sermaye artırımından doğan faiz indirimi uygulaması, esas itibariyle şirketlerin sermaye yapılarını güçlendirmeleri ve fon ihtiyaçlarını karşılamalarını teşvik eden bir unsur olarak mevzuatımızda yer almaktadır. Sermaye şirketlerinin devir yoluyla birleşmesi halinde, devrolunan şirkete ait devreden faiz indirimi hakkının devralan şirket tarafından kullanılması noktasında mevzuatta açık bir hüküm bulunmaması tereddütlerin oluşmasına sebep olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Devir, Birleşme, Nakit Sermaye Artışı, Faiz İndirimi.

GİRİŞ

Ticari faaliyetin sağlıklı olarak devamlılığını sağlamak adına, şirketlerin ortakları tarafından sermaye artırımının gerçekleştirilmesi zaman zaman kullanılan yöntemlerden birisidir. Ortakların, ortağı olunan şirkete ilişkin gerçekleştirmiş oldukları sermaye artırımının nakit olarak karşılanması halinde, şirketin olası nakit akışında gerçekleşen tikanıkların da azaltılması sağlanabilmektedir. Bu kapsamda sermaye artırımını teşvik edecek bir unsur olarak 6637 sayılı Kanun ile KVK’nın 10. maddesinin 1. fıkrasına (1) bendi eklenerek, sermaye artırımlarının nakit olarak sağlanması bir anlamda desteklenmiştir.

KVK’nın 10. maddesi uyarınca nakdi sermaye artışına ilişkin faiz indirimi, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet

Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’sinin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilmesi suretiyle uygulanmaktadır.

Nakdi sermaye artışından doğan faiz indirimi hakkının, devir yoluyla birleşme gerçekleşmesi durumunda ne şekilde uygulanacağına dair zaman zaman tereddütler oluşabilmektedir. Makalemizde, KVK’nın 19. maddesi kapsamında devir yoluyla birleşme halinde, devrolan şirketin devir tarihinden önce gerçekleştirmiş olduğu nakdi sermaye artışı neticesinde hak ettiği faiz indiriminin, devralan şirket tarafından kullanılıp kullanılmayacağı hususu değerlendirilecektir.

I. NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN DOĞAN FAİZ İNDİRİMİ HAKKI

Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasının esasları, 4 Mart 2016 tarih ve 29643 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (9 Seri No.lu Tebliğ)’de “10.6.1 İndirimin Esasları” başlığı¹ altında açıklanmıştır.

Bununla birlikte, Tebliğ’de indirimden yararlanılamayacak durumlar ise aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

Tebliğ’de yer alan açıklamalar ve Kanun’un

lafzından anlaşılacağı üzere, faiz indirimi uygulamasından yararlanılamayacak olan durumlar, nakit dışı yollarla gerçekleştirilen sermaye artışlarını içermektedir.

II.GENEL OLARAK DEVİR YOLUYLA BİRLEŞME İŞLEMLERİ

KVK’nın 19. maddesinin 1. ve 2. fıkrası uyarınca gerçekleşen birleşme işlemleri kanun hükmünde birleşmenin özel bir türü olarak tanımlanmaktadır. Bahse konu kanun maddesinin uygulanmasına dair açıklamalara 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “19. Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi” başlıklı bölümünde yer verilmiştir.²

Devir yoluyla birleşmede genel olarak kural, devralan kurum devrolunan kurumun tüm hak ve alacaklarına sahip olması ve tüm yükümlülüklerini üstlenmesidir. Bu bir anlamda bilançonun kül halinde devri durumunun bir gereğidir.

III. DEVROLAN ŞİRKETİN FAİZ İNDİRİMİ HAKKININ DEVRALAN ŞİRKET TARAFINDAN KULLANILMASI

Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından

¹ a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını, b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını, ifade etmektedir.”

² “Buna göre, aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda ifisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması,

- Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

İştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır.”

kaynaklanan sermaye artışlarının faiz indirimi uygulamasının dışında tutulması durumu Kanun'da açıkça yer almaktadır. Fakat kanun hükmünde yer alan birleşme, devir ve bölünme işlemlerinden kaynaklanan sermaye artışları ile kastedilen, devrolunan şirketler nezdinde devir öncesi yapılan nakit sermaye artışları değil, söz konusu devir işlemlerinin gerçekleştirilmesi sonrasında yapılan sermaye artışlarıdır. Bu kapsamda, kanun lafzında yorum farklarını gidermek adına faiz indirimi uygulaması ile ilgili olarak Tebliğ'de ek açıklama yapılmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, devir yoluyla birleşme esasen devrolan şirketin devralan şirket ile kül halinde birleşmesi yoluyla gerçekleştiğinden, devrolunan şirketin sahip olduğu hakların da devralan şirkete geçmesi gerekmektedir. Bu duruma Ar-Ge indirimi, geçmiş yıl zararlarının mahsubu gibi unsurlar örnek verilebilecektir.³ Bu kapsamda nakdi sermaye artışlarından kaynaklanan faiz indirimi hakkının da devralan şirkete geçmesinin önünde engel bulunmadığı düşüncesindeyiz.

SONUÇ

Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin bir tarafı olması neticesinde sermaye artışının gerçekleşmesi durumunda, faiz indirimi uygulamasından yararlanılması mümkün olmamaktadır. Kanun hükmünde yer alan sermaye artışının hangi işlem neticesinde oluşan sermaye artışını ifade ettiği tam olarak belirtilmemiştir. Bu kapsamda İdarenin tebliğ düzenlemesi ile açıklama yapmasında yarar görülmektedir. Çalışmamızda, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin bir tarafı olarak bulunmalarından kaynaklanan sermaye artışları neticesinde faiz indirimi uygulamasından yararlanamamaları durumunun, devir işlemi öncesinde gerçekleşen nakdi sermaye artışından doğan faiz indirimi hakkını kapsayamayacağı, devir yoluyla birleşme durumunda devir öncesi doğan hakkın devralan şirkete geçmesinin önünde bir engel olmadığı üzerinde durulmuştur.

³ Nedim Bayraktaroğlu, "Devrolunan Şirketin Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi Hakkının Devralan Şirketin Matrahından İndirimi" *Vergi Dünyası Ekim 2017*

⁷ *Türk İş Hukukunda Kısa Çalışma*, Derya Akat, Ankara, 2012, s. 76.

TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ KANUNLARI ÇERÇEVESİNDE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Özge KISACIK
Avukat

ÖZET

Şirketlerin varlık nedeni, gerçekleştirilen ticari faaliyetler ve verilen hizmetler karşılığında kar elde etmek ve söz konusu kar payını ortaklara dağıtmaktır. Doğaldır ki söz konusu kar payına ortaklar tarafından erkenden ulaşılma istenmekte olup; bunun ise tek yolu avans kar payı dağıtımıdır. Halka açık olmayan şirketlerin avans kâr payı dağıtımının esasları ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 9 Ağustos 2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan “Kâr payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ” ile açıklanmıştır. Bu Tebliğ ile halka açık olmayan şirketler için 9 Ağustos 2012 tarihinden itibaren kar payı avansı dağıtmak mümkün hale gelmiştir. 1 Eylül 2018 tarihli ve 30522 Sayılı Resmî Gazete’de “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile de birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kar Payı, Avans Kar Payı Dağıtımı, Genel Kurul, Dönem Zararı, Kar Payı Avansı, Genel Kanuni Yedek Akçe, Transfer Fiyatlandırması.

GİRİŞ

2012 yılında yapılan düzenleme ile birlikte kar payı avansı Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olmayan anonim şirketler için de mümkün hale gelmiştir. Kar payı avansı gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse de vergi kanunları açısından özellik arz eden bir konudur. Bu kapsamda işbu makalemizin konusunu ise şirket ortaklarının kara daha hızlı ulaşmasını sağlayan bu yolu 9 Ağustos 2012 tarihli “Kâr payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ” (“2012 Tebliği”), 1 Eylül 2018 tarihli “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” (“2018 Tebliği”) ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında incelememiz sonucundaki değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

I. TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

1. Kar Payı Avansı ve Dağıtım Şartları

Genel olarak kar payı, net dönem karı ya da

serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara veya ortak olmayan fakat kara katılan diğer kişilere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı ifade etmektedir. Kar payı avansı ise işletmelerin dönem sonunda elde ettikleri kardan mahsup edilmek üzere belirli şartların oluşmasına bağlı olarak dönem içinde dağıtacakları kar payını ifade etmektedir.

Kar payı avansının dağıtılabilmesi için iki ana kural belirlenmiştir;

- Şirket genel kurulunca kar payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması,

- Kar payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kar edilmiş olması.

Şirket genel kurulunun bu kapsamda alacağı kararda ise aşağıda yer alan hususların mutlaka belirtilmesi gerekmektedir:

• İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda,

Net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını

karşılıyamadığı halde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

- İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

- Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerin (eski düzenlemede genel kanuni yedek akçeler de kullanılıyor idi.) öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamadığı halde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

- Serbest yedek akçelerin (eski düzenlemede genel kanuni yedek akçeler de kullanılıyor idi), oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

Gerçekleştirilecek olan toplantıda kâr payı avansına ilişkin karar alınabilmesi için anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limitet şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

Bunun yanında ilgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

2. Kar Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

2012 Tebliği'ne göre, dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının,

vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa intifa senedi sahipleri ile sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kişiler için ayrılacak tutarların oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Lakin 2012 Tebliği'nde kâr payı avansı hesaplanır iken imtiyazlı pay sahiplerinin de hakları dikkate alınıyordu. Bunun yanında ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

İlaveten, aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

3. Kar Payı Avansı Ödemesi

2012 Tebliği'nde kâr payı avansının dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödeneceği belirtilmişken 2018 Tebliği ile bu husus tekrardan düzenlenerek kâr payı avansının, sözleşmede aksine bir hüküm yoksa dağıtım tarihleri itibarıyla ortağın sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olacak şekilde ödeneceği belirtilmiştir.

Ayrıca 2018 Tebliği'ndeki yine aynı maddeyle, kâr payı avansının kimlere ödenemeyeceği hususuna açıklık getirilmektedir. Buna göre, kâr payı avansı kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınarak ödenecektir. İntifa senedi sahiplerine, ortaklıkları nedeniyle dağıtılacak kâr payı avansı hariç olmak üzere yönetim organı üyelerine ve sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kimselere kâr payı avansı ödenemeyecektir.

4. Kar Payı Avansı İşlemlerinde Yöneticilerin Sorumluluğu

Kâr payı avansının dağıtılmasına ilişkin şartların yerine getirilmesinin akabinde yönetim kurulu uyarınca yerine getirilmesi gereken bazı yükümlülükler doğmaktadır.

Bu kapsamda yönetim kurulunca kâr payı avansı

dağıtımına ilişkin rapor hazırlanır ve söz konusu raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır.

Bunun yanında yönetim kurulunun iki önemli daha görevi bulunmaktadır:

- Hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvencenin alınması.
- Varsa fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi.

Ayrıca, dağıtılmasına karar verilen kâr payı avansı tutarları, kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ilgili kişilere ödenecektir.

II. VERGİ KANUNLARI ÇERÇEVESİNDE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Avans kar payının iki temel vergisel sonucu bulunmakta olup bunlardan ilki dağıtılan kar payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılması olmakla birlikte ikinci konu ise transfer fiyatlandırması eleştirisi riskidir.

1. Avans Kar Payının Vergilendirilmesi

Avans kar payı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği ile değişik 15.6.6. "Avans kar payı dağıtımı" başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre kurumlar vergisi mükelleflerince avans kar payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kar payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kar payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, karın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kar dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kardan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

2. Avans Kar Payının Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu

Genel Kurul kararı ile dağıtılmasına karar verilen kar payı avansına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Lakin iki durum vardır ki transfer fiyatlandırması hükümleri uygulama alanı bulacaktır:

- ilgili hesap dönemi itibarıyla zarar doğması,
- safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kardan düşük çıkması.

Bu kapsamda avans kar payı tutarı ortakların borcu, kar dağıtan şirketin alacağı olarak kabul ediliyor ve emsal faiz oranı dikkate alınmak suretiyle faiz hesaplanarak vergilendiriliyor.

SONUÇ

Avans kar payı, kurumların yıllık dönem net karının kesinleşmeden önce üçer aylık dönemler halinde çıkarılan ara dönem finansal tablolara göre hesaplanan karından ortaklarına dağıtabilecekleri tutar olarak tanımlanmaktadır. 2012 yılında yapılan düzenleme ile birlikte halka açık anonim ortaklıklara tanınan bu hak halka açık olmayan ortaklıklara da tanınmıştır.

Lakin, bu müessesedeki en önemli sorun kurumların avans kar payı dağıttıklarında dağıtılan avans kar payı tutarı ilgili hesap döneminin net karından fazla olduğunda veya kurumların ilgili hesap döneminde zarar etmiş olmaları halinde ilgili tutarların geri çağırılması halinde yaşanmaktadır. Böylesine bir durumda ise kurumların transfer fiyatlandırması eleştirisi ile karşı karşıya kalmaları kaçınılmaz olacaktır.

TİCARET ŞİRKETLERİNDE SERMAYE TAAHHÜDÜ VE VERGİSEL SONUÇLARI

Beste KÜÇÜKŞAHİN
Stj. Avukat

ÖZET

Sermaye, ticaret şirketlerinin kuruluşlarında ve devamlılıklarında önem arz eden unsurların başında gelmektedir. Bu önemine binaen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) kapsamında sermayenin korunması ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Sermayenin korunması amacıyla; şirket kuruluşu aşamasında sermaye taahhüdüne ilişkin ve takip eden süreçte sermaye taahhüdü borcunun sorunsuz bir şekilde ifa edilmesi için çeşitli önlemler alınmıştır. Çalışmamızın ilk kısmında, sermaye taahhüdünün özellikleri incelenecek olup, ikinci kısımda ise söz konusu borcun vergilendirme açısından sonuçları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Taahhüdü, Sermaye Koyma Borcu, Temerrüt Faizi, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.

GİRİŞ

TTK kapsamında düzenlenen ticaret şirketlerine ilişkin hükümler uyarınca, şirket ortakları birtakım hak ve borçlar yüklenmektedir. Şirkete konulması taahhüt edilen sermayenin eksiksiz ve zamanında ifa edilmesi, bu borçlardan önemli birini teşkil etmektedir. TTK kapsamında, sermaye taahhüdüne aykırı hareket edilmesine ilişkin durumların müeyyideleri düzenlenmiş olmakla birlikte, işbu hususun vergilendirme açısından örtülü kazanç dağıtımı sayılıp sayılmayacağına ilişkin tartışmalar bulunmaktadır.

1. SERMAYE TAAHHÜDÜNÜN TTK KAPSAMINDA DÜZENLENMESİ

TTK’nın 124. maddesi ve devamındaki hükümlerinde düzenlenen ticaret şirketleri, tescille birlikte tüzel kişilik kazanırlar. Tüzel kişiliği haiz şirketin bir mal varlığının bulunması; ticari faaliyetlere başlanması, devam edilmesi ve bu surette kâr elde edilmesi, söz konusu kârın şirket

ortakları arasında paylaşılması amacına ulaşılması ve üçüncü kişilere karşı teminat teşkil etmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Şirketlerin, malvarlığının oluşabilmesi için ortakların şahsi malvarlığından şirketin malvarlığına bir aktarımda bulunmaları gerekmektedir. Bu aktarım, bir diğer deyişle ticaret şirketleri açısından sermaye, ortakların “katılma payı” olarak şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri malvarlığı değerlerinin toplamını ve bu değerlerin nakit olarak gösterilmesini ifade eder.¹

Ortakların asli edim borçlarından bir tanesi, şirkete sermaye getirmekle yükümlü olmalarıdır. Bu yükümlülük, sermaye şirketleri bakımından ortakların mali sorumluluğunun sınırlarını çizme görevi de üstlenmekle birlikte, TTK’nın 128. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, her ortak, usulüne göre düzenlenmiş ve imza edilmiş şirket sözleşmesiyle koymayı taahhüt ettiği sermayeden dolayı şirkete karşı borçludur. Şirketin anayasası olma özelliğini taşıyan esas sözleşme kapsamında, ortağın şirkete getirmeyi taahhüt ettiği sermaye açık bir şekilde belirtmeli ve yüklenilen bu borç ortak tarafından kural olarak zamanında ve eksiksiz olarak ifa edilmelidir.

¹ Seda Ş. GÜNGÖR, “Ticaret Şirketlerinde Sermaye ve Sermaye Koyma Borcunun İfa Edilmesi”, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 2016.

Ticaret şirketleri için vazgeçilmez bir öneme sahip olan sermaye unsurunun, zamanında ve eksiksiz olarak ifa edilmesi istendiğinden, ortaklarca taahhüt edildiği halde getirilmemesine ilişkin müeyyideler, TTK kapsamında detaylı şekilde düzenlenmiştir.²

Söz konusu madde hükümleri uyarınca, şirket, sermaye olarak konulması taahhüt edilen hakların korunması taahhüdün yerine getirilmesini isteyebilecek ve bu hususta dava yoluna başvurulabilecek, ihtiyati tedbir talep edebilecek, bu tedbire ilişkin davalar açabilecek, gecikmenin sebep olduğu zararın tazminini talep edebilecek ve zamanında ifa edilmeyen sermaye para ise, tazminat hakkına hâle gelmemek şartıyla, şirketin tescilinden itibaren temerrüt faizi de isteyebilecektir.

2. SERMAYE KOYMA BORCUNA AYKIRILIĞIN VERGİSEL SONUÇLARI

Yukarıda da bahsedildiği üzere, ortakların asli edimlerinden biri olan sermaye koyma borcuna aykırı davranılması, borcun zamanında ifa edilememesi veya hiç ifa edilememesi durumlarında öncelikli olarak TTK hükümleri uyarınca müeyyideler uygulanmaktadır. Vergi kanunlarında ise konuya ilişkin direkt bir hüküm yer almamaktadır.

Uygulamada, vergi denetim elemanlarınca ortaklar tarafından yerine getirilmeyen veya gecikme ile getirilen sermaye koyma borcunun

ifasına ilişkin eleştiriler konusunda bazı tartışmalar bulunmaktadır. Tartışma, ödenemeyen sermaye taahhütlerinin şirket açısından ortaklardan alacak olduğu ve transfer fiyatlandırması yoluyla ortaklara örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı gerekçesiyle vergi inceleme raporlarında eleştiriye konu edilmesine ilişkindir.

Buna göre, sermaye taahhüdünün zamanında veya hiç yerine getirilmemesi söz konusu olduğunda, borcunu gereği gibi ifa etmeyen ortağa şirket kaynaklarının kullanıldığı ve bu sayede finansman hizmeti verilmiş olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşün temelinde, şirketin kullanmadığı sermaye ölçüsünde menfaat kaybına uğradığı ve ortağın, taahhüt ettiği sermayeyi şirkete aktarmadığı için bu tutarı kendi lehine ve hesabına kullanabilmesi imkanına sahip olduğu hususları yer almaktadır.

Buna göre, ortağın yerine getirmedeği sermaye koyma borcunun ifasına ilişkin, taahhüt ettiği miktar kadar şirketten borç aldığı fikri uyarınca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı eleştirisi doğabilmektedir.

TTK uyarınca taahhüt edilen nakdi sermayenin ödenmesi veya ayın niteliğindeki sermayenin getirilmesi ile hissedarın şirkete karşı olan borcu sona erer. Sermaye koyma borcunu zamanında yerine getirmeyen ortak başka bir ihtar gerekmeksizin

² MADDE 128-

...(7) Şirket, her ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmesini isteyebileceği ve dava edebileceği gibi, yerine getirmede gecikme sebebiyle uğradığı zararın tazminini de isteyebilir. Tazminat istemi için ihtar şarttır. Şahıs şirketlerinde bu davayı ortaklar da açabilir.

(8) Ortaklarca, sermaye olarak konulması taahhüt edilen hakların korunması için, kurucular tarafından ortaklar aleyhine ihtiyati tedbir istenebilir. Tedbir üzerine açılacak davalar için, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda öngörülen süre ancak şirketin tescil ve ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlar."

MADDE 129- (1) Zamanında ifa edilmeyen sermaye para ise, 128 inci madde gereğince tazminat hakkına hâle gelmemek şartıyla, aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hüküm yoksa, şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir.

MADDE 482- (1) Sermaye koyma borcunu süresi içinde yerine getirmeyen pay sahibi, ihtarla gerek olmaksızın, temerrüt faizi ödemekle yükümlüdür.

(2) Ayrıca, yönetim kurulu, mütemerrit pay sahibini, iştirak taahhüdünden ve yaptığı kısmi ödemelerden doğan haklarından yoksun bırakmaya ve söz konusu payı satıp yerine başkasını almaya ve kendisine verilmiş pay senedi varsa, bunları iptal etmeye yetkilidir. İptal edilen pay senetleri ele geçirilemiyorsa iptal kararı 35 inci maddede yazılı gazetede ve ayrıca esas sözleşmenin öngördüğü şekilde ilan olunur.

(3) Esas sözleşmeyle, pay sahipleri, temerrüt hâlinde, sözleşme cezası ödemekle zorunlu tutulabilirler.

mütemerrit olur. Mütemerrit ortağa uygulanabilecek müeyyideler söz konusu taahhüdün nakit sermaye koyma borcu olması durumunda aşağıdaki gibidir:

- Temerrüt faizi,
- Tazminat,
- Cezai şart,
- Ortağın İhracı (İskat).

Sermaye koyma borcunun ödenmemesi halinde yönetim kurulu tarafından ıskat yoluna gidebilir veya temerrüt faizi ve şartlar sağlanmakta ise cezai şart ve tazminatla birlikte rızaen veya icra kanalıyla, ödenmeyen sermaye borcunun tahsili yoluna gidebilir. Ancak aynı anda iki yolu da kullanamaz. Bu yollar birbirine alternatif yollardır.

Ödenmeyen sermaye borcunun örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesi konusunda ortaya konulan bir görüşe göre, şayet ıskat alternatifini benimsenmiş ise temerrüt faizi hesaplanmaması gerekir. Bu durumda örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı da ileri sürülemez. Yani ortaklıktan çıkarılma tarihine kadar faiz yürütülmesi istenemez. Çünkü taahhüt borcunu ödemeyen ortak TTK'da hükme bağlanmış olan müeyyidelere zaten maruz kalmakta ve en ağır müeyyide olan ortaklıktan ihraç uygulamasına muhatap olmaktadır. Ortaklıktan ihraçla birlikte zaten örtülü kazanç dağıtımı bağlantısı da ortadan kalkmaktadır. TTK kapsamında müeyyidelerden bir tanesi temerrüt faizi işletilmesi olduğundan kanun koyucunun isteğinin borca konu kaynağın ortaklarca bedelsiz kullanılmaması olduğu açıktır. Buradan hareketle sermaye koyma borcunu yerine getirmeyen ortak derhal ihraç edilirse örtülü kazanç dağıtımı gündeme gelmemelidir.

Ancak sermaye koyma borcunun yerine getirilmemesi tarihi ile ortağın ihracına ilişkin tarih arasında, TTK uyarınca öngörülen süreden daha uzun bir süre mevcutsa, yasal prosedürü aşan bu süre için, diğer şartların da varlığı halinde, örtülü kazanç dağıtımı eleştirisi gündeme gelecektir.

Eğer ortak ıskat edilmez, bunun yerine faiz uygulaması tercih edilirse, sırf temerrüt faizi uygulanmasından hareketle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı ileri sürülemez. Çünkü ödenmeyen sermaye borçları için de, emsaline uygun, kanunla belirlenmiş oranda faiz hesaplanmaktadır. Eğer bu faiz hesaplanmaz ya da hesaplanan faiz gelir hesaplarına aktarılmazsa veya temerrüt faizi olarak seçilen faiz oranı emsal faiz oranını yansıtmazsa, diğer koşulların da varlığı halinde, örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı iddia edilecektir. Başka bir deyişle, ıskat yolunu tercih etmeyen ancak buna rağmen temerrüt faizi de talep etmeyen kurum, faiz almamak suretiyle ortağın menfaat sağladığı, dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımı yaptığı eleştirisine maruz kalabilecektir.³

Öte yandan, Danıştay 4. Dairesi 24.12.1998 tarih ve E.1997/4274, K.1998/5542 sayılı kararında; şirket ortaklarından tahsil edilemediği bilançoda gösterilen sermayenin, şirketin ortaklarına borç verme işlemi sayılarak uygulanmayan faiz içinde örtülü kazanç temin edildiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle mükellef kurum adına yapılan tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis eden ilk derece mahkemesi kararını onanmıştır.

Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir:

"...Tasfiyeye giren davacı şirketin 1.1.1994-23.12.1994 dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucu ortaklara kullandırılan paralar karşılığında faiz tahakkuk ettirilmemesinin örtülü kazanç dağıtımı olduğu ileri sürülerek yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75/4 ve 94/6-b inci maddeleri gereğince davacı şirket adına gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon hesaplanmış kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesi 30.5.1997 günlü ve E: 1997/122, K: 1997/582 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca şirketin kendi aktif varlıklarından ortaklarına faizsiz veya düşük

³ Mesut Koyuncu, *Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması*, <https://vergiyalgi.net>, Erişim Tarihi: 30.01.2019

faizli borç para vermiş olmasının örtülü kazanç olarak kabul edildiği, olayda şirket ortaklarının taahhüt etmiş oldukları sermayeyi ödemedikleri, dolayısıyla borç vermenin söz konusu olmadığı, taahhüt edilen sermayenin ödenmemesi nedeniyle şirketin tasfiyeye gittiği, bu durumda davacı şirket ortaklarından tahsil edemediği bilançoda gösterilen sermayenin şirketin ortaklarına borç verme işlemi sayılarak uygulanmayan faiz için de örtülü kazanç temin edildiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.

Davalı İdare, davacı şirketin sermaye taahhüdünün yerine getirilmesine ilişkin muhasebe kaydı ile sermaye hesabına aynı yevmiye maddesinde karşılıklı çalıştırılmak suretiyle kaydettiğini, 31.12.1993 tarihi itibarıyla sermaye hesabının 500.000.000 lira alacaklandırılarak ortaklar arasında paylaştırıldığını ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.”

....Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin REDDİNE,....”

İlaveten, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 05.07.2017 tarih ve E.2016/526, K.2017/1289 sayılı kararında da “*Şirketlerin gerek kuruluş aşamasında, gerekse sermaye artırımı sırasında, ortaklarca taahhüt edilmesine karşın sermaye koyma borcunun vadesinde yerine getirilmemesi; ilgili kurum açısından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde öngörülen bedelsiz ya da düşük bedelle mal veya hizmet satımında bulunulması ya da bu nitelikte bir işlem sayılan faizsiz veya düşük faizle ödünç para verilmesi olarak değerlendirilemeyeceği gibi sermaye artırım borcunun yerine getirilmemesinde, kurum bünyesinden, ortağa aktarılan bir kaynaktan da bahsedilemeyeceği”* yönünde hüküm tesis edilmiştir.

SONUÇ

Sermayenin taahhüt edilmesi ve taahhüt edilen sermayenin ödenmemesi halinde ticaret hukuku bağlamında yapılması gereken işlemlere TTK'da yer verilmiştir. Her ne kadar TTK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde vergisel anlamda herhangi bir sonuca ulaşamıyor olsa da vergi idaresince ortakların taahhüt ettikleri sermayeyi geç ödemesi ve/veya hiç ödememesi halinde, sermaye taahhütlerinin şirket açısından ortaklardan alacak olduğu ve transfer fiyatlandırması yoluyla ortaklara örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı eleştirisi getirilmesi mümkündür.

Konuyla ilgili Mahkeme kararlarının az olmasından kaynaklı olarak yargının konu ile ilgili görüşünün netleşmediği hususu göz önüne alındığında, şirketlerin transfer fiyatlandırması riski ile karşılaşmamak adına sermaye taahhüdünden kaynaklı borçları dikkatle takip etmeleri yerinde olacaktır.

UÇUŞ PERSONELİNİN ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN SON DÜZENLEMELER

Yener KOÇER
Vergi Asistanı

Özge ERGÜL
Vergi Asistanı

ÖZET

18.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7161 sayılı "Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 3. maddesi ile getirilen düzenlemede; uçuş maksadıyla görevlendirilen pilotlar ile uçuş esnasında uçak içerisinde hizmet veren personele yapılan aylık ücret ödemelerinin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna tutulmuş, aynı Kanun'un 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 2. bendinde değişiklik yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi İstisnası, Uçuş Personeli, Pilot, Kabin Memuru, Tazminat.

GİRİŞ

Gelişen teknolojinin en büyük yansıması şüphesiz ki ulaşım sektörü üzerinde görülmektedir. Ulaşım sektöründe ise uzakları yakınlaştıran hava ulaşımı, taşıma maliyetlerini düşürmesi, yolcuların en kısa sürede düşük maliyetle seyahat etmesine olanak sağlaması, gerek ulusal gerekse uluslararası ticarete etkisi bakımından büyük öneme sahiptir. Bunun yanı sıra sosyal ve kültürel olarak etkileşimi hızlandırmaktadır. Tüm bu sosyal ve ekonomik etkenlere sahip hava ulaşımının başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde ise hava araçları kadar uçuşlarda görevli uçuş personelinin katkısı tartışılmaz bir noktadır. Görev itibariyle kritik bir konuma sahip olan uçuş personellerinin elde ettikleri ücretlerin vergilendirilmesi konusunda yapılan yeni düzenlemeler bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nın 29. maddesine göre, Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele ödenen tazminatlar, gündelikler,

ikramiyeler, zamlar veya aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden müstesna tutulmaktaydı. Buna göre birçok havayolu şirketi tarafından uçuş personelinin esas maaşları çok düşük belirlenmekte vergi istisnasından fazla yararlanmak için tazminat ve prim ödemeleri yüksek gösterilerek %85'lere varan gelir vergisi istisnası uygulanabilmekteydi.

Yapılan değişiklikler sonucunda, aynı Kanun'un 23. maddesine eklenen 17. bent ile bahsi geçen personele ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'inin gelir vergisinden istisna edileceği kararlaştırılmıştır.

I. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

193 sayılı GVK'nın 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatler şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücretin niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

7161 sayılı Kanun kapsamında GVK'nın 23. maddesine eklenen 17. bent ile, kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'inin gelir vergisinden istisna olacağı belirlenmiştir.

Söz konusu istisnanın kapsamı ve uygulamalarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 306 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliği 15.03.2019 tarihli ve 30715 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu açıklamalarda, kamu kurumları dışında çalışan pilot ve kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'inin gelir vergisi istisnası kapsamına dahil edileceğine ilişkin hesaplamalara yer verilmiştir.

II.UÇUŞ PERSONELİNE YAPILAN ÖDEMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

7161 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme öncesinde, uçuş personeline yapılan tazminat gündelik, ikramiye, zam veya aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden tamamen istisna tutuluyordu. Bu nedenle birçok havayolu şirketi kanuni düzenlemelerin müsaade ettiği ölçüde vergiden kaçınma mekanizması olarak uçuş personeline düşük sabit maaş, yüksek tazminat ve prim ödemeleri sistemini uygulamaktaydı. Yeni düzenlemenin ardından "Uçuş ücretlerinde %85'lik istisna %70'e düşürüldü" benzeri haberler bu uygulamanın çok sık uygulandığı hatta piyasada genel bir uygulama haline geldiğini göstermektedir.

Uçuş personeline yapılan ödemelerde kanuni bir boşluk bulunması nedeniyle ciddi vergi kayıpları söz konusu olduğundan uçuş personeline yapılan tüm ödemelerin ücret mahiyetinde değerlendirileceği ve ilgili personele ödenen aylık ücretlerin gerçek safi değerinin %70'inin vergiden istisna edileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Yapılan düzenleme sonrasında uygulamada, personele yapılan ödemelerin ne şekilde vergilendirileceği, %70'lik istisnasının hangi ücrete uygulanacağı, personele eskiden olduğu gibi tazminat ödenmesinin mümkün olup olmayacağı, personele uçuş harici yapılan ödemelerin istisnaya etkisi gibi birçok konuda tereddüt ortaya çıkmıştır.

Yeni düzenlemeye göre, uçuş personeline yapılan tüm ödeme kalemlerinin ücret olarak değerlendirilerek ilgili hizmet erbabının bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. Bordroda yer alan brüt ücret tutarının GVK'nın 63. maddesi uyarınca aşağıda detayına yer verdiğimiz ücretin gerçek safi değerinin tespitinde indirilecek giderlerin düşülmesinin ardından bulunan tutarın %70'lik kısmı vergiden müstesna tutulacak kalan kısım ise ödemenin çeşitliliği dikkate alınmaksızın vergiye tabi tutulacaktır.

GVK'nın 63. maddesine göre, ücretin gerçek safi değerinin tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması mümkün bulunmaktadır.

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

- Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler,

- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar,

Buna göre uçuş personeline baz maaş, tazminat, zam, giyim yardımı, uçuş hakkı, gülyüz tazminatı, iyi hizmet ödülü vb. her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın yapılan ödemenin mahiyetinin önemi bulunmaksızın personele ücret mahiyetinde yapılan ödeme tutarları üzerinden istisna tutarın hesaplanması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile personele yapılan ödeme çalışma ücreti, uçuş tazminatı vb. adlar altında detaylandırılın ya da detaylandırılmasın istisna tutarın tespitinde personele ilgili ayda yapılan toplam ödeme tutarının dikkate alınmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

III. İSTİSNADAN FAYDALANMASI MÜMKÜN OLAN PERSONELLER

Konuya ilişkin Tebliğ düzenlemesinde, Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde görevli olmakla birlikte hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurları dışındaki diğer personelin yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet veriyor olsa dahi bu istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Uçağın kalkış ya da inişinden önce uçağın temizliği, bakımı, onarımı ile görevli hizmet erbabının uçuşla doğrudan ilgisi bulunmadığından bu hizmet erbabına yapılan ödemeler üzerinden istisna uygulanması mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan uçuş hizmetlerinde görev alan kabin memuru ya da pilotların eğitim, kurum içi toplantı vb. nedenlerle uçuş gerçekleştirmedikleri günler için esasen söz konusu hizmet erbabının eğitim ya da toplantıya katılım amacının uçuş hizmetleri olduğu dikkate alındığında ödenen ücretlerin istisna uygulamasına konu edilmesinde sakınca bulunmayacağı kanaatindeyiz.

SONUÇ

Yukarıda açıkladığımız üzere eskiden tazminat, prim, ikramiye vb. ödeme kalemleri yapılarak %85’lere varan oranlarda vergi indirimleri uygulanmasının önüne geçme amacıyla getirilen yeni düzenleme ile birlikte 01.02.2019 tarihinden itibaren kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70’i gelir vergisinden istisna edilecektir.

İstisna uygulamasında özellik arz eden ve göz ardı edilmemesi gereken temel husus, istisnanın, kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen hava aracının kontrolü ile görevli pilotlar ve uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına yönelik olduğudur. Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde görevli olmakla birlikte belirtilen görevliler dışındaki diğer personel, yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet veriyor olsa da bu istisnadan yararlanamayacaktır. Bu nedenle istisna uygulamasında yasal düzenlemeler dikkate alınarak işlem gerçekleştirilmesi yararlı olacaktır, aksi takdirde olası bir incelemede eleştiri konusu yapılabilecektir.

YATIRIM TEŞVİK

Serap GEYİK

SMMM, Teşvikler ve Outsourcing Hizmetler Direktörü

ÖZET

Yatırımlara devlet yardımı sağlamanın temel amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma - geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine yöneliktir.

Yatırımlar için uygulamada olan 3 farklı karar vardır. Bunlar;

- 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar
- 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar
- 2018/11201 sayılı Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Karar'dır.

Bu makale yatırım teşvik sistemi ve uygulamaları, yatırım cinsleri, sistemleri ve yatırımlara sağlanan teşvikler hakkında 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da yer alan bilgilerden derlenen özet bilgilerden oluşmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yatırım, Yatırım Teşvikleri, Genel Teşvik, Bölgesel Teşvik, Büyük Ölçekli Yatırım, Stratejik Yatırım, KDV İstisnası, Vergi İndirimi.

GİRİŞ

Yatırım teşvik belgesi, yatırım yapmak isteyen işletmelere destek sağlanması amacıyla verilen bir belge olup, yatırım teşvik uygulamaları kapsamında genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki, stratejik yatırımların teşviki başlıkları altında verilmektedir. Yatırımın niteliği, bölgesi, sektörü, asgari sabit yatırım tutarı önemli olup uygun uygulama programı altında başvuru yapılması gerekir. Yatırım teşvik belgesi sadece yeni yatırımlar için değil mevcut tesise ilave edilecek yatırımlar için de alınabilmektedir. İlave yatırımda üretim parkuru büyütülebileceği gibi sadece yeni makine teçhizat, yazılım ve gayri maddi hak alımı

ve kiralamaları da yapılabilir.

Yatırım teşvik sisteminde devlet hibe veya kredi sağlamaz. Fakat devlete ödemekle yükümlü olunan vergiler ödenmeyerek yatırıma devlet eliyle katkı sağlanması amaçlanır. Sağlanan katkı, firmanın finansal yapısını güçlendirmekte yatırıma daha kolay yapılabilmesine imkan tanımaktadır.

1. YATIRIM TEŞVİK

Devlet, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması amaçları doğrultusunda, işletmelerin yaptıkları yatırımları mevzuattaki şartları taşımaları koşuluyla yatırım teşvik belgesi vererek vergi muafiyeti, vergi indirimi, SGK prim teşviki, faiz desteği, yatırım yeri tahsisi vb. konularda destekler. Özellikle sektöre özgü teşviklerin yanında yatırıma

teşvik edilmeyen veya teşviki belli şartlara bağlanmış yatırımlar da bulunmaktadır. Yatırım teşvik belgesi 3 yıllık verilir. Fakat müracaat edilerek mücbir sebepler hariç, teşvik belgesi süresinin yarısı kadar yani 1,5 yıl ek süre bir defaya mahsus alınabilir.

2. YATIRIM CİNSLERİ

Teşvik belgeleri kapsamında yapılacak yatırım cinsleri komple yeni, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyondan oluşur. Entegrasyon hariç diğer cinslerdeki yatırımların, aynı işletmede veya aynı organize sanayi bölgesinde olması gerekir.

Komple Yeni Yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina- inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır.

Tevsi: Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır.

Modernizasyon: Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

Ürün Çeşitlendirme: Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

Entegrasyon: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne

bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

3. YATIRIM TEŞVİK SİSTEMİ

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında yatırım teşvik sistemi; genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşur.

3.1. Genel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel, büyük ölçekli, stratejik yatırımlar ile teşvik edilmeyen yatırım konuları hariç aşağıdaki sabit yatırım tutarı ve üstünü sağlayan yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurlarından faydalanabilir.

Minimum yatırım tutarı:

1 ve 2. bölgelerde 1 milyon TL
3.4.5.6. bölgelerde 500 bin TL

3.2. Bölgesel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel teşvik uygulaması kapsamında sektörlerin hangi bölgelerde desteklendiği ve yatırım tutarlarının ne olması gerektiği her sektör için yayınlanan listelerden kontrol edilmelidir. Karar ekinde yayımlanan EK 2A'da sektör kodlarının yanında bölgelere göre minimum yatırım tutarları belirlenmiştir. EK 2B'de ise illerin karşılığında yatırımı desteklenen sektör kodları listelenmiştir. İstatistikî bölge sınıflandırması kapsamında 6 gruba ayrılan iller aşağıdaki haritada gösterilmiştir.

Minimum Yatırım Tutarı:

Minimum yatırım tutarı sektöre ve bölgelere göre değişiklik göstermektedir.



Bölgelere Göre Teşvikler:

Teşvikler	1.bölge	2.bölge	3.bölge	4.bölge	5.bölge	6.bölge
KDV istisnası	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Gümrük vergisi muafiyeti	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Yatırıma katkı oranı	15%	20%	25%	30%	40%	50%
Vergi indirim oranı	50%	55%	60%	70%	80%	90%
Sigorta primi işveren hissesi desteği	2 yıl	3 yıl	5 yıl	6 yıl	7 yıl	10 yıl
SGK işveren desteği yatırıma oranı	10%	15%	20%	25%	35%	-
Yatırım yeri tahsisi	49 yıl					
Faiz desteği (TL kredisi)	Yok	Yok	3 puan	4 puan	5 puan	7 puan
Faiz desteği max. tutar (proje baz.TL)	Yok	Yok	1 milyon	1.2 milyon	1.4 milyon	1.8 milyon
Gelir vergisi stopajı desteği	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	10 yıl
Sigorta primi işçi hissesi desteği	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	10 yıl

Hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

3.3. Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında belirtilen yatırım tutarı 50 milyon TL'sini aşan, ayrıca EK3'te sayılan aşağıda listelediğimiz yatırım konuları ve asgari sabit yatırım tutarı belirlenmiş özel yatırımları kapsar.

Yatırım konuları;

- Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı
- Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı
- Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları ile Havaalanı Yatırımları
- Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi İmalatı Yatırımları
- Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi İmalatı Yatırımları
- Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları

• Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları

• Elektronik Sanayi Yatırımları

• Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları

• İlaç Üretimi Yatırımları

• Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları

• Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları

• Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanunu'nda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretime yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]

3.4. Stratejik Yatırımların Teşviki

İthalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar, detayları aşağıda belirlenmiş kriterlerin tamamını sağlaması koşuluyla stratejik yatırım olarak değerlendirilir.

• Asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon Türk Lirasının üzerinde olması. (Münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının, tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı dâhil)

• Yatırım konusu ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan az olması.

• Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değer in asgari %40 olması. (Rafineri ve petrokimya yatırımlarında bu şart aranmaz.)

• Yatırım konusu ürünle ilgili olarak son 1 yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD Dolarının üzerinde olması. (Yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda bu şart aranmaz.)

Asgari sabit yatırım tutarı 3 milyar TL'nin üzerinde olan öncelikli yatırımlar stratejik yatırım olarak kabul edilir. Ancak, bu yatırımlar için sağlanacak faiz desteği tutarı 700 bin TL'yi geçemez.

4. ALT BÖLGE DESTEĞİNDEN YARARLANACAK YATIRIMLAR

Büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir.

• Yatırımın organize sanayi bölgesinde gerçekleştirilmesi veya endüstri bölgesinde (imalat sanayine yönelik yatırımlar) gerçekleştirilmesi.

• Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az 5 gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması.

6. bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye 2 yıl ilave edilmek, vergi indirimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 5 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.

5. DÖRDÜNCÜ BÖLGE DESTEKLERİNDEN YARARLANABİLECEK ORTA-YÜKSEK TEKNOLOJİLİ YATIRIMLAR

OECD teknoloji yoğunluk tanımına göre orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerden aşağıda belirtilenlerin üretimine yönelik yatırımlar, İstanbul ili hariç olmak üzere 1., 2. ve 3. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4. bölgede uygulanan; 4., 5. ve 6. bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanır. Bu kapsamda düzenlenecek teşvik belgeleri için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 milyon TL, diğer bölgelerde 500 bin TL'dir.

• 24 Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı (2423 - İlaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan

kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı hariç)

- 29 B.Y.S. Makine ve Teçhizat İmalatı
- 3110 Elektrik Motoru, Jeneratör ve

Transformatörlerin İmalatı

- 3120 Elektrik Dağıtım ve Kontrol Cihazları

İmalatı

- 3140.0.03 Starter Pistonlu Motorlar İçin

Kurşun Asitli Akümülatörler

- 3140.0.05 Nikel-Kadmiyum, Nikel-Demir

ve Diğer Elektrik Akümülatörleri

- 3190 B.Y.S. Elektrikli Teçhizat İmalatı

- 34 Motorlu Kara Taşıtları İmalatı

- 352 Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri

ile Vagonlarının İmalatı

- 3591 Motosiklet İmalatı

- 3592.2 Sakat Taşıyıcıları İmalatı

6. ÖNCELİKLİ YATIRIM KONULARI

Aşağıda belirtilen yatırım konuları 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6. bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir.

• Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar.

• Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları.

• Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar).

• Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde veya termal turizm konusunda bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları.

• Asgari 50 bin metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç).

• Savunma Sanayii Müsteşarlığı'ndan alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar.

• Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanunu'nda tanımlanan I. grup madenler ve

mıncır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç).

• Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilkokul, ortaokul ve lise eğitim yatırımları.

• Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar.

• Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamları, aktarma organları/aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar.

• Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 2. maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı elektrik üretimi yatırımları.

• EK-4'te yer alan "Teşvik Edilmeyecek Yatırımlar" hariç olmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın vereceği proje onayına istinaden, yıllık asgari 500 TEP (ton eşdeğeri petrol) enerji tüketimi olan mevcut imalat sanayi tesislerinde gerçekleştirilecek, mevcut durumuna göre en az %20 oranında enerji tasarrufu sağlayacak şekilde tasarlanan ve sağlanacak enerji tasarrufu ile yatırımın geri dönüş süresi 5 yıl ve daha az olan enerji verimliliği projesine yönelik yatırımlar.

• Atık ısı kaynaklı olarak, bir tesisteki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğal gaz dayalı elektrik üretim tesisleri hariç).

• Asgari 50 Milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğal gaz depolama yatırımları.

• Karbon elyaf üretimine veya karbon elyaf üretimi ile birlikte olmak kaydıyla karbon elyaftan mamul kompozit malzeme üretimine yönelik yatırımlar.

• Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknolojlili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (US-97 Kodu: 2423, 30, 32, 33 ve 353).

- 2423: İlaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı
- 30: Büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri imalatı
- 32: Radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları imalatı
- 33: Tıbbi aletler hassas ve optik aletler imalatı
- 353: Hava ve uzay taşıtları imalatı
- Maden Kanunu'na istinaden düzenlenmiş geçerli arama ruhsatı veya sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.
- Yenilenebilir enerji üretimine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.
- Direkt soğutmalı slab döküm ve sıcak haddeleme yöntemi ile alüminyum yassı mamul üretimine yönelik entegre yatırımlar.
- Lisanslı depoculuk yatırımları.
- Nükleer enerji santrali yatırımları.
- Araştırma ve referans laboratuvarı, tüketici

güvenliği ve enfeksiyon hastalıkları referans laboratuvarı, ilaç ve tıbbi cihaz analiz ve kontrol laboratuvarı ile deney hayvanları üretim test ve araştırma merkezi birimlerinin yer aldığı laboratuvar kompleksi yatırımları.

- Asgari 5 milyon TL tutarındaki 25 dekar ve üzeri yurtiçinde üretilen sera teknolojilerini de ihtiva eden otomasyona dayalı (bilgisayar kontrollü iklimlendirme, sulama, gübreleme ve ilaçlama sistemi ihtiva eden) sera yatırımları.

- Asgari 5.000 büyükbaş kapasiteli süt yönlü entegre hayvancılık yatırımları ile komple yeni veya tevsi niteliğindeki asgari 10.000 büyükbaş kapasiteli et yönlü entegre hayvancılık yatırımları.

- Asgari 5 milyon TL tutarındaki atık geri kazanım yatırımları ve/veya asgari 5 milyon TL tutarındaki bertaraf tesisi yatırımları.

- Asgari 5 milyon TL tutarındaki 100 kişi ve üzeri kapasiteli yaşlı ve/veya engelli bakım merkezleri ve esenlik tesisi (wellness) yatırımları.

- Orta-Yüksek teknoloji (EK-6)'da yer alan yatırım konularında gerçekleştirilecek asgari 500 milyon TL tutarındaki yatırımlar.

7. YATIRIM TEŞVİKLERİ

Yatırım teşviklerini, teşvik sistemleri başlıklarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz:

Teşvikler	Genel Teşvik	Bölgesel Teşvik	Büyük Ölçekli	Stratejik Yatırım
KDV İstisnası	✓	✓	✓	✓
KDV İadesi	Yok	Yok	Yok	•
Gümrük Vergisi Muafiyeti	✓	✓	✓	✓
Vergi İndirimi	Yok	✓	✓	✓
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Gemi inşa)	✓	✓	✓	✓
Faiz Desteği	Yok	✓ (3.4.5.6 bölge)	Yok	✓
Yatırım Yeri Tahsisi	Yok	✓	✓	✓
Sigorta Primi Desteği (6. Bölge)	Yok	✓	✓	✓
Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge)	✓	✓	✓	✓

İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

- Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,
- Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100 olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.

Diğer Teşvikler;

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile emlak vergisinden geçici olarak muaftır.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için iktisap olunan veya tahsis edilen araziler yatırım teşvik belgesi süresince emlak vergisinden muaftır.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kağıtlar, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kağıtlar, belge kapsamındaki sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kağıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Ve bu kağıtlarla ilgili işlemler Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisnadır.

- Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlarla belirlenen yüksek ve orta-yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Ve bu kağıtlarla ilgili işlemler Harçlar Kanunu'nda yer alan harçlardan istisnadır.

- İleri teknolojiye sahip ve teknoloji transferi sağlayacak yurt dışında yerleşik şirketlerin satın alınması ile bu alımlara yönelik mali ve hukuki danışmanlık hizmeti alımına ilişkin düzenlenen kağıtlarla ilgili işlemler Harçlar Kanunu'nda yazılı harçlardan istisnadır.

8. TEŞVİK SİMÜLASYONU

Yatırım tutarı 45 milyon TL olup, 4. bölge desteklerinden yararlanan bir işletmenin vergi, SGK ve faiz desteğinden yararlanabilmesine ilişkin aşağıda bir simülasyon çalışması sunulmaktadır.

Vergi Teşviki		
Yatırım Kazancı	Normal Oran	İmalat (2019)
Sabit Yatırım	45,000,000.00	45,000,000.00
Vergi İndirim Oranı	70%	100%
Yatırıma Katkı Oranı	30%	45%
Yatırıma Katkı Tutarı	13,500,000.00	20,250,000.00
Toplam Yararlanılabilir KV Hesaplaması		
Toplam Matrah	87,662,337.66	92,045,454.55
K.Vergisi (%22)	19,285,714.29	20,250,000.00
İndirimli K.V.	5,785,714.29	0.00
Vergi Teşviki	13,500,000.00	20,250,000.00

SGK Teşviki	
Asgari Ücret	2,558.40
İşveren Payı (%15.5)	396.55
100 Personelin Tutarı	39,655.20
Yıllık Toplam Tutar	475,862.40
6 Yıllık Toplam Teşvik Tutarı	2,855,174.40
Faiz Desteği	
Sabit Yatırım Tutarı	45,000,000.00
Desteklenen Kredi Tutarı Sabit Yatırımın Max.70%'i	31,500,000.00
Ödenebilecek Max. Faiz Tutarı	1,200,000.00

9. BAŞVURU İLE İLGİLİ HUSUSLAR

Yatırım teşvik belgesi başvuruları, revizeleri ve diğer işlemler artık Elektronik Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Bilgi Sistemi “E-TUYS” aracılığıyla Bakanlığa iletilmektedir. Sistemde işlemler yetkilendirilmiş kullanıcılar tarafından elektronik imza ile yürütülmektedir. E-TUYS sistemi üzerinden gönderilen başvuru ve diğer evrakların Bakanlığa ayrıca ibraz edilmesi gerekmemektedir. Fakat her türlü belge ve evraklar eksiksiz olarak müracaat tarihi itibarıyla 10 yıl boyunca yatırımcı sorumluluğunda muhafaza edilmelidir. Sistem üzerinde kayıtlı yatırım teşvik belgesi ayrıca kağıt ortamında gönderilmemekte ve Bakanlık tarafından ilgili kurum ve kuruluşlarla elektronik ortamda paylaşılmaktadır.

E-TUYS sisteminin devreye alınmasından (10.06.2018) önce alınmış yatırım teşvik belgeleri için işlemler eski usule göre yani evrakların Bakanlığa ibraz edilmesi şeklinde devam etmektedir.

SONUÇ

Yatırım teşvik mevzuatında sektörel farklılıklar, özellikli konular, teşvik edilmeyecek yatırımlar ve geçici maddeler ile sağlanan avantajların

dikkatle irdelenmesi gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesi ciddi bir avantaj sağlarken, firmaların yatırımlarını teşvik belgesi almaksızın yaptıkları da görülebilmektedir. Genel olarak KDV ve gümrük vergisi muafiyetinden yararlanan işletmeler konuları özelinde iyi bir araştırma, yatırım planlama ve başvuru ile belki de daha fazla destekten yararlanabileceklerdir. Yatırımcılar tarafından yapılan en büyük hatalardan biri de küçük yatırımlarını planlamadan finansal durumlarına göre anlık aksiyon almalarıdır. Plansız yapılan yatırımlar ciddi teşvik kayıplarına yol açabilir. Yatırım planı olmayan bir işletmede X makinesinin kullanım ömrü dolup yenilenmek istenmesi veya ek bir X makinesi alınması planlandığında, firma finansal durumu, kredi kullanımı veya finansal kiralama opsiyonlarına göre ilgili makine alımını gündemine alarak gerekli koşulları sağlayınca alımı gerçekleştirmektedir.

Burada atılan önemli husus, bir yatırım teşvik belgesinin maksimum 3 yıl süreliğine alınabildiği ve ilave olarak 1.5 yıl uzatma yapılabildiğidir. Yatırım teşvik belgesinden toplam faydalanma süresi 4.5 yıldır bu nedenle aslında yapılacak her bir yatırım küçük/büyük fark etmeksizin 4.5 yıllık süreç için planlanmalı, gerektiğinde revize edilmeli ve bu süreç içerisinde tamamlanmalıdır. Plan dahilinde yapılabilecek yatırımlar için doğru teşviklerden yararlanılabilir. İlave olarak yatırım planlanırken dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de, sistem üzerinden doğru başvuru, takip işlemleri ve dokümantasyonun yetkin kişilerce dikkatli ve düzgün yapılması olacaktır. Bakanlık tarafından yapılan red taleplerinin bir kısmı düzgün tanımlanmamış işlemlerden kaynaklı olabilmektedir.

PATENTLE İLGİLİ YAYGIN OLARAK YANLIŞ BİLİNEN GERÇEKLER

Cansu ŞAHİNOĞLU

Uzman Yardımcısı, AR-GE ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Makalemizde, patentle ilgili genel olarak yanlış bilinen kabullenmeler üzerinde durularak patentten doğan hakların daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Patent, Tescil, Koruma, Serbest Üretim Raporlaması, PCT Başvurusu, Fikri Mülkiyet.

GİRİŞ

Fikri mülkiyet denince aklımıza, kişilerin ve kuruluşların sahip oldukları patentler, ticari markalar, tescilli tasarımlar, telif hakkı, ticari sırlar vb. gelmektedir. Fikri mülkiyet hukuku ise fikir ve sanat eserleri üzerindeki haklar ile sınai (sanayiyle ilgili) hakları, bunların kapsamını ve korumasını düzenleyen bir genel kavramdır. Her ülke kendi fikri mülkiyet hukukunu kendi belirlemektedir. Dünyada Amerika ve Avrupa patent sistemi olmak üzere, temel alınan iki sistem mevcuttur. 10 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'yla Türkiye'deki patent sisteminin Avrupa sistemine daha yakın hale getirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Patent sistemlerinin temel amaçları arasında; teknolojik bilginin gizli kalması önlenerek teknolojinin yaygınlaşmasının ve gelişmesinin sağlanması, 20 yıllık geçici koruma hakkı tanınarak buluş sahibine buluşunu ticarileştirebilmesi ve ondan kazanç elde edebilmesi için yeterli önceliğin verilmesi, taklit ve ihlallerin önüne geçilerek haksız rekabetin önlenmesi, tekerleğin yeniden icat edilmesinin önüne geçilerek emeğin ve zamanın teknolojiyi hep bir adım daha ileriye taşıyacak şekilde kullanılmasının sağlanması yer almaktadır. Ancak fikri mülkiyet ile ilgili kavramlar ve haklar ülkemizde yeterince

bilinmemektedir. Bu konudaki eğitimlere eğitim sistemimiz içerisinde yer verilmediğinden kişiler ve firmalar yalnızca kulaktan dolma bilgilere sahip olarak hareket etmekte, doğal olarak çevresini de yanlış yönlendirmektedir. Ülkemizdeki teknoloji üreten firmaların AR-GE merkezlerinde çalışan personelin çoğunun fikri mülkiyet kavramlarını ve sahip oldukları fikri mülkiyet haklarını yeterince bilmemeleri veya yanlış bilmeleri yüzünden çok sık hak kaybı yaşamaları söz konusu olmaktadır.

I. PATENTİN DÜNYA ÇAPINDA KORUMA SAĞLADIĞI YANILGISI

Kişilerin ve firmaların buluş fikirleri için patent başvurusunda bulunmalarının sebebi, söz konusu 20 yıllık korumayı elde etmek ve bu süre içerisinde gerekli korumayı sağlayarak buluş üzerindeki tekellikleri sayesinde buluştan maksimum kazanç sağlamaktır. Korumadan kasıt başvuru sahibinin izni olmadan ürünün üretilmesinin, satılmasının, ithalatının ve ihracatının yasak olması, bunların yasalarla korunmasıdır. Mevcut yasalara muhalif hareket edilmediği takdirde kişilere ve firmalara yaptırımlar uygulanmaktadır.

Yeterince bilgi sahibi olmayan kişiler, patent başvurusunda bulunulduğunda patentinin kendisine dünya çapında koruma sağlayacağı yanılığına düşmektedir. Patent ile korunan teknoloji, artık kamuya açık bir bilgi (teknik bilinen durumu) olduğundan dünyanın herhangi bir yerinde aynı konu üzerine yeniden patent alınması mümkün

değildir. Her ne kadar alınan patent, dünyanın başka bir yerinde bu konuda yeniden patent alınmasını engellese de dünyanın başka bir yerinde söz konusu patente konu olan ürünün üretilmesini ve ticaretini engellememektedir. Bu sebeple kişilerin ve firmaların, stratejik planlar yaparak müşterilerinin veya rakiplerinin olduğu ülkelerde de koruma sahibi olabilmesi için ülkesel geçişle ilgili haklarını (sözleşmeler, kritik süreler) yeterince bilmeleri veya danışmanlık aldığı firmalar tarafından doğru yönlendirilmeleri son derece önem arz etmektedir. Başvuruyla birlikte doğan 12 aylık rüçhan süresi içerisinde ilk başvuru tarihini rüçhan (öncelik) olarak göstererek ülkesel geçiş yapmak mümkündür. Aynı şekilde 12 aylık süre bitmeden yapılacak PCT (Patent Cooperation Treaty – Patent İşbirliği Sözleşmesi) başvurusuyla söz konusu PCT sözleşmesine üye ülkelerde rüçhan dokümanının başvuru tarihinden itibaren 30 aya kadar (bazı ülkelerde daha fazla; Kanada için 42. aya kadar) ülkesel geçiş yapmak mümkün olmaktadır.

II. PATENT ALINAN HER ÜRÜNÜN ÜRETİLEBİLECEĞİ YANILGISI

Şirketlerin patent alma sebebinin temelinde söz konusu ürünü üretmek yatmaktadır. Ancak bilindiğinin aksine patent alınması buluş konusu ürünün üretilebilir olduğu anlamına gelmemektedir. Ürünün özünü teşkil etmese de ürünün bir kısmını teşkil eden tekniğin, henüz koruma süreleri sona ermemiş olan bir buluşa ait olması, buluş konusu ürünün üretilebilirliği önünde engeldir. Koruma süresi devam eden bir buluşun herhangi bir şekilde izinsiz kullanılması durumunda patent sahibinin, hak ihlali yapan kişi veya kurumu mahkemeye verme hakkı doğmaktadır. Bu sebeple patent alınmış olsa dahi üretime başlamadan önce üretim serbestliği analizlerinin yapılması oldukça önemlidir. Üretim serbestliği analizleri ve raporlanması yapılmadan üretime geçildiğinde ihlaller söz konusu olabileceğinden patent ihlali yapan kuruma veya kişiye patent sahibinin dava açma hakkı doğmaktadır.

III. PCT BAŞVURUSUYLA HER ÜYE ÜLKEDE PATENT HAKKI ELDE EDİLDİĞİ YANILGISI

PCT, bir buluşun birden fazla ülkede korunması istendiği takdirde bunu kolaylaştırmak ve ekonomik hale getirmek amacıyla üye ülkelerin aralarında yapmış olduğu bir anlaşmadır. Söz konusu PCT başvurusunun ilk başvuru tarihinden itibaren 12 ay içerisinde yapılması gerekmektedir. PCT başvurusunda bulunulmasıyla başvuru sahibi ilk başvuru tarihinden (rüçhan) itibaren 30 ay içinde üye ülkelerin (152 ülke) her birine patent başvurusunda bulunma hakkı elde etmektedir. Bu süre her ülkenin mevzuatına göre değişiklik gösterebilmekte olup, Türkiye için 33 aya, Kanada için ise 42 aya kadar uzamaktadır. PCT başvurusu sayesinde başvuru sahibi, her ülkede ayrı ayrı araştırma raporu ve inceleme raporu hazırlamak zorunda kalmayacağı için ekonomik olarak büyük bir tasarruf sağlamaktadır. Patentle ilgili genel yanılğılardan biri de PCT konusunda yaşanmaktadır. PCT başvurusu yapmış olmanın üye ülkelerin her birinde patent hakkı elde edilmesi anlamına geldiği düşünülmektedir. Oysa böyle bir şey söz konusu olmayıp yalnızca tanınan bu süre içerisinde üye ülkelere her birine patent başvurusunda bulunma hakkı kazanılması anlamına gelmektedir. Yani PCT başvurusunda bulunulduğunda ilk başvuru tarihinden itibaren 30 aylık süre içerisinde istenilen her ülkeye ayrı ayrı başvuruda bulunulması gerekecektir. PCT, ülkesel geçiş için sürenin uzatılmasını sağlamakla beraber her ülke ofisinde ayrı ayrı araştırma raporu ve inceleme raporu hazırlanması gereğini ortadan kaldırdığı için başvuru sahibine ekonomik olarak büyük bir tasarruf sağlamaktadır.

IV. TESCİL EDİLDİĞİNDE TÜM KORUMANIN DEVLET ORGANLARI YA DA YETKİLİ BİR OTORİTE TARAFINDAN SAĞLANACAĞI YANILGISI

Toplumumuzda patent başvurusu tescille sonuçlandığında tüm korumanın devlet organları ya

da yetkili bir otorite tarafından sağlandığı yanılığısı hakimdir. Oysa korumanın sağlanması için hak sahibinin ihlal olan durumların varlığını tespit etmesi ve tespitleri doğrultusunda yetkili mercilere (hukuksal uygulamalara) şikayette bulunması, dava vb. yollara başvurması gerekmektedir. Aksi taktirde tescilin getirdiği koruma yalnızca kağıt üstünde kalarak çoğu zaman hak sahibinin maddi ve manevi zararına sebep olan hak ihlallerine yol açacaktır.

V. FİKRİMİZİN DAHA ÖNCE KİMSE TARAFINDAN DÜŞÜNÜLMEDİĞİ YANILGISI

Buluş fikrimizin daha önce kimse tarafından düşünülmemeye kadar farklı olduğunu varsaymak genel yanılığılardan bir tanesidir. Oysa dünyada yedi buçuk milyar insan olduğu düşünüldüğünde bir fikrin başka biri tarafından daha önce düşünülmüş olma ihtimali oldukça yüksektir. Bu sebeple patent veya faydalı model başvurusundan önce ön araştırma yapılarak dünya literatürlerinin taranması oldukça önemlidir. Bu noktada patent sistemlerinin tam olarak hedefledikleri; veritabanları sayesinde tekerleğin yeniden icat edilmesinin önüne geçerek emeğin ve zamanın teknolojiyi hep bir adım daha ileri taşıyacak şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

VI. YAZILIMLARIN VE MATEMATİKSEL YÖNTEMLERİN KORUNABİLCEĞİ YANILGISI

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nun 82. maddesinin birinci fıkrasında patentlenebilirlik kriterlerinden bahsedilirken ikinci fıkrasında nelerin patentlenebilirliğinin dışında kaldığı konusuna değinilmektedir. Buna göre; keşifler, bilimsel teoriler, matematiksel yöntemler, zihni faaliyetler, bilgisayar programları, estetik niteliği bulunan mahsuller, bilginin sunumu vb. unsurlar patentlenebilirliğinin dışında kalmaktadır. Ancak söz konusu unsurlar kullanılarak geliştirilen cihazlar için patent alınabilmektedir. Örneğin,

bölme işlemi için geliştirilen matematiksel bir yöntem patent alınmazken bahsedilen yöntem kullanılarak geliştirilen bir hesap makinesine -söz konusu hesap makinesinin tekniğın bilinen durumundaki hesap makinelerine göre daha hızlı işlem vb. teknik avantajlar sağlaması yani teknik bir probleme çözüm getirmesi durumunda- patent alınabilmektedir. Aynı şekilde geliştirilen bir yazılım (bilgisayara programı) için patent alınmazken (telif hakkı altında korunabilmektedir) söz konusu yazılım bir cihazla birlikte patent koruması alabilmektedir. Burada dikkate alınan kriter, teknik bir etkinin ortaya çıkarılıyor olmasıdır. Bu tarz patent dosyasında yazılımın kendisinden ziyade söz konusu yazılımın kullanıldığı sistemin elemanları ve bunlar arasında oluşturulan etkileşim korunmaktadır.

VII. YENİ OLAN HERŞEYİN PATENTLENEBİLECEĞİ YANILGISI

Patentlenebilirlik için buluş fikrinin yeni olması yetmemekte buluş basmağı kriteri aranmaktadır. Buluş basamağı kriteri sayesinde yeni olan ancak aslında tekniğın bilinen durumundan çok da farklı olmayan buluşların patentle korunmasının önüne geçilmektedir. Buluş basamağı kriterinde, teknik probleme getirilen bir çözümün yanı sıra söz konusu çözümün şaşırtıcı bir etkiye sahip olması yani tekniğın bilinen durumundan yola çıkan alanda uzman kişinin var olan bilgilerden yola çıkarak ulaşamayacağı bir sonuç ortaya konması beklenmektedir. Yeni olan ancak buluş basamağı içermeyen fikirler faydalı model belgesi ile korunabilmektedir.

VIII. YALNIZCA DÜNYADA BÜYÜK YANKI GETİRECEK DERECEDE BÜYÜK BİR BULUŞUN PATENTE KONU OLABİLECEĞİ YANILGISI

Sanılanın aksine bir fikrin buluş olabilmesi için dünyayı yerinden oynatmasına, çığır açacak bir icat olmasına gerek yoktur. Buluşun yalnızca tekniğın bilinen durumundan farklı olması ve

teknik bilinen durumunda yaşanan teknik probleme çözüm getiren teknik bir niteliğe sahip olması beklenmektedir.

Örneğin; teknikte yapılan küçük bir değişikliğin enerji tasarrufu, hız, verim veya herhangi teknik bir üstünlük sağlaması söz konusuysa değişikliğin bir patente konu olması mümkündür.

SONUÇ

Eğitim sistemimizde fikri mülkiyet kavramlarına ve haklarına yer verilmesiyle toplumumuz daha bilinçli hale gelecektir. Her insan bir buluşçu adayı olduğundan yalnızca Ar-Ge personellerinin değil toplumumuzun her kesiminin söz konusu bilgilere sahip olabilmesi için üniversitede seçmeli ders şeklinde sunulmak yerine, temel eğitim içeriği olarak daha küçük yaşlardan itibaren bireylerin bu konularda eğitilmesi gerekmektedir. Ancak haklarını yeterince bilen bir toplumun oluşturduğu devletin aydınlık geleceğinden söz edilebileceği unutulmamalıdır.

YENİLENEBİLİR ENERJİ TEKNOLOJİLERİNDE PATENT

Kübra DEDE

Uzman Yardımcısı, AR-GE ve Fikri Mülkiyet

ÖZET

Yenilenebilir enerji kaynakları kömür, doğalgaz gibi zamanla tükenen fosil yakıtlara olan bağımlılığı azaltmaktadır. Özellikle 1973 yılında Arap devletlerinin petrol fiyatlarını arttırmalarıyla yaşanan petrol krizi bu konudaki farkındalığı dünya genelinde yükseltmiştir. Hidrolik, rüzgâr, jeotermal, güneş, biyokütle ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları çevreyle dost olmaları ve tükenmemeleri sebebiyle devlet teşvikleriyle de desteklenmektedirler. Bu sebeple, yenilenebilir enerji teknolojilerine ilişkin gerçekleştirilen patent başvurularının sayısı da günden güne artmaktadır. Makalemizde yenilenebilir enerji teknolojilerinin öneminden ve bu alanda gerçekleştirilen patent başvurularından bahsedilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Fosil Yakıtlar, Patent, İnovasyon, Devlet Teşvikleri.

GİRİŞ

Yenilenebilir enerji, gücünü doğadan alan ve tükenmeyeceği düşünülen çevreyle dost enerji kaynağıdır. Güneş enerjisi, biyokütle enerjisi ve rüzgâr enerjisi en çok kullanılan türlerindedir. Türkiye'nin bulunduğu konum ve coğrafi özellikleri sayesinde temiz enerji elde etme potansiyeli oldukça yüksektir.

Yenilenemeyen enerji kaynakları ise karbon bazlı olarak sınıflandırılan sonlu kaynaklardır. Petrol, kömür ve doğalgaz gibi yaygın olarak kullanılan fosil yakıtlar çevreyi kirletmekte ve sera etkisi yaratarak iklim değişikliğine sebep olmaktadır. Bu kaynaklara olan bağımlılığın azaltılması çevresel ve ekonomik açıdan önem teşkil etmektedir. Bir diğer enerji çeşidi olan nükleer enerji, kullanımı için ilk yatırım maliyetlerinin yüksek olması ve radyoaktif atık bırakması nedeniyle tercih edilmemektedir.

Tüm bunlar, yenilenebilir enerji teknolojilerine olan ilgi ve yatırımın önem kazanmasını sağlamıştır. Devlet teşvik politikalarının da gündeme gelmesiyle

bu alanda yapılan çalışmalar yoğunlaşmış ve geliştirilen yeni teknolojiler sayesinde patent başvurularının sayısı ve niteliği artmıştır.

I. TÜRKİYE'DE YENİLENEBİLİR ENERJİ KAYNAKLARININ KULLANIMI

Yenilenebilir enerji kaynakları doğada kendiliğinden bulunmakta ve sürekliliğini korumaktadır. Fosil yakıtlara nazaran daha çevreci oldukları bilinmektedir. Üstelik dünyadaki fosil yakıt rezervlerinin önümüzdeki 45 yıl içerisinde tükenmesi beklenmektedir. Bu nedenle alternatif enerji kaynaklarına yönelim bir zorunluluk haline gelmiştir.

Dünya genelinde yaygın olarak kullanılan yenilenebilir enerji kaynağı çeşitleri; güneş enerjisi, rüzgâr enerjisi, hidroelektrik enerjisi, biyokütle enerjisi, jeotermal enerji ve dalga enerjisi olarak sınıflandırılmaktadır.

TC. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın resmî sitesinden elde edilen bilgiye göre yenilenebilir enerji verileri aşağıdaki tablodaki gibidir;

Türkiye, coğrafi konumu ve doğal kaynakları sebebiyle yenilenebilir enerji üretim potansiyeli yüksek bir ülkedir. Ancak tablodan da anlaşılacağı

Yenilenebilir Enerji Kaynağı	Enerji Potansiyeli (Yıllık)	Mevcut Üretim (Yıllık)	Enerji Santrali Toplam Kurulu Gücü
Rüzgâr	48.000 MW*	17,9 milyar kWh**	6.671 MW
Güneş 1.527 kWh/m ²	2,9 kWh	4.726 MW	
Hidroelektrik	140 milyar kWh	58,2 milyar kWh	27.912 MW
Jeotermal	31.500 MW	6,1 milyar kWh	1.144 MW
Biyogaz	1,5-2 MTEP***	1.610 GWh	695 MW

*MegaWatt, ** Kilowatt saat, ***Milyon Ton Eş Değer Petrol

üzere, yenilenebilir enerji kaynaklarının enerji potansiyelleri ile yıllık üretim miktarları kıyaslandığında kaynaklarımızın yeterince değerlendirilmediği, bu alandaki çalışmaların gelişime açık olduğu ve teknolojik çalışmalara hız kesmeden devam edileceği görülmektedir.

II. TÜRKİYE'DEKİ ENERJİ VERİMLİLİĞİ DESTEKLERİ

Türkiye'de yenilenebilir enerji kaynaklarına ilişkin destekler 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kanunu'na göre düzenlenmektedir. Bu Kanun'a göre yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üreten gerçek ve tüzel kişiler, ihtiyaçlarının üzerinde ürettikleri elektrik enerjisini dağıtım sistemine vermeleri halinde Kanun'un ekinde bulunan I Sayılı Cetvel'deki fiyatlardan on yıl süre ile faydalanabileceklerdir. Bu sayede, elektrik enerjisi üreten kişilere alım garantisi verilmesi söz konusudur.

Kanun'da bulunan I Sayılı Cetvel detaylı olarak incelendiğinde, biyokütle ve güneş enerjisine verilen teşviklerin diğerlerine oranla daha fazla olduğu da açıkça görülmektedir.

Madde 6/B incelendiğinde ise, lisans sahibi tüzel kişilerin 5346 sayılı Kanun kapsamındaki yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı ve 31/12/2015 tarihinden önce işletmeye giren üretim tesislerinde kullanılan mekanik veya elektro-

mekanik aksamın yurt içinde imal edilmiş olması halinde, bu tesislerde üretilerek iletim veya dağıtım sistemine verilen elektrik enerjisi için I Sayılı Cetvel'de belirtilen fiyatlara, üretim tesisinin işletmeye giriş tarihinden itibaren beş yıl süreyle Kanun'a ekli II sayılı Cetvel'de belirtilen fiyatlar ilave edilerek ek bir teşvikten daha yararlandırıldığı anlaşılmaktadır.

Enerji verimliliğinin artırılması ve gereksiz enerji kullanımının önlenmesine yönelik mülga Yenilenebilir Enerji Genel Müdürlüğü tarafından tebliğ olarak yayımlanan usul ve esaslara uygun olarak hazırlanan projeler ise, Verimlilik Artırıcı Proje ("VAP") olarak değerlendirilmeye alınmaktadırlar. Bu kapsamda değerlendirilen projelere KDV hariç olmak üzere toplamda en fazla 1 milyon Türk Lirası'na kadar destek verilmektedir. Geri ödeme süresi 5 yıla kadar olanlara ise proje bedelinin en fazla %30'u hibe olacak şekilde verilmektedir.¹

Bir diğer destek olan gönüllü anlaşmalar ("GA") ile; işletmelerin geçmiş 5 yıllık enerji yoğunluklarının ortalaması olan referans enerji yoğunluğuna göre, önceden taahhüt ederek üç yıllık izleme dönemi sonunda ortalama en az %10 oranda enerji yoğunluğunu azaltan işletmelere hibe şeklinde devlet desteği verilmektedir.² GA yapan ve taahhüdünü yerine getiren bir işletmenin anlaşmanın yapıldığı yıla ait enerji giderinin %20'sine 200.000 TL'ye kadar destek olunmaktadır.

¹ <https://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Enerji-Verimliliği-Destekleri>

² <https://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Enerji-Verimliliği-Destekleri>

III. YENİLENEBİLİR ENERJİ TEKNOLOJİLERİNE İLİŞKİN PATENT ÖRNEKLERİ

Yenilenebilir enerji kaynaklarına verilen önemin artmasıyla beraber tekniğe özgü ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Teknik ihtiyaçların giderilmesi için gerçekleştirilen teknik çözümler ise bu alanda birçok patente konu olmuştur. Üstelik yenilenebilir enerji teknolojilerine ilişkin gerçekleştirilen buluşların sayısı azımsanmayacak kadar çoktur. Yenilenebilir enerji teknolojileri bilişim, makine, tarım ve elektronik gibi çeşitli sektörler ile sentez edilmiştir.

Bazı örnekleri inceleyecek olursak, JP2018137465³ no.lu dokümanda güneş ışığının toplanmasını arttıran bir fotovoltaik modül geliştirilmiştir. İki yönlü olarak ışık alan fotovoltaik modül bir ön paketleme bileşeni ve bir arka paketleme bileşeni tarafından korunan güneş pili hücresi içermektedir. Ön paketleme bileşeni, fotovoltaik modülün ön tarafında saydam bir üst kapak içermektedir. Arka paketleme bileşeni ise fotovoltaik modülün arkasından ışığın girmesini ve güneş hücrelerine ulaşmasını sağlayan şeffaf bir parça ile güneş hücresinin önünden gelen ışığı yansıtmak için kullanılan bir yansıtma parçasına sahiptir.

Güneş panellerinin üzerinde biriken kir, toz ve çeşitli partiküller verimliliklerini büyük ölçüde düşürmektedir. Bu sebeple kendi kendini temizleyen güneş panelleri, temizleyici robotlar ve benzeri buluşlar gerçekleştirilmiştir. US2019063788⁴ no.lu patent dokümanında kirlilik sorununa çözüm olarak geliştirilen otomatik güneş paneli temizleme cihazı anlatılmaktadır. Cihaz üzerindeki sürücüler, temizleyici parçayı panelin bir yüzeyi boyunca itmektedir. Panelin bir kenarının tespit edilmesi için ise sürücülere sensör yerleştirilmiştir. Böylelikle bir kontrol devresi sensörden gelen verilere dayanarak temizleyicinin panele göre hizalanmasını sağlamaktadır.

JP2008164979⁵ no.lu patent dokümanında ise bir rüzgâr türbini jeneratörü sisteminin kanat kontrolünün yapılmasına ilişkin bilişim tabanlı bir sistem söz konusudur. Kontrol sistemi ile önceden belirlenmiş bir zaman dilimine göre gerçek zamanlı rüzgâr durumuna ait parametrelerin elde edilmesi, asal rüzgâr enerjisinin bir yön açısını tespit etmek için elde edilen rüzgâr koşul parametresinin vektör analizinin yapılması ve rüzgâr türbini jeneratörü sisteminin kanatlarının temel rüzgâr enerjisinin yön açısına göre kontrol edilmesi sağlanmaktadır.

Ülkelerin coğrafi özellikleri dikkate alınmakla beraber enerji potansiyelleri ve ihtiyaçlarına göre ilgilendikleri alanlar değişmektedir. Dolayısıyla, güneş ve rüzgâr enerjisine ek olarak biyokütle, jeotermal ve okyanus enerjisi gibi diğer alanlarda da çeşitli buluşlar mevcut bulunmaktadır.

SONUÇ

Fosil yakıtların çevreye olumsuz etkilerinin yanı sıra kaynaklarının azalmaya başlamış olması insanlığın alternatif çözümler bulmasını gerekli kılmıştır. Yenilenebilir enerji teknolojilerindeki gelişmeler, devlet teşviklerinin de katkısıyla her geçen gün artmaktadır. Sunulan teknik çözümler patente konu olmakta ve her buluş bir yenisine zemin hazırlamaktadır. Bu durum ülkelerin yakın gelecekte tamamen yenilenebilir teknolojilerle enerji ihtiyaçlarını karşılayacak potansiyele sahip olmaları konusunda umut vermektedir.

³ https://worldwide.espacenet.com/?locale=en_EP

⁴ https://worldwide.espacenet.com/?locale=en_EP

⁵ https://worldwide.espacenet.com/?locale=en_EP

İŞVERENCE SİGORTALIYA SAĞLANAN HEDİYE/ALİŞVERİŞ ÇEKLERİNİN SİGORTALI PRİME ESAS KAZANCA DAHİL EDİLİP EDİLMEMEYECEĞİ HUSUSU

Şerife Merve KILINÇKAYA
Sosyal Güvenlik Danışmanı

ÖZET

İşverenlerce sigortalılara, yaptıkları işe karşılık olmaksızın belli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hamiline yazılı alışveriş/hediye çekleri sağlanabilmektedir. İlgili tutarların sigortalının prime esas kazancına tabi dahil edilip edilmeyeceği hususunda ise işverenlerce tereddütler yaşanabilmektedir.

Makalemizde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”) ile İşveren Uygulama Tebliği (“Tebliğ”) hükümleri çerçevesinde ilgili ödemelerin prime esas kazançta dahil edilip edilmeyeceği hususu üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: 5510 Sayılı Kanun, İşveren Uygulama Tebliği, Prime Esas Kazanç, Hediye/Alışveriş Çeki.

GİRİŞ

İşverenlerce sigortalılara, bayramlarda ve yılbaşlarında yaptıkları işe karşılık olmaksızın belli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hediye/ alışveriş çekleri verilmesi suretiyle menfaatler sağlanabilmektedir. İlgili tutarlara ilişkin faturanın yine işveren adına faturalanması halinde sigortalıya sağlanan bahse konu menfaatin prime esas kazançta dahil edilip edilmeyeceği hususunda işverenlerce tereddütler yaşanabilmektedir.

İlgili hususa ilişkin değerlendirmelerin gerçekleştirilmesi aşamasında, sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde sigortalıya yapılan ödemelerden prime esas kazançta dahil edilecek/ kısmen dahil edilecek ve dahil edilmeyecek kalemlerin detaylarını içerir 5510 sayılı Kanun

ile İşveren Uygulama Tebliği hükümlerinin incelenerek referans alınması uygun olacaktır.

I. 5510 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE SİGORTALIYA SAĞLANAN ALİŞVERİŞ/HEDİYE ÇEKLERİNİN SİGORTALININ PRİME ESAS KAZANCINA DAHİL EDİLİP EDİLMEMEYECEĞİ HUSUSU

Bilindiği üzere, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (“5510 sayılı Kanun”) “Prime Esas Kazançlar” başlıklı 80. maddesinde prime esas kazanç hesabında dikkate alınacak ve alınmayacak ödemeler belirtilmektedir.¹

Bu çerçevede, anılan maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde prime esas kazanç hesabında dikkate alınması gereken kazançlar hüküm altına alınmış, istisnalarına ise aynı fıkranın (b) bendinde yer verilerek sigortalı prime esas kazanç hesabında

¹ “a) Prime esas kazançların hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınır.

esas alınmayacak kazançlarda sınırlamaya gidilmiş ve (c) bendinde de (b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prim hesabında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bahsi geçen Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere; sigortalılara yapılan ödemelerin prime esas kazançta dahil edilebilmesi için bu ödemelerin yukarıda yer aldığı üzere 5510 Sayılı Kanun'un (a) ve (c) bendinde yer alan kazançlardan olması gerekmektedir. Bu çerçevede, işverence nakit olarak yapılan ve (b) bendinde belirtilen istisnalar haricinde kalan tüm aynı yardımların prime esas kazançta dahil edilmesi gerekecektir. Maddenin düzenleniş amacı da incelendiğinde sigortalıya yapılan ödemelerden prim kesintisi yapılabilmesi için bahse konu ödemelerin yukarıda yer alan madde hükümlerinde yer alan adlar altında yapılmış olması gerekecektir.

II.İŞVEREN UYGULAMA TEBLİĞİ HÜKÜMLERİ ÇERÇEVESİNDE SİGORTALIYA SAĞLANAN ALIŞVERİŞ/ HEDİYE ÇEKLERİNİN SİGORTALININ PRİME ESAS KAZANCINA DAHİL EDİLİP EDİLMEYECEĞİ HUSUSU

Benzer şekilde, 01.09.2012 tarih ve 28398 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İşveren Uygulama Tebliği'nde ("Tebliğ") de işverenlerce sigortalıya ödenen hangi tutarların prime esas kazançta tabi tutulup tutulmayacağı hususlarına yer verilmiştir. İlgili Tebliğ'de prime esas kazançta tabi tutulacak kazançlar, kısmen prime esas kazançta tabi tutulacak kazançlar ile prime tabi tutulmayacak kazançlar belirtilmiştir. Bu çerçevede, anılan Tebliğ'de yer alan aldığı üzere belirtilen ad altında yapılan ödemeler/sağlanan kazançların belirtildiği şekilde prime tabi tutulması

yahut prime esas kazançta dahil edilmemesi gerekecektir. Anılan Tebliğ'in "Kısmen Prime Esas Kazançlar" başlıklı maddesinin "7.8.1- Aynı Yardımlar" başlıklı maddesinde, "İşverenlerce sigortalılara mal olarak yapılan yardımlar, tutarları üzerinde durulmaksızın, prime esas kazançlara dahil edilmeyecektir. Ancak, aynı yardımların sigortalılara nakden ödenmesi halinde (örneğin yağ parası, un parası, ayakkabı parası gibi) prime tabi tutulması gerekmektedir." hükmü amirdir. İlgili hükümde de, sigortalıya yapılan aynı yardımların ancak nakden gerçekleştirilmesi halinde prime esas kazançta dahil edilmesi, mal temin edilerek sağlanan yardımların ise prime esas kazançta dahil edilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

SONUÇ

5510 sayılı Kanun ve ilgili Tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, sigortalıya hediye/alışveriş çeki verilmesi suretiyle fayda sağlanması halinde, bu tutarlara ilişkin ödemeler sigortalının direkt olarak kendisine değil de hizmetin temin edildiği şirkete fatura karşılığında işverence yapıldığında ve bahsi geçen hediye/alışveriş çekleri sigortalıya icra edilen işin karşılığı olmaksızın sigortalının belli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak yardım amaçlı verildiğinde sigortalının prime esas kazancına dahil edilmemesi gerekecektir.

b) Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için 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, prime esas kazançta tabi tutulmaz."