

# gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2021 KIŞ / SAYI 14



**Rekabet Hukuku İhlallerinde Taahhüt Mekanizması ve İkincil Mevzuat Hazırlığı**

S. 9

**İş Hukukunda Rekabet Yasağının Geçerlilik Şartları**

S. 43

**Fransız Veri Koruma Otoritesi'nin Çerezlerle İlişkin Google Ve Amazon Kararlarının İncelenmesi**

S. 55

**Varlık Barışından Yararlananlara Sağlanan Vergisel ve Diğer Avantajlar**

S. 71

**Kısmi Bölünme İşlemi Sebebi İle Yapılan Sermaye Azaltımının Vergilendirilmesi Sorunsalı**

S. 77

ISSN: 2602-3601

YIL: 3 / 2021 KIŞ / SAYI: 14

**SAHİBİ**

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına  
ERSİN NAZALI

**SORUMLU MÜDÜR**

ÇAĞDAŞ GÜREN

**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**

- 3 SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ PAYLARINI GERİ ALMALARI VE VERGİLEMESİ
- 9 REKABET HUKUKU İHLÂLLERİNDE TAAHHÜT MEKANİZMASI VE İKİNCİL MEVZUAT HAZIRLIĞI
- 13 TÜRK HUKUKUNDA FİKRİ VE SİNÂİ HAKLARIN İCRASI
- 17 KOMİSYONCULUK SÖZLEŞMELERİNDEKANUNİ TEMLİK
- 21 HAKİM TARAFINDAN SÖZLEŞMENİN TAMAMLANMASI
- 27 TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ TÜRLERİ VE YETKİ TESPİTİ UYUŞMAZLIKLARINDA KARŞILAŞILAN PROBLEMLER
- 33 TİCARET HUKUKÇULARININ İŞ HUKUKUNA HEDİYESİ: TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 178. MADDESİ
- 39 İŞ HAYATINA GİRİŞ: MEVZUATTA STAJYERLERİN YERİ VE UZAKTAN EĞİTİM DÖNEMİNDE STAJYERLİK
- 43 İŞ HUKUKUNDA REKABET YASAĞININ GEÇERLİLİK ŞARTLARI
- 49 BİREYSEL İŞ SÖZLEŞMELERİNDE TAHKİM ŞARTININ GEÇERLİLİĞİ
- 55 FRANSIZ VERİ KORUMA OTORİTESİ'NİN ÇEREZLERE İLİŞKİN GOOGLE VE AMAZON KARARLARININ İNCELENMESİ
- 67 KİSMİ SÜRELİ OLAN VE OLMAYAN ÇALIŞMALARDA SİGORTALI PRİM GÜNÜ HESAPLANMASI HUSUSU
- 71 VARLIK BARIŞINDAN YARARLANANLARA SAĞLANAN VERGİSEL VE DİĞER AVANTAJLAR
- 77 KİSMİ BÖLÜNME İŞLEMİ SEBEBİ İLE YAPILAN SERMAYE AZALTIMININ VERGİLENDİRİLMESİ SORUNSALI
- 85 HOLLANDA STOPAJ VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER
- 89 İŞ YERİNİ YENİDEN DÜŞÜNMEK
- 97 2020 HESAP DÖNEMİNDE 600.000 TL ÜZERİNDE ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLER NELERE DİKKAT EDECEK?
- 101 KURUMLARIN SOSYAL YARDIM VEYA PERSONELİNE DAĞITMAK AMACIYLA SATIN ALDIĞI HEDİYE ÇEKLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ
- 105 KDV İADESİ MAHSUBUYLA ÖDENEN GEÇİCİ VERGİNİN GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ MAHSUBUNDAN SONRA KALAN TUTARININ NAKDEN İADESİ

## ÖNSÖZ

*Sevgili Dostlar,*

*NAZALI Gündem olarak 3. yaşımızı sizlerle birlikte kutluyoruz!!!*

*Bugüne kadar NAZALI Gündem'in gelişmesi ve daha da iyi olması için büyük bir özveri ile çalışan değerli çalışma arkadaşlarımıza, NAZALI Gündem'in yayına hazırlanması konusunda başından beri çok zaman harcayan kıdemli avukatımız Gözde SARUHAN BERK'e ve değerli üstadımız YMM Mükerrerem YANAR'a bir kez daha teşekkürlerimizi sunuyoruz.*

*Ayrıca, NAZALI Gündem'de yer alan konular ile ilgili bizlerle görüşlerini paylaşan ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen NAZALI Gündem dostlarına da teşekkür ediyoruz.*

*Yorucu ve keyifli yanlarını birlikte yaşadığımız bu süreçte dergimizle ilgili dostlarımızdan gelen pozitif yorumlar ve arkadaşlarımızın makale hazırlama gayretleri bizler için en büyük motive kaynağı oldu. Bu motivemizle çalışmaya ve farklılık yaratmaya devam ediyor olacağız.*

*NAZALI Vergi ve Hukuk ailesi olarak dergimizin 3. yaşını kutlarken; yurtdışı ofislerimiz tarafından hazırlanacak NAZALI Global dergimizin de müjdesini sizlerle paylaşmaktan dolayı büyük mutluluk içerisindeyiz. Yakın dönemde, NAZALI Global dergimizi de online platformlarımızda sizlerle buluşturuyor olacağız.*

*NAZALI Gündem'in 14. sayısında da yine özgün ve farklı makaleler ile sizlerin karşısındayız. Ümit ederiz bu sayımızı da keyifle okursunuz. Her zaman sizlerin yorumlarınızı bekliyoruz olacağız.*

*Keyifli okumalar.*

**NAZALI GÜNDEM**

## BİZDEN HABERLER

### ◇ **TBCCI TARAFINDAN DÜZENLENEN TÜRKİYE-İNGİLTERE SERBEST TİCARET ANLAŞMASI KONULU WEBİNARA KONUŞMACI OLARAK KATILDIK.**

Türk-İngiliz Sanayi ve Ticaret Odası tarafından 18 ŞUBAT 2021 Perşembe günü düzenlenen Türkiye-İngiltere Serbest Ticaret Anlaşması ve iki ülke arasındaki iş ilişkileri konulu webinara, NAZALI Vergi & Hukuk olarak Yönetici Ortağımız Ersin NAZALI ve Gümrük ve Dış Ticaret Ortağımız Fatih UZUN konuşmacı olarak katılmıştır.

### ◇ **NAZALI VERGİ & HUKUK OLARAK DÜZENLEDİĞİMİZ “TÜRKİYE’DEKİ ŞİRKETLERİN YURTDIŞI YATIRIMLARI” KONULU WEBİNARLARIMIZI 17 ARALIK 2020 VE 11 ŞUBAT 2021 TARİHLERİNDE GERÇEKLEŞTİRDİK.**

NAZALI Vergi & Hukuk olarak 17 Aralık 2020 ve 11 Şubat 2021 gerçekleştirdiğimiz “Türkiye’deki Şirketlerin Yurtdışı Yatırımları” konulu webinarlarımızda; Türk yatırımcılar özelinde çeşitli yatırım fırsatlarının ve yatırım ortamının tartışılacağı bu webinarımızda, NAZALI Vergi & Hukuk olarak İngiltere, Ukrayna, Rusya, Hollanda, Fas ve Avrupa genelinde olmak üzere yatırım fırsatlarını, yatırımcılar için öngörülen çeşitli teşvik mekanizmalarını ve yatırımcıların tabi olduğu çeşitli kısıtlamaları ele aldık.

### ◇ **NAZALI VERGİ & HUKUK İNGİLTERE-LONDRA OFİSİMİZ AÇILDI.**

NAZALI Vergi & Hukuk olarak İngiltere, Londra’da yeni ofisimizi açmış olmanın heyecan ve mutluluğunu sizlerle paylaşmak istiyoruz. Londra; vergi, hukuk ve muhasebe alanlarında konusunda uzman ekibimiz ile müvekkillerimize ve müşterilerimize yurtdışında hizmet sağladığımız 5.ülke olacaktır.

Londra ofisi sorumlusu yönetici ortağımız Ersin NAZALI önderliğinde, uluslararası işlemlerde bilgi ve birikimlerimiz ile siz müvekkil ve müşterilerimize, İngiltere’de de kaliteli hizmet anlayışını sürdürmeyi hedefliyoruz.

Kuruluşundan bu yana bir şirket politikası olarak “Tek Kapıda Çözüm” stratejimiz Londra ofisinde de uygulama alanı bulacak ve bu vesile ile müvekkil ve müşterilerimiz Londra ofisimizde de NAZALI Vergi & Hukuk hizmet ayrıcalığını deneyimleme şansına sahip olacaktır.

Temel vizyonumuz NAZALI ofislerinin olduğu her ülkede “ortak iş yapma deneyimi ve üstün hizmet standartlarını” müvekkil ve müşterilerimize yaşatmaktır.

### ◇ **NAZALI VERGİ & HUKUK OLARAK “TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE GÜMRÜK KIYMETİ ARASINDAKİ İLİŞKİ” KONULU WEBİNAR GERÇEKLEŞTİRDİK.**

NAZALI Vergi ve Hukuk olarak, 11 Kasım 2020 Çarşamba günü gerçekleştirdiğimiz “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymeti Arasındaki İlişki” başlıklı etkinliğimizde, NAZALI Vergi&Hukuk Yönetici Ortağı Ersin NAZALI’nın moderatörlüğünde, NAZALI Vergi&Hukuk Gümrük ve Dış Ticaret Bölümü Ortağı Fatih UZUN, NAZALI Vergi&Hukuk Vergi Bölümü Ortağı Murat Demir ve NAZALI Vergi&Hukuk Vergi Bölümü Müdür Yardımcısı Nazlı Ece Yavuz gündemdeki konuları değerlendirdiler.



# SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ PAYLARINI GERİ ALMALARI VE VERGİLEMESİ

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

## ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre bir anonim şirket, sermayesinin %10'una tekabül eden tutarı aşmamak kaydıyla iktisap ettiği kendi paylarını süresiz bir şekilde elinde tutabilmektedir. İstisnai durumlarda sermayenin %10'unu aşan tutara tekabül eden payların iktisabına da izin verilmekle birlikte söz konusu hisselerin iktisaptan itibaren 3 yıl içerisinde elden çıkarılması, aksi takdirde sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmeleri öngörülmektedir. Diğer taraftan 7256 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesine yapılan ilave ile sermaye şirketlerinin; kendi paylarını geri alma bedelinin altında bir bedelle elden çıkarmaları, itibari değerinin üzerinde bir bedelle geri aldıkları paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri veya geri alımdan itibaren 2 yıl geçtiği halde itfa etmemeleri/ elden çıkarmamaları halinde kâr dağıtılmış sayılması ve tevkifat yapılması gereği doğmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Şirketin Kendi Hisselerini Geri Satın Alması, Sermaye Azaltımı, Dağıtılmış Kâr Payı, Yasal Yedekler.

## GİRİŞ

Şirketlerin (özellikle halka açık olanların) kendi hisselerini geri almalarının pek çok sebebi vardır. Şirketin pay değerini korumak, istenmeyen ortaklardan kurtulmak, hisse başına kârı yükseltmek ve pay sahiplerine nakit kaynak temin etmek bu sebeplerden bazılarıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nda<sup>1</sup> ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Geri Alınan Paylar Tebliği'nde<sup>2</sup> halka açık ve açık olmayan şirketlerin kendi paylarını alım ve elde tutmalarının koşulları belirlenmiştir. Öte yandan şirketlerin kendi paylarını iktisabı ilk defa vergisel düzenlemeye konu edilmiş ve 7256 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine eklenen hüküm ile bazı durumlarda şirketlerin iktisap ettikleri kendi payları nedeniyle kâr dağıtımını yapmış sayılmaları söz konusu olmuştur.

1 Anonim şirketlerin kendi hisselerini iktisap etmelerine ilişkin hükümler TTK'nun 379 ila 389. maddelerinde yer almaktadır.

2 SPK'ya tabi şirketlerin kendi hisselerini geri almalarına ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Geri Alınan Paylar Tebliği ile yapılmıştır. Tebliğ'e göre ortaklıkların geri alım yapabilmeleri için genel kurulun yönetim kurulunu yetkilendirmesi esastır. Söz konusu yetki, yönetim kurulu tarafından hazırlanan geri alım programının genel kurul toplantısında onaylanması suretiyle verilir. Ancak payları borsada işlem gören ortaklıklar, yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak amacıyla genel kurulun yetkilendirmeye ilişkin kararı olmadan yönetim kurulu kararıyla da, kamuyu aydınlatmaya ilişkin yükümlülüklerle uymak şartıyla geri alım yapabilir. Ortaklık paylarının günlük ağırlıklı ortalama fiyatının yönetim kurulu karar tarihinden önceki son bir ayda, nominal değerinin altında seyretmesi veya yüzde yirminin üzerinde değer kaybetmesi, durumlarında yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak kabul edilir (md.5).

Tebliğ'de payları borsada işlem görmeyen ortaklıkların geri alım işlemlerine ilişkin özel hükümler belirlenmiştir. (md.6)

Genel kurul tarafından onaylanmış geri alım programının süresi payları borsada işlem gören ortaklıklar için azami üç yıl, payları borsada işlem görmeyen ortaklıklar için ise azami bir yıldır (md.7). Geri alınan paylara ilişkin işlem sınırları ise, Tebliğ'in 9. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre;

- Ortaklıkların geri alınan paylarının nominal değeri, daha önceki alımlar dahil ortaklıkların ödenmiş veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşamaz.
- Geri alınan payların toplam bedeli, Kurul düzenlemeleri çerçevesinde kâr dağıtımına konu edilebilecek kaynakların toplam tutarını aşamaz.
- Geri alınan paylara ilişkin haklar, Tebliğ'in 18. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre;
- Geri alınan paylar ortaklıkların genel kurullarında toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz.
- Ortaklıkların geri alınan paylardan kaynaklanan bedelsiz paylara ilişkin hakları saklıdır. Ortaklıkların elde ettikleri bedelsiz paylar dahil geri alınan payları, kâr payı ve yeni pay alma hakkı hariç hiçbir pay sahipliği hakkı vermez.

Makalemizde anonim şirketlerinin kendi paylarını satın almalarının TTK ve Sermaye Piyasası Kanunu (“SPK”) kapsamında çerçevesi çizilecek ve söz konusu iktisabın vergisel yönden tevkifat yükümlülüğü doğuran kâr dağıtımını sayıldığı durumlar tartışılacaktır.

## 1. GERİ ALINAN PAYLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tek Düzen Hesap Planı (“TDHP”)’nda geri alınan hisselerin/payların ne şekilde kaydedileceğine dair bir düzenleme yer almamaktadır. Uygulamada bir kısım şirketlerin ortaklarından geri aldığı hisseleri de tıpkı diğer şirketlerin yatırım amacıyla elde tutulan pay senetleri gibi “110-Hisse Senetleri” hesabında muhasebeleştiği görülmektedir<sup>3</sup>.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde “110- Hisse Senetleri” hesabı geçici olarak elde tutulan hisse senetlerinin izlendiği bir hesap olarak tanımlanmıştır. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları, bir şirketin geri aldığı kendi hisselerini varlık hesaplarında izlemesi yerine özsermaye hesaplarında bir düzeltme kalemi olarak takip etmesini salık vermektedir. Nitekim “Finansal Araçlar: Sunum” başlıklı Türkiye Muhasebe Standardı (“TMS-32”)’nın 33. paragrafında şu açıklamalar yapılmıştır:

*“İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri*

*33. İşletmenin, özkaynağına dayalı finansal araçlarını yeniden edinmesi durumunda, bu araçlar (“işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri”) özkaynaktan düşülür. İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz. Bunun gibi, işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri, işletme tarafından ya da konsolide edilmiş şirketler grubunun diğer üyeleri tarafından geri alınabilir ya da elde tutulabilir. Alınan ya da ödenen tutarlar doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir.”*

Örneğin; (ABC) A.Ş.’nin ortağından 450.000-TL karşılığında kendi hisse senetlerini satın aldığını varsaydığımızda geri satın alma

tarihinde söz konusu şirketin yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

|   |                         |         |
|---|-------------------------|---------|
| 514- İşletmenin Geri Satın Alınan Payları | 450.000                 |         |
|   | 102-Bankalar            | 450.000 |
| 540-Yasal Yedekler                        | 450.000                 |         |
|   | 542-Olağanüstü Yedekler | 450.000 |

Geri satın alım sırasında yasal yedeklere de kayıt yapılması TTK’nın 520. maddesinin gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu yasal yedekler, anılan paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilecektir.

## 2. PAY GERİ ALIMININ VERGİSEL YÖN DEN DEĞERLENDİRİLMESİ

7256 sayılı Kanun’un 17. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesine eklenen 4. fıkra hükmü ile 17.11.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam mükellef kurumların iktisap ettikleri kendi hisse senetlerinin/ortaklık paylarının elde tutulması, sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmesi ve satılması durumlarında belli koşullarda ortaklara kâr dağıtımını yapıldığı varsayılmış ve kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılması hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükmün ihdas sebebi gerekçesinde, “*Bu suretle tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımını yapmalarının önüne geçilmekte ve şirket kârlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Bahsi geçen hüküm ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap etmeleri kapsamında üç olası senaryoda kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılması öngörülmüş olup söz konusu durumların değerlendirilmesi aşağıda yapılmıştır.

### 2.1. Payların sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmesi

Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi

3 H. Özge GÜNAY, “Şirketlerin Kendi Hisselerini Satın Alması: Muhasebesi ve Vergisel Sonuçlar”, *Vergi Dünyası*, Ekim 2016, s.25

hisselerini sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Şirketin yaptığı sermaye azaltımı sonucu ortağa elindeki hisse senedinin itibari değerinin üzerinde ödenen bedelin iştirak hissesinin elden çıkarılmasından kaynaklanan değer artış kazancı<sup>4</sup> mı olduğu, yoksa ortağa dağıtılan temettü mü olduğu hususu öteden beri tartışılmaktadır. Ancak Vergi İdaresinin konu hakkındaki görüşü söz konusu ödemenin kâr payı olduğu yönünde olup bu görüşü artık müstakar hale gelmiştir<sup>5</sup>. Vergi İdaresinin ortağa sermaye azaltımı sonucu ödenen tutarlar ile ilgili görüşü, yapılacak sermaye azaltımının; öncelikle kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması sonra sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması, son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü şeklindedir.

Yapılan yeni düzenleme de bu mantığın uzantısı şeklindedir. Şirketten geri alınan hisselerin geri alımı takiben sermaye azaltılması yoluyla itfa edilmeleri durumu, sermaye azaltımı yoluyla payların itfa edildiği durum ile eşdeğer kabul edilmekte ve geri alım için ortağa ödenmiş tutar ile azaltılan sermayenin itibari değeri arasındaki fark, ortağa dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve stopaja tabi tutulması öngörülmektedir.

Örneğin; (X) A.Ş'nin 3 yıldır (A) şahsında bulunan ve itibari değeri 1 milyon TL olan hisse senetlerini 1,3 milyon TL vererek geri alması ve geri aldığı bu senetleri 3 ay sonra yapmış olduğu sermaye azaltımı ile yok etmesi halinde, (1.300-

1.000=) 300 bin TL, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla şirket tarafından ortağa dağıtılan kâr payı olarak kabul edilecek ve stopaja tabi tutulacaktır.

Bununla birlikte, ortağın şirkete devrettiği payları şirketin kuruluşu veya sermaye artırımı yoluyla değil de önceki ortaklardan hisselerin itibari değerinin üzerinde bir bedel ödeyerek iktisap ettiği durumlarda, söz konusu hükmün nasıl uygulanacağı merak konusu olmaktadır. Dahası, ortak şirkete devrettiği hisseyi şirketin geri satın alım bedelinden daha yüksek bir bedel ile iktisap etmiş de olabilir. Bu gibi durumlarda yine de kâr payı dağıtımını yapıldığının kabul edilmesi, şirkete payını devreden ortağın hissesini iktisap ettiği ortak nezdinde değer artış kazancı olarak vergilenen bir tutarın dağıtılan kâr payı olarak yeniden stopaja tabi tutulmasını netice verecektir.

Diğer taraftan payların geri alım bedeli ile azaltılan sermaye tutarı arasındaki müspet farkın dağıtılmış kâr payı sayılması ile söz konusu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı da dolaylı olarak ifade edilmektedir. Nitekim konu vaktinde Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun da gündemine gelmiş ve "olayda şirketin kalan ortaklarının iptal edilen hisse senetlerinden doğan henüz realize olmamış kazançları devraldıkları, iptal edilen bu hisselerle ilişkin hakların aynen şirkette kalan ortaklara yansıdığı, bu nedenle geri iktisap bedelinin iptal edilen payların nominal bedelini aşan kısmının gider yazılmayacağı, ortaklar cari hesabına kaydedilmesi gerektiği" yönünde karara<sup>6</sup> varılmıştır. Söz konusu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı yönünde Vergi İdaresi daha önce de görüş<sup>7</sup> açıklamış olmakla birlikte dayanak olarak geri alım bedeli ile nominal bedel arasındaki farkın, ticari kazancın elde edilmesi kapsamında yapılmış bir gider veya sözleşmeye, ilama istinaden zarar, tazminat niteliğinde olmaması hususu gösterilmiş idi.

4 Can SÖZER, "Anonim Şirketlerin Kendi Paylarını İktisabının Vergisel Sonuçları, Vedat Kitapçılık, 2.baskı, İstanbul 2014, s.133

5 Bknz. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.09.2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-155 sayılı özelgesi

6 Danışma Komisyonu Kararları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Genel Sıra No: 277/1, s. 511

7 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2007 tarih ve KVK-8-7487-3286 sayılı özelgesi



## 2.2. Payların elden çıkarılması

Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisselerini iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Söz konusu hükme göre, ortaktan alınan hisse senetlerinin/ortaklık paylarının iktisap bedelinin altında bir bedel ile satışa konu edilmesi halinde de iktisap bedeli ile satış bedeli arasındaki fark, dağıtılmış kâr payı olarak kabul ediliyor ve bu fark üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüyor. Örneğin, (X) A.Ş.'nin ortağı (A) kişisinden 24.04.2021 tarihinde 1,3 milyon TL'ye satın aldığı kendi hisselerini 17.06.2022 tarihinde 1,2 milyon TL'ye satması halinde (1.300- 1.200=) 100 bin TL ortağa dağıtılmış kâr payı sayılacak ve üzerinden (X) A.Ş. tarafından tevkifat yapılacaktır. Bu kapsamda yapılacak değerlendirmede geri alınan hisselerin itibari değerine bir önem atfedilmiyor.

Sermaye şirketi tarafından geri alınan hisselerin iktisap bedelinin altında bir bedelle elden çıkarılması halinde, aradaki farkın dağıtılmış kâr payı sayılması beraberinde söz konusu tutarın ortak tarafından (gerçek kişi veya kurum) menkul sermaye iradı veya iştirak kazancı olarak beyan edilip edilmeyeceği sorusunu akla getirmektedir. Bu noktada "dağıtılmış kâr payı sayılma" ifadesine sadece stopaj mükellefiyeti açısından anlam yüklenmesi, söz konusu durumun ortak açısından beyan edilmesi gereken temettü kazancı olarak yorumlanmaması gerektiği kanaatindeyiz. Şöyle ki ortak ile sermaye şirketi arasındaki işlem, payların geri alınması tarihi itibarıyla gerçekleşmiş ve bitmiştir. Payların iktisap bedeli ile şirkete geri satış bedeli arasında müspet bir fark var ise bu fark, gerçek kişi ortak açısından değer artış kazancı, tüzel kişi ortak açısından da iştirak hissesi sa-

tış kazancı niteliğinde sayılmalıdır. Ortağın söz konusu satıştan doğan kazanç tutarının, şirketin geri aldığı payların satış bedeli ile ilişkilendirilmemesi gerektiği görüşündeyiz. Yukarıdaki örnek üzerinden ilerlersek, ortak (A) 1,3 milyon TL'ye (X) A.Ş.'ye satmış olduğu hisseleri 01.02.2020 tarihinde 1 milyon TL'ye iktisap etmiş olsun. Bu durumda söz konusu hisseler ortak (A) tarafından 2 yıl elde tutulmadan elden çıkarılmış olacağından söz konusu satış nedeniyle (istisna tutar ve maliyet bedelinin endekslenmesi uygulaması ihmâl edilirse) 2020 yılına ilişkin olarak 300 bin TL değer artış kazancı beyan edilecektir. Daha sonra şirketin ortaktan aldığı hisseleri 1,2 milyon TL'ye satması sonucunda şirket tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan 100 bin TL'nin eski ortak tarafından 2022 yılında elde edilmiş kâr payı niteliğinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği yönündeki bir görüş, eski ortağın aynı tutar üzerinden mükerrer vergilenmesi sonucunu doğuracaktır<sup>8</sup>.

Şirketin hisseleri ortaktan geri satın alma tarihi ile elden çıkarma tarihi arasında 2 yıla kadar süre olabileceği göz önünde bulundurulduğunda, şirketin zarar ediyor olması, piyasa koşulları vs. nedenlerle pay değerinin satın alma bedelinin altına düşmesi olağan bir durumdur. Durum böyle iken iktisap bedelinin altındaki pay satışlarını otomatik olarak kâr dağıtımını olarak nitelendirmek gelirin gerçekliği ilkesi ile de bağdaşmayacaktır.

İlave olarak, esasen mevzuatımızda hali hazırda yürürlükte olan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri de zaten ortak ile sermaye şirketi arasındaki pay alım-satımlarında bedelin, payın cari değeri ile uyumlu olmasının temini için bir vergi güvenlik müessesesi olarak hükmünü icra etmektedir. Mevzuatımızda işlem bedellerinin emsallere uygunluğunu ölçmek için transfer fiyatlandırması şeklinde hassas bir terazi varken neden alım bedelinin altındaki satışları kâr dağıtımını sayan mezkur düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu izaha muhtaç bir konudur.

<sup>8</sup> Burada tam mükellef gerçek kişilerin tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna olması nedeniyle kâr payı sayılan söz konusu tutarların beyan edilmesi durumunda kurum bünyesinde yapılan tevkifat tutarı mahsup edileceğinden gerçek kişi ortak açısından iade çıkabileceği düşünülebilir. Ancak elde edilmiş sayılan kâr payı tutarına uygulanacak efektif vergi oranının %30'u aştığı durumlarda söz konusu beyanın ilave vergi yükü doğuracağı unutulmamalıdır.

### 2.3. Payların 2 yıldan fazla süre elde tutulması

Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisselerini iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve bu tutar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması öngörülmektedir.

Bu son durumda, kendi hisselerini ortağın- dan geri alan şirketlere sermaye azaltımı yoluyla geri aldıkları hisse senetlerini iptal etmeleri veya yeniden satış yoluyla elden çıkarmaları için 2 yıl süre veriliyor. Bu süre içerisinde sermaye azaltımı yoluyla hisselerin/ortaklık paylarının itfa edilmemesi veya elden çıkarılmaması halinde iştirak hissesinin geri alım bedeli ile itibari değeri arasındaki fark tutarında ortağa kâr dağıtımı yapıldığı farz ediliyor ve bu tutar tevkifata tabi tutuluyor. Örneğin (X) A.Ş.'nin itibari değeri 1 milyon TL olan hisse senetlerini ortağı (A) gerçek kişisinden 24.01.2021 tarihinde 1,3 milyon TL vererek geri alması halinde söz konusu hisse senetlerinin 2 tam yıl içerisinde alım bedelinin altında olmayan bir bedel ile satılması, aksi durumda 300 bin TL üzerinden tevkifat yapılması beklenmektedir.

Ortaktan geri alım bedeli itibari değerinin üzerinde olan hisse senetlerinin 2 yıl içerisinde elden çıkarılmaması halinde kâr dağıtımı gerekçesiyle tevkifat yapılacak olması TTK'nın esas sermayenin %10'u tutarındaki hisselerinin süre sınırlaması olmaksızın, Kanun'da sayılan hallerde ise 3 yıl elde tutulmasını mümkün kılan hükümlerinin uygulanmasını imkânsız hale getirmese de zorlaştırmaktadır. Söz konusu hükmün aslında sermaye azaltımı yoluyla ortağına para transfer etmek isteyen ancak sermaye azaltımı halinde doğabilecek vergisel yükümlülüklerden kaçınmak için söz konusu hisseleri aktifinde bekleten şirketlerin bu yön-

deki tasarruflarına engel olmak için getirildiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan madde hükmüne göre, yukarıda sayılan her 3 senaryo kapsamında tevkif edilen vergilerin herhangi bir vergiden mahsubuna izin verilmemektedir.

### 2.4. Cumhurbaşkanı'na tanınan yetkinin kapsamı

Söz konusu hüküm ile Cumhurbaşkanı'na tevkifat oranı konusunda değişik kıstasları dikkate alarak oran belirleme konusunda geniş bir yetki alanı bırakılmıştır. Buna göre Cumhurbaşkanı tam mükellef sermaye şirketinin paylarının;

- Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına,
- Geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına,
- Tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına,
- Tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına, göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.

Diğer taraftan söz konusu hüküm 17 Kasım 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olmakla birlikte şirketlerin daha önce iktisap etmiş oldukları kendi paylarının stopaj mükellefiyeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmediği hususunda açıklık bulunmamaktadır. Ancak hükmün Meclis komisyonlarında görüşülmesi sırasında yeni iktisaplar için geçerli olacağı vergi idaresi yetkilisi tarafından ifade edilmiştir<sup>9</sup>.

### SONUÇ

Sermaye şirketlerinin paylarını geri satın almaları ve elde bulundurmaları yeni TTK ile kolaylaştırılmıştır. Bununla birlikte elde edilen payların kural olarak esas/çıkarılmış sermaye-

9 Erdoğın SAĞLAM, "Torba yasada tartışmalı hüküm: Kendi hisselerini satın alan şirketler bazı durumlarda yüzde 15 vergi ödeyecek", <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/torba-yasada-tartismali-hukum-kendi-hisselerini-satin-alan-sirketler-bazi-durumlarda-yuzde-15-vergi-odeyecek>, 28634, erişim: 31.12.2020

nin %10'unu aşmaması ve bu oranı aşar şekilde yapılan pay iktisaplarının ise belli süre içerisinde elden çıkarılmaları gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun stopaj yükümlülüğünü düzenleyen 94. maddesine yapılan ilave ile şirketlerin sermaye azaltımı ile yok ettikleri geri alınan payları için nominal bedelin üstünde bedel ödenmesi veya iktisap edilen payların geri alım bedelinin altında bir bedel ile satılması veya iktisap tarihinden itibaren 2 tam yıl içerisinde satılmamaları/sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmemeleri halinde kâr dağıtımını yaptığı gerekçesiyle stopaj yapılması söz konusu olmuştur. Düzenleme ile Cumhurbaşkanına payların BIST'te işlem görmesi, ortağın kurum olması gibi kriterleri göz önüne alarak stopaj oranını indirme ve artırma konusunda yetki verilmiş olup söz konusu yetki makalenin yazım tarihi itibarıyla henüz kullanılmamıştır. Buna göre, sermaye şirketlerinin nominal bedelin üzerinde bir bedel ödeyerek iktisap ettikleri kendi hisselerini iktisap tarihinden itibaren 2 tam yıl içerisinde en az iktisap bedeline eşit bir satış bedeli ile elden çıkarmaları halinde dağıtılmış sayılan kâr payından bahisle tevkifat yükümlülüğü doğması söz konusu olmayacaktır. Bu açıdan sermaye şirketlerinin tevkifat sorumluluğuna muhatap kalmamak için nominal bedelin üzerinde bedel ödeyerek iktisap ettikleri kendi paylarının elde tutma süresini takip etmeleri önem arz etmektedir.

# REKABET HUKUKU İHLÂLLERİNDE TAAHHÜT MEKANİZMASI VE İKİNCİL MEVZUAT HAZIRLIĞI

**Metin PEKTAŞ**  
Ortak, Rekabet Hukuku ve Uyum,  
Rekabet Kurumu Eski Başuzmanı

**Deniz KIVANÇ**  
Avukat

**Derviş Boran BEYSÜLEN**  
Avukat

## ÖZET

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da yapılan değişikliklerle taahhüt ve uzlaşma mekanizmaları ülkemiz mevzuatına kazandırılmıştır. Bu kapsamda, taahhüt uygulamasının usul ve esaslarını ortaya koyan "Taslak Tebliğ", Rekabet Kurumu tarafından kamuoyu görüşüne açılmıştır. Taahhüt yönteminin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için son derece önemli olan, Taslak Tebliğ'de yer alan kurallar incelendiğinde Tebliğ'de; (i) önaraştırma aşaması ile soruşturma aşamasında gerçekleşecek taahhüt süreçlerinin ayrıştırılmasıyla uygulamada oluşabilecek sorunların giderilmesi, (ii) soruşturma raporunun tebliğinden önceki süreçler bakımından rekabetçi endişelerin net bir şekilde ortaya konmasının sağlanabilmesi, (iii) normal soruşturma süreci çerçevesinde işleyen sürelerin akıbeti ve taahhüt uygulamasındaki sürelerin belirlenmesi ve (iv) taahhütlerin teşebbüslerce revize edilmesi ve ikinci bir taahhüt süreci olanağıyla Kurum'un rekabetçi endişelerinin etkin, uygulanabilir ve orantılı taahhütlerle giderilmesinin kolaylaştırılması yönünden birtakım eksikliklerin bulunduğu görülmektedir ve Taslak Tebliğ'in bu yönlerden geliştirilmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Taahhüt, Rekabet Kurumu, Taslak Tebliğ, Orantılılık, Taahhüt Görüşmeleri.

## GİRİŞ

Taahhüt yöntemi, rekabet ihlallerinin erken aşamalarda sonlandırılması ve piyasalarda etkin rekabetin tesis edilmesi amacıyla inceleme usullerine dahil edilen bir yöntemdir. Avrupa Komisyonu tarafından çıkarılan 1/2003 sayılı Tüzük kapsamında, 2004 yılından bu yana başarılı bir şekilde uygulanan taahhüt yöntemi, Türkiye'de 16.06.2020 tarihli mevzuat değişikliği ile 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 43. maddesine eklenerek mevzuatımıza kazandırılmıştır. İlgili maddenin devamında usul ve esasların Kurul tarafından çıkarılacak olan Tebliğ ile belirleneceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda 27.11.2020 tarihinde Kurul, "Rekabeti Sınırlayıcı Anlaşma, Uyumlu Eylem ve Kararlar ile Hâkim Durumun Kötüye Kullanılmasına Yönelik Önaraştırmalarda ve Soruşturmalarda Sunulacak Taahhütlere İlişkin Tebliğ"e ilişkin taslak metni ("Taslak Teb-

liğ") kamuoyu görüşüne açtığını duyurmuştur. Bu çalışmada AB mevzuatındaki düzenlemeler de göz önünde tutularak ilgili Tebliğ Taslağı'na ilişkin görüşlere yer verilecektir.

## 1. ÖNARAŞTIRMA AŞAMASINDA TAAHHÜT SUNULMASI DURUMU

Taslak Tebliğ'in 5. maddesinde soruşturma sürecinde taahhüt verilmesine ilişkin usul düzenlenmekle birlikte, önaraştırma aşamasında sunulacak taahhütlere ilişkin bir usul belirlenmemiştir. Taahhüt benzeri uygulamaların, Kanun'un mevcut 9. maddesinin 3. fıkrası uyarınca geçmiş 20 yılda önaraştırma aşamasında pek çok defa gerçekleşmiş olması karşısında, bundan sonraki süreçte yine önaraştırma aşamasında teşebbüslerin taahhüt yolunu deneyeceği yönünde bir değerlendirme yapılması isabetli olacaktır. Taahhüt mekanizmasından beklenen usul ekonomisinin erken aşamalarda elde edilebilmesi için önaraştırma aşamasındaki taahhüt işleyişinin, önaraştırma süresinin kısa olduğu dikkate alınarak, önaraştırma süreci özelinde müstakil olarak tasarlanması gerektiği düşünülmektedir.

Bu noktada ilk olarak, önaraştırma sürecinde Kurul'un soruşturma açılması ya da açılması yönündeki kararına kadar herhangi bir aşamada taahhüt görüşmelerinin başlatılması mümkün olmalıdır. Bu görüşmelerin başlaması halinde, önaraştırma süresinin durması yönünde düzenleme<sup>1</sup> yapılmalıdır. Böylelikle soruşturma heyeti üzerindeki önaraştırma raporu hazırlama baskısının taahhüt sürecini olumsuz etkilemesi bertaraf edilebilecektir.

İkinci olarak, önaraştırma aşamasında yerinde inceleme gerçekleştirilmesi halinde soruşturma heyeti, bu yerinde incelemelerin gerçekleşmesinden sonra taahhüt görüşmeleri kapsamında rekabetçi endişelerini taraflara açıklıkla aktarmalıdır. Mevcut usulde, önaraştırma raporu öncesinde Kurum'un pozisyonunu ifade eden herhangi bir belge yer almaktadır. Bu nedenle kanaatimizce, rekabet sorunlarını çözebilecek nitelikte taahhütlerin Kurum'a sunulması taahhüt sürecinin önaraştırma gibi erken bir aşamada başarıya ulaşması için bu aşamadaki olası taahhüt süreçleri özelinde, Kurum ve teşebbüs arasındaki iletişimin ve etkileşimin yazılı ya da sözlü olarak Tebliğ ile garanti altına alınması gerekmektedir.

Son olarak önaraştırma sürecindeki taahhüt başvurularının Kurul tarafından önceliklendirilerek görüşülmesi, incelemenin daha fazla kaynak ve mesai harcamadan uzlaşmayla sonuçlandırılması açısından önem arz etmektedir.

## **2. SORUŞTURMA AŞAMASINDA TAAHHÜT SUNULMASI DURUMU**

Soruşturma sürecinde, soruşturma raporunun tebliği öncesi ve sonrası şeklinde iki temel aşama bulunmaktadır. Bu iki aşamanın koşulları birbirinden farklı olduğundan taahhüt mekanizmasının işleyişinde bu durum dikkate alınmalıdır. Şöyle ki:

Soruşturma raporunun tebliği öncesinde, Kurum'un rekabetçi endişeleri içeren doküman

olarak teşebbüs elinde yalnızca soruşturma bildirimi bulunmaktadır. Bu doküman tipik olarak, rekabet ihlâli şüphelerini içermekle birlikte soruşturma heyeti ve Kurul nezdinde oluşabilecek rekabetçi endişeleri yansıtmak bakımından yetersiz bir dokümandır. Özellikle karmaşık dikiy ihlâller ile 6. madde ihlâllerinde soruşturma bildirimindeki açıklamalar, çoğu zaman ve doğal olarak, teşebbüslerin taahhüt tasarımı olarak verecek kapsamda olamamaktadır. Bu nedenle soruşturma raporunun tebliğ edilmesinden önceki aşamalarda teşebbüsün taahhüt talebinde bulunması halinde, taahhüt görüşmeleri esnasında rekabetçi endişelerin yazılı ya da sözlü olarak, net bir biçimde aktarılması Tebliğ ile güvence altına alınmalıdır. Bu husus taahhütlerin isabetli bir şekilde dizaynı açısından önem arz etmektedir.

Soruşturma raporunun tebliği sonrasındaki aşamalar açısından bu durum bir sorun teşkil etmemekle birlikte teşebbüs nezdinde oluşacak olası tereddütler soruşturma heyeti tarafından giderilebilmelidir.

Soruşturma raporunun tebliği öncesinde başlatılacak taahhüt süreçleri açısından hayati önemi haiz bir konu, soruşturma heyeti üzerindeki soruşturma raporu hazırlama baskısıdır. Zira devam eden taahhüt sürecinde, sürecin başarısız olması ihtimâline yönelik olarak, heyet bir yandan Kanun'da belirlenmiş süre içerisinde rapor hazırlığına devam etmek durumundadır. Bu durum esasen soruşturma raporunun tebliği sonrasındaki aşamada, bu defa teşebbüslerin savunma süreci üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Teşebbüsler bir yandan taahhüt sürecini yürütmeye çalışırken, diğer yandan olası bir olumsuz sonuca yönelik olarak savunma dokümanlarını hazırlamak durumundadır. Nitekim yazılı savunmaların hazırlanmasına yönelik olarak Kanun'da bağlayıcı süreler öngörülmüştür. Bu durum, taahhüt mekanizmasının hayata geçmesinin akabinde, yeni bir usul tasarımı sorunu olarak karşımıza çıkacaktır. Her iki durum açısından da taahhüt görüşmelerinin başlaması halinde sürelerin durmasını

<sup>1</sup> Bu durumun yasal bir düzenleme gerektirdiği düşünülmektedir.

olanaklı kılacak şekilde düzenleme yapılması isabetli olacaktır.<sup>2</sup>

### 3. TAAHHÜT GÖRÜŞMELERİ

Taslak Tebliğ'de yer verilen taahhüt görüşmeleri, Rekabet Kurumu nezdinde oluşan rekabetçi endişelerin teşebbüs tarafına aktarımı ve isabetli taahhütlerin dizaynı açısından büyük önem taşımaktadır. Görüşmeler sırasında teşebbüs tarafından sunulan taahhütlere ilişkin soruşturma heyeti görüşü teşebbüslere aktarılmalıdır. Görüşlerin aktarılmadığı durumda hedeflenen iletişim kurulamayacağından doğru taahhütlerin tasarlanması ve nihai hale getirilmesi önünde bir engel ortaya çıkacaktır.

Bu noktada Taslak Tebliğ'in daha açıklayıcı hale getirilmesi faydalı olacaktır. Kurul ile heyet arasında rekabetçi endişelerin niteliğine yönelik olası farklılaşma durumlarında taahhüt sürecinin etkinliği ve teşebbüslerin bu süreçteki hakları zarar görmemelidir. Bunun sağlanabilmesi için taahhüt görüşmelerinde, Kurum nezdinde oluşmuş olan rekabetçi endişelerin Kurul ve soruşturma heyetinin ortak kanaati olarak teşebbüse aktarılmasını sağlayacak bir usulün belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

### 4. TAAHHÜT SÜRECİNDE SÜRELER

Taahhüt görüşmelerini düzenleyen 6. maddede, taahhüt görüşmelerinin tarafların talebinin ardından Kurum tarafından en kısa sürede başlatılması şeklindeki düzenleme yerine Kurum açısından bağlayıcılığı olan net bir süre telaffuz edilmesi hukuki belirlilik açısından önem arz etmektedir.

Yine Taslak Tebliğ'in 7. maddesinin 2. fıkrasınca taahhüt paketinin sunulması için tanınacak süre isabetli olarak Kurum'un takdirine bırakılmıştır. Ancak burada da Kurum'un asgari süreyle bağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Son olarak, Tebliğ'in 11. maddesi kapsamında taahhüt paketinin görüşe açılmasına karar verilirse Kurul'un belirleyeceği süre içerisinde

görüşlerin iletilmesi gerektiği düzenlenmiştir. AB uygulamasına paralel olarak, söz konusu maddeye Kurul tarafından belirlenecek sürenin 30 günden aşağı olamayacağı yönünde bir ibare eklenmesi daha isabetli olacaktır.

### 5. TAAHHÜTLERDE REVİZYON OLANAĞI

Taslak Tebliğ'in 10. maddesinde, Kurul'un değerlendirmeleri çerçevesinde ve belirlediği süre içinde taahhütte değişiklik yapabileceğine ya da taahhüt sürecinin sonlandırılmasına karar vereceği düzenlenmiştir. Ancak kanaatimizce, teşebbüslerin taahhütlerde revizyon yapma olanağının Kurul'un takdirine bırakılmayarak Tebliğ ile güvence altına alınması taahhüt sürecinin etkinliği açısından daha isabetli olacaktır. Bu noktada teşebbüs tarafından sunulacak ilk taahhüt metnine ilişkin Kurul görüşünün olumsuz olması halinde, teşebbüsten ne beklediği ve/veya sunulan taahhütlerin rekabetçi endişeleri neden karşılamadığı açıklanarak teşebbüse makul bir süre içerisinde daha isabetli taahhütler sunma olanağı verilmeli ve bu olanak Tebliğ'de sabit olmalıdır.

Taahhüt sürecinde hedeflenen faydaların ortaya çıkabilmesi açısından en önemli hususlardan biri, incelemede ortaya çıkan rekabetçi endişelerin giderilmesi noktasında taahhütlerin etkin, uygulanabilir ve orantılı olmasıdır. Teşebbüsün, sunduğu taahhütler üzerinde revizyon yapma olanağının Tebliğ ile güvence altına alınmadığı durumda, teşebbüsün ticari itibar kaybı ve ceza riski ile karşı karşıya olması nedeniyle süreci taahhüt ile sona erdirme isteği ağır basacak ve teşebbüs, otorite tarafından reddedilme riskini göze alamayarak gerektiğinden daha geniş kapsamlı taahhütler sunabilecektir. Bu nedenle revizyon olanağının garanti altına alınmaması, rekabet sorunlarıyla orantılı olmayan taahhüt paketlerinin sunulmasına sebep olacaktır. Zira Rekabet Kurumu, taahhütlerin gerektiğinden fazla olduğu yönünde bir orantılılık denetimi yapamayacak olup yalnızca sunulan paketi kabul edip etmemeye yönelik karar alabilecektir. Bu nedenle teşebbüs aleyhine olacak şekilde, orantısız taahhütlerin ortaya

2 Bu durumun yasal bir düzenleme gerektirdiği düşünülmektedir.

çıkması ve buna bağlı olarak pazara fazla ya da haksız müdahale riskinin oluşmaması adına revizyon hakkının güvence altına alınması yönünde düzenleme yapılması isabetli olacaktır.

## 6. İKİNCİ TAAHHÜT SÜRECİ İHTİYACI

Taslak Tebliğ'in 13. maddesinin ikinci fıkrasında, taahhüt sürecinin sonlandırılması hallerinde teşebbüslerin tekrar taahhüt sunma talebinde bulunamayacağı düzenlenmektedir. Kanaatimizce taahhüt sürecinin sonlandırılmasının akabinde, teşebbüslerin bir kez daha taahhüt talebinde bulunma haklarının olması bu mekanizmadan beklenen fayda açısından önem taşımaktadır. Zira herhangi bir soruşturmanın erken aşamalarında başarısız bir şekilde neticelenen bir taahhüt girişiminin, ilerleyen aşamalarda etkinlik yaratacak ikinci bir taahhüt girişimini engellememesi gerektiği düşünülmektedir. Kurum'un soruşturma sürecinde, iddialar ve soruşturma konusu ile bağlı olmaması nedeniyle süreç içerisinde oluşan rekabetçi endişelerin değişmesi olasılığı ve diğer yandan teşebbüslerin ilerleyen aşamalarda daha etkili taahhüt paketlerini kabullenmeleri olasılığı gibi durumların, ikinci bir taahhüt sürecini gerekli kıldığı dikkate alınmalı ve bu doğrultuda, Kanun'un 43. maddesindeki lafza uygun olarak soruşturma süreci içerisinde, teşebbüslerin ikinci bir taahhüt sürecini işletmelerine olanak sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

## SONUÇ

Taahhüt uygulamasına yönelik olarak yapılan ikincil düzenleme yakın bir tarihte kamuoyu görüşüne açılmıştır. İdare açısından bakıldığında taahhüt sürecinden beklenen etkinlik ve usul ekonomisinin elde edilmesi, teşebbüs açısından bakıldığında ise isabetli ve orantılı taahhütlerin verilebilmesi ve hukuki belirlilik sağlanabilmesi açısından görüşe açılan taslak düzenlemenin; önaraştırma aşamasında sunulacak taahhütler, soruşturma aşamasında sunulacak taahhütler, taahhütlerde revizyon olanağı, taahhüt görüşmelerinin kapsamı, taahhüt sürecinde öngörülen süreler ve ikinci taahhüt süreci ihtiyacı açısından gözden geçirilmesi önem arz etmektedir.

# TÜRK HUKUKUNDA FİKRİ VE SİNAİ HAKLARIN İCRASI

Sedef KILIÇ  
Avukat

Rüya SOFİ  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Ekonomik bir değere sahip olan ve devredilebilen fikri mülkiyet hakları, fikri ve sinai haklar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu hakların cebri icraya konu olabilmesi ve haczedilip paraya çevrilmesi mümkündür. Fikri hakların kapsamına fikir ve sanat eserleri; sinai hakların kapsamına ise markalar, patentler, faydalı modeller, endüstriyel tasarımlar, coğrafi işaretler, entegre devre topografları, yeni bitki çeşitleri ıslahçı hakları, internet alan adları, ticaret unvanları ve işletme adları girmektedir. Bu çalışmadaki iki ana başlık altında özellikle fikir ve sanat eserlerinin cebri icraya konu olması ve sinai hakların cebri icra prosedüründeki yeri marka hukuku üzerinden incelenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Fikri Haklar, Fikri Mülkiyet, Fikir ve Sanat Eserlerinin Haczi, Sınai Haklar, Markanın Haczi, Cebri İcra, Satış.

## GİRİŞ

Düşünsel bir çabanın sonucu olarak ortaya çıkan ürünler, fikir ürünü olarak ifade edilir. Bu ürünler üzerindeki mülkiyet hakkı ise “fikri mülkiyet” olarak adlandırılır. Özel hukukun kapsamına giren fikri mülkiyet hakları, malvarlığına ait mutlak haklardır ve sahibine inhisarı yetkiler tanır. Malvarlıksal niteliğe sahip olan fikri haklar, mutlak bir hak niteliğini haiz olduğundan, kural olarak devredilebilir, rehne ve hacze konu edilebilir.

## 1. FİKRİ HAKLAR

Kişilerin emek ve bilgisiyle oluşturduğu ürünler üzerindeki haklarına fikri haklar denir. Fikri mülkiyetin konusunu oluşturan fikir ve sanat eserleri, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (“FSEK”) ile koruma altına alınmıştır. FSEK’e göre bir fikri ürünün eser olarak kabul edilebilmesi için FSEK’in “Tanımlar” başlıklı 1/B maddesi uyarınca sayılan eser türlerinden

birinin içine dahil olması gerekir.<sup>1</sup> Bunun yanında Yargıtay kararlarında, eserden bahsedilebilmesi için iktisadi bir değere haiz olması gerektiği vurgulanmıştır.<sup>2</sup>

FSEK’in eser sahibine tanıdığı haklar maddi ve manevi haklardır. Manevi haklar, doğrudan eser sahibinin şahsına bağlı haklardır ve şahıs varlığına ilişkin hakların haczi caiz değildir. Mali hakların ise haczi kural olarak mümkün olmakla birlikte bu değerlendirmede, eserin alenileşmiş eser veya alenileşmemiş eser olarak sınıflandırılmasının yapılması gerekmektedir. FSEK’in 61. maddesinin 1.fıkrasında, henüz umuma arz<sup>3</sup> edilmemiş eserlerin aslı ile müsveddeleri üzerindeki malî haklar ile bu haklardan doğan para dışındaki alacakların haczinin mümkün olmadığı düzenlenmiştir. Zira FSEK’e göre, umuma arz edilene kadar eser oluşturma aşamasında olup bu aşamada haczedilmesi, sahibinin rızası dışında alenileştirme anlamına gelecek ve eser sahibinin manevî haklarına saldırı sayılacaktır. Bunun yanında FSEK, kural olarak alenileşmemiş eserler açısından malî haklarının haczi kabul olmadığını düzenlese de, sinema eserleri bakımından bir istisnaya yer verilmiş ve si-

<sup>1</sup> FSEK’in 1. maddesine göre eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri olarak sayılan her nevi fikir ve sanat mahsullerini ifade eder.

<sup>2</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 18.11.2009 tarihli 2009/15-459 E. sayılı kararı

<sup>3</sup> FSEK’in 7. maddesine göre umuma arz; bir eserin aslından çoğaltma ile elde edilen nüshaları hak sahibinin rızasıyla satışa çıkarılma veya dağıtılma yahut diğer bir şekilde ticaret mevkiine konulma suretiyle yayımlanmasıdır.



nema eserlerine ait malî hakların eser alenileşmemiş olsa dahi haczin konusunu oluşturabileceğini düzenlemiştir.

Alenileşmiş eser bakımından ise FSEK uyarınca, eser sahibinin manevî menfaatlerini zarara uğratmamak kaydıyla, alenileşmiş bir esere ilişkin malî haklar ile eser sahibinin malî haklara ilişkin hukukî işlemlerinden doğan para alacaklarının haczi mümkündür. Alenileşmemiş eser bakımından FSEK, eser sahibini ve mirasçısını korumamış, eserin çoğaltılmış nüshalarının yanında, asıl ve müsveddelerini ve mali haklarını da alacaklarının ellerine bırakmış, hiçbir yerde eser sahibinin muvafakatini aramamıştır.<sup>4</sup>

### **1.1. Müşterek Eser Sahipliğinde Haciz**

FSEK'in 9/1. maddesine göre, birden fazla kimselerin vücuda getirdikleri eserin kısımlara ayrılması mümkünse, bunlardan her biri vücuda getirdiği kısmın sahibi sayılır. Müşterek/ortak eser olarak anılan bu eserin en önemli özelliği, birden fazla kişinin ortak çabası ile vücuda gelmesi ve her bir kişinin vücuda getirdiği kısmın sahibi olmasıdır. Bu durumda eser sahiplerinden her biri, meydana getirdiği bölümün münhasır sahibi olmakta ve meydana getirdikleri kısımlar üzerinde tasarruf etme yetkileri bulunmaktadır.

Müşterek kısımlar eserden ayrılabilirdiğinden, bu kısımların haczine ilişkin herhangi bir engel bulunmamaktadır. Haczin durumu, müşterek hususa uygulanacak hükümlere göre tespit edilecek ve niteliğine uygun düştüğü takdirde paylı mülkiyete ilişkin hükümler uygulama alanı bulabilecektir.

### **1.2. Birlikte Eser Sahipliğinde Haciz**

FSEK'in 10. maddesine göre, birden fazla kimsenin iştirakiyle vücuda getirilen eser ayrılmaz bir bütün teşkil ediyorsa, eserin sahibi, onu vücuda getirenlerin birliğidir. Birden fazla kişinin ortak fikri çaba sonucu meydana getirdikleri ve niteliğini kaybetmedikçe birbirinden ayrıla-

mayan kısımlardan oluşan eserler iştirak halinde eser olarak ifade edilmektedir. İştirak halinde eser sahipliğinde eser sahiplerinin eserin tamamı üzerinde mülkiyet hakkı bulunmamaktadır. Bu halde, eseri oluşturan her bir kısım, tek başına bir eser niteliği taşımamakta; ancak bir araya getirildiğinde eser olarak kabul edilmektedir. Buradan hareketle birlikte eser üzerinde elbirliği ile mülkiyetinin bulunduğu kabul edilmekte, eser sahipleri eserin tamamı üzerinde mülkiyet hakkına sahip bulunmakta ve eser üzerinde tek başına tasarruf yetkisine sahip bulunmamaktadırlar. Bu nedenle, eser sahiplerinden birinin hakkını üçüncü bir kişiye devri mümkün olmayıp eser sahiplerinden birinin şahsi borcu nedeniyle eserin haczedilip haczedilemeyeceğinin tespitinde, niteliğine uygun düştüğü takdirde adi şirkete ilişkin hükümler uygulama alanı bulduğu kabul edilmektedir.

### **1.3. Fikri Mülkiyete Konu Malların Paraya Çevrilmesi**

Fikri mülkiyetin konusunu oluşturan fikir ve sanat eserlerine ilişkin mali hakların yukarıda açıklanan sınırlar dahilinde haczedilmesinin ardından paraya çevrilerek alacaklarının alacağına kavuşturulması gerekmektedir.

Alenileşmiş bir eserin müsveddesi veya aslı ile yayımlanmış bir eserin çoğaltılmış nüshaları, taşınır mal niteliğinde olduğundan, bunların haczi de İcra ve İflâs Kanunu ("İİK")'nin taşınırların haczine ilişkin hükümlerine tâbi olacaktır. Cebri icraya konu edilecek olan eser üzerindeki mali hakların hangi şekilde paraya çevrileceğine ilişkin olarak ise hukukumuzda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak İİK'nin 121. maddesinin uygulama alanı bulunduğu görüşü hakimdir. Buna göre, paraya çevrilmenin usulüne ilişkin özel düzenleme bulunmayan hallerde icra müdürü, fikri mülkiyete konu malın satışının ne şekilde gerçekleşeceği hususunda icra mahkemesine danışacak, icra mahkemesi ise ilgilileri dinledikten sonra satışın ne şekilde olması gerektiğine karar verecektir.

Haczedilebilir nitelikteki söz konusu mal-

4 Ünal Tekinalp, *Fikri Mülkiyet Hukuku, Vedat Kitapçılık, Ocak 2012, s.241*

lar, İİK'nın 184. maddesine göre iflâs masasına dâhil edilebilecektir.

Eser sahipleri tarafından malî haklar üzerinde üçüncü kişilere süresi ve kapsamı belirtilmek kaydıyla lisans verilmiş olması ihtimâlinde ise malî haklar, lisans sahibinin haklarıyla sınırlandırılmış olarak cebri icraya konu olup paraya çevrilebilecektir. Lisans alan kişi, malî hakların haczi sırasında kendisine tanınmış olan kullanma hakkının göz önünde tutulmaması halinde İİK kapsamında istihkak iddiasında bulunabilecek ve bundan sonraki prosedür, İİK'da belirlenen ilgili maddeler çerçevesinde çözüme kavuşturulacaktır.

## 2. SİNAİ HAKLAR

Sınai mülkiyet hakkı, tarım ve sanayideki buluşların, yeniliklerin, yeni tasarımların ve özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına veya ticaret alanında üretilen ve satılan malların üzerlerindeki üreticisinin veya satıcısının ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin sahipleri adına kayıt edilmesini ve böylece ilk uygulayıcıların ürünü üretme ve satma hakkına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan gayri maddi bir haktır. Sınai haklar, hak sahibine hukuki tasarruf yetkisi tanımaktadır. Tasarruf yetkisinden hareketle sınai hakların devri, rehni ve haczi mümkün kılınmıştır.

Uygulamada genellikle sınai hakların cebri icrasında hukuki uyumsuzlukların konusu marka olmuş ve tartışmalar da marka üzerinden yürütülmüştür.

6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu ("SMK")'nın 5. maddesinde marka, "*Bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her*

*tür işarettten oluşabilir.*" şeklinde tanımlanmıştır. Markanın haczi ile markayı taşıyan malların haczi birbirinden tamamıyla farklıdır.<sup>5</sup> İİK'da yer alan taşınır malların haczine ilişkin düzenlemelerin gayri maddi bir malvarlığı olan markaya uygulanması uygun bulunmamıştır. Nitekim Yargıtay kararlarında da taşınır malların haczini düzenleyen ilgili hükmün markanın haczinde uygulanmayacağı belirtilmiştir.<sup>6</sup>

SMK'da sicile kayıtlı markaların haczi düzenlenmiş olup SMK'nın 148. maddesi, "*Sınai mülkiyet hakkı devredilebilir, miras yolu ile intikal edebilir, lisans konusu olabilir, rehni verilebilir, teminat olarak gösterilebilir, haczedilebilir veya diğer hukuki işlemlere konu olabilir.*" şeklindedir. Mevcut düzenleme uyarınca markanın hacze konu edilebileceği açıkça belirtilmiş ancak haczin prosedürü konusunda herhangi belirlemeye yer verilmemiştir.

Tescilli markaların haczinde İİK'nın 79. maddesinin 3. fıkrasının uygulanabilmesi mümkün kabul edilmektedir.<sup>7</sup> Anılan maddeye göre, haciz aşamasına gelindiğinde alacaklı vekilinin talebi doğrultusunda icra müdürü tarafından Türk Patent ve Marka Kurumu'na doğrudan bir müzekkere yazılarak haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir.

SMK'nın 148. maddesindeki düzenleme nedeniyle sadece sicile kayıtlı olan, tescilli markaların haczinin mümkün olduğu yorumu yapılabilirse de bu hüküm tescilsiz markalarda cebri icra prosedürünün işlenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Henüz tescil başvurusunda bulunulmamış olsa da bir markanın fiilen kullanılması halinde bu durum, markanın ekonomik bir değeri haiz olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla fiilen kullanılan marka üzerinde cebri icra faaliyetine girişilebilecektir. Ancak bu durumda markanın kayıtlı olduğu bir sicil bulunmadığından SMK'nın 148. maddesi uygulama alanı bulamayacak ve iyiniyetli üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez.

5 a.g.e, Tekinalp, s.429

6 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 09.09.2000 tarihli E. 2000/8623 sayılı kararı

7 İİK m.79/3'e göre, "Resmî sicile kayıtlı malların haczi, takibin yapıldığı icra dairesince, kaydına işletilmek suretiyle doğrudan da yapılabilir."

Önemle belirtmek gerekir ki haciz, alacaklıya tescilli veya tescilsiz markayı herhangi bir şekilde kullanma hakkı sağlamayacak veya bir tedbir kararı ile engellenmediği müddetçe devrine engel olma hakkı vermeyecektir.

Garanti markası, marka sahibinin kontrolü altında belirli bir sektördeki işletmelerin ortak özelliklerini belirleyerek garanti simgesi olarak kullanılır. Garanti markasının cebri icrası konusunda mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak öğretideki hâkim görüş, devredilebilir olmasından dolayı, cebri icrasının da mümkün olduğu yönündedir.

Markanın, sahibinin adını içermesi durumunda cebri icraya konu olup olmayacağı hususu ise farklı bir tartışmayı beraberinde getirmektedir. Ad, kişilik haklarına dahil olduğundan cebri icrası mümkün gözükmesi de söz konusu marka olan ad, sahibinin iradesiyle ekonomik bir değer kazanmak için kullanıldığından şahsiliğini kaybettiği kabul edilecektir. O halde kişinin adını marka olarak kullanması, adını ticarileştirdiği anlamına geldiğinden, cebri icraya konu edilmesi mümkündür.<sup>8</sup>

Son olarak, markanın haczedilmesinin amacı alacaklının alacağını tahsil etmesinin sağlanmasıdır. Markanın gerçek değerine uygun bir bedel üzerinden paraya çevrilmesi hem alacaklı hem de borçlunun menfaatine olup tarafların markanın değerinin korunması amacıyla gerekli tedbirleri talep etme yetkileri bulunmaktadır.

Markanın paraya çevrilmesi bakımından SMK'da özel bir hüküm yer almadığından, İİK'nın 121. maddesinin marka bakımından da uygulama alanı bulacağı kabul edilmektedir. Maddeye göre, icra memuru icra mahkemesinden satışın nasıl yapılacağı hususunda karar vermesini isteyecek, mahkeme tarafından satış usulü belirlendikten sonra ilgililer davet edilip görüşleri alınacaktır. İcra mahkemesi

görüşlerle bağlı olmamakla birlikte, somut olaya uygun gerekli gördüğü tüm tedbirleri alabilir.<sup>9</sup>

## SONUÇ

Fikri haklar, günümüz hukuk sisteminde, fikir ve sanat eserleri ile sınai hakları da içine alan geniş bir hak kategorisine sahiptir. Bu geniş kategorinin içinde hukuki uyumsuzluğa sebebiyet veren konulardan fikir ve sanat eserleri ve markanın cebri icrası genel hatlarıyla aktarılmıştır. FSEK uyarınca fikir ve sanat eserlerinin alenileşmiş olup olmadığına göre ayırım yapılacak olup alenileşmemiş eser kişilik haklarına dahil olduğundan, cebri icrası mümkün olmayacaktır. Alenileşmiş eserlere ise cebri icra prosedürü işletilebilecektir. Sınai haklardan markanın haczi ise SMK ile mümkün kılınmıştır. Fikri ve sınai hakların paraya çevrilmesi aşamasında haczedilen eserin yahut markanın değeri tespit edilecek ve belirlenecek satış usulü ile satışa sunulurken borcun tahsili sağlanacaktır.

8 Nur BOLAYIR, "Fikri Mülkiyet Haklarında Cebri İcra Sistemi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2015, s.2525

9 Hakan Pekcanitez, *İcra ve İflas Hukuku, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2012*, s.369

# KOMİSYONCULUK SÖZLEŞMELERİNDE KANUNİ TEMLİK

**Alper ÖRNEK**  
Avukat

**Süreyya KORKMAZ**  
Avukat

## ÖZET

*Kendi adına başkası hesabına işlemler yaparak ticari iş ve işlemlerini sürdüren komisyoncuların üçüncü kişilerden olan alacaklarının haciz yahut başkaca bir tedbire konu edilmesi, vekalet verenin kendi alacağına kavuşmasının önündeki en büyük engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira üçüncü kişiler ekseriyetle komisyoncunun kendi hesabına hareket etmediğinin farkında dahi değillerdir ve komisyoncunun alacakları üzerine, komisyoncunun borçları nedeniyle, tedbir uygulatabilmektedirler. Türk Borçlar Kanunu'nun 509. maddesi tahtında getirilen düzenleme ile vekalet veren, üçüncü kişilerin bu yöndeki uygulamalarının önüne geçme imkânına sahip olmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Alacağın Temliki, Kanuni Temlik, Komisyon, Komisyonculuk Sözleşmesi, Türk Borçlar Kanunu, Vekalet.

## GİRİŞ

Türk Borçlar Kanunu dairesinde düzenlenen alacağın temliki hükümleri genel itibarı ile komisyoncunun kendi adına ancak vekalet verenin hesabına işlem yapmakta olduğu komisyonculuk ilişkilerinde uygulama alanı bulmakta, vekalet sözleşmelerine ilişkin hükümlerin kıyas yoluyla tatbik edildiği komisyonculuk ilişkilerinde vekilin kanuni temlik hakkını kullanmasına imkân sağlamaktadır. Bu makale kapsamında öncelikle alacağın temliki kurumu ve alacağın temliki türleri üzerine açıklamalarda bulunulmakta; akabinde bu hükümlerin komisyonculuk sözleşmelerinde ne şekilde uygulandığına dikkat çekilmektedir.

## I. ALACAĞIN TEMLİKİ

Alacağın temliki kurumu Türk Borçlar Kanunu ("TBK")'nin birinci kısmını oluşturan genel hükümler bölümü içerisinde hükme bağlanmış olan alacaklı, borçlu ve üçüncü kişi arasında meydana gelen bir müessesedir. Bir borç ilişkisinde ilişkinin tarafları alacaklı ve

borçludur. Bununla beraber kanun, alacaklının alacağını üçüncü bir şahsa devretmesine izin verdiğinden alacağın temlikinde bu taraflara bir de üçüncü kişi dahil olmakta, aktif olan alacaklı taraf değişmektedir.

Alacağın temliki alacaklı ile onu devralan üçüncü kişi arasında borçlunun rızası aranmaksızın yapılan biçime bağlı bir sözleşme ya da kanun veya yargısal kararlar gerçekleşen bir devirdir. Borcun yeni bir borçlu tarafından yüklenilebilmesi için ise alacaklının buna mutlaka onay vermiş olması gerekmektedir. Alacaklının böyle bir onayı olmadan borcun devri şeklen gerçekleşmiş olsa bile borçlu borçtan kurtulamakta veya borcu yüklenen kişi borç ilişkisine katılamamaktadır.<sup>1</sup>

Günlük hayatta alacağın temlikine çeşitli amaçlarla ihtiyaç duyulmaktadır. Alacaklı bir borcunu ödemek üzere alacağını temlik eder ise bu temlik tediye (ödeme) amacıyla yapılmış olur. Eğer alacaklı alacağını bir başkası aracılığı ile tahsil ettirmek isterse bu kimseye tahsil yetkisi vereceği yerde alacağını temlik eder ise bu şekilde yapılan temlike tahsil amacıyla yapılmış temlik adı verilir.

Bir kimsenin bir başka kimseye sahibi olduğu alacağı, ona olan bir borcunu teminat altına almak amacıyla devrettiği durumlarda ise te-

1 Mustafâ ARIKAN, "Türk Özel Hukukunda Alacağın Temliki", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005, Cilt 13, Sayı 1

minat amacıyla temlikten söz edilir. Bu temlik türünde alacağı devralan da bu hakkı teminat amacı içerisinde kullanmayı, borç ifa veya diğer bir şekilde sona erdiği takdirde alacağı devredene geriye temlik etmeyi yüklenmektedir.

İster sözleşmeden ister haksız fiilden isterse sebepsiz zenginleşmeden kaynaklansın kural olarak tüm alacaklar devredilebilir. Alacak muaccel olmadan ya da bağlı olduğu şart gerçekleşmeden hatta belirlenmiş/belirlenebilir olmak kaydıyla gelecekte doğacak bir alacağın dahi temlik edilmesi mümkündür.<sup>2</sup>

TBK alacağın bir ivaz karşılığında temlik edilmesi halinde devredene garanti yükümlülüğü getirmiştir. Buna göre, alacağını bir ivaz karşılığında devreden her şeyden önce alacağın temlik zamanındaki varlığından sorumlu tutulmuştur; ivazsız temliklerde ise, böyle bir sorumluluk söz konusu değildir.

Alacağın temliki ile ispat araçlarını özellikle yazılı delilleri teslim borcu da doğar. Alacağı devreden elinde bulunan alacak senedi ile bu alacağı ispata yarayan diğer araç ve delilleri de alacağı devralana teslim etmek zorundadır. Ayrıca alacağı devreden devralana borçlunun durumu ile devredilen alacak hakkında sahip olduğu tüm bilgileri de vermekle yükümlüdür.

Alacağın temliki ile alacağı devreden şahsından ayrılmayan haklar hariç olmak üzere rüçhan hakları ve diğer ferî haklar da temlik alacaklısına geçmektedir.

## 2. ALACAĞIN TEMLİKİ TÜRLERİ

Alacağın temliki kurumu genel hatları itibarı ile üç alt başlığa ayrılabilir. Bunlar: iradi temlik, kanuni temlik ve yargısal temliktir.

**İradi Temlik:** Dayanağı taraflar arasında yapılan bir sözleşme olan temlik türüne iradi (rızaî) temlik denir. Bu temlik türü sözleşmeye dayandığı için akdi temlik olarak da adlandırılmaktadır. Borçlar Kanunu'nun temlike iliş-

kin hükümleri iradi temlik esas alınarak düzenlenmiştir.

Bu temlik türünde alacağın geçirilmesi yazılı biçimde yapılmış olmadıkça geçerli sonuç doğurmamaktadır. Bunun yanı sıra geçerliliğin sağlanabilmesi için temlikin engellenmemiş olması gerekmektedir.

**Kanuni Temlik:** Bir alacağın kanundan kaynaklanarak bir alacaklıdan üçüncü bir kişiye geçmesine kanuni temlik denir. Bu temlik türüne ilişkin TBK m.185 ve 191/II dışında bir hüküm bulunmamakla birlikte, TBK m.186 ve devam eden hükümlerinin kıyas yolu ile yasal temlike de uygulanacağı kabul edilmektedir.

Bu temlik türünde alacaklının herhangi bir irade beyanına gerek olmaksızın belli bazı olayların gerçekleşmesi üzerine alacak üçüncü kişiye geçmektedir. Bu temlik türü bir sözleşme niteliğinde olmadığı gibi geçerliliği de biçim şartına da bağlanmamıştır. Bu özelliği nedeniyle kanuni temlikte irade sakatlığı ve şekil eksikliği de söz konusu değildir. Kanuni temlikte önceki alacaklının rızasına ve özel bir şekle gerek olmaksızın alacak üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmektedir.

Kanuni temlikte genel olarak eski alacaklı ile yeni alacaklı arasında halefiyet ilişkisi söz konusu olur. Bu temlik türünün en tipik örneğini ölüm olayının gerçekleşmesi halinde ölen kimseye ait alacakların kanun gereği mirasçılara geçmesi oluşturur. Kanuni temlike TBK m. 85/3, m.127 ve m.168 hükümleri de örnek olarak gösterilebilir.

Kanuni temlikin en önemli sonucu, eski alacaklının yeni alacaklıya karşı garanti borcu altında olmamasıdır. Bu husus TBK m. 191/II'de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, önceki alacaklı alacağın varlığından ve borçlunun ödeme gücünden sorumlu değildir.

**Yargısal Temlik:** Alacağın temliki işleminin bir yargı kararına dayanması halinde yargısal temlik söz konusu olur. Tıpkı kanuni temlikte

2 Duygu DİREN, "Alacağın Temlikinin Hüküm ve Sonuçları", Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011, s.1-40

olduğu gibi yargısal temlik türünde de temlikin gerçekleşmesi alacaklının iradesine bağlı değildir ve geçerliliği biçim şartına bağlanmamıştır.

Bir alacağın mevcut alacaklıdan diğer bir şahsa geçmesi hususunda verilen mahkeme kararının kesinleşmesi ile alacak başka bir işleme gerek olmaksızın bir kişiden diğerine geçer. Bu temlik türü için yazılı bir şekil zorunlu değildir.

### 3. KOMİSYONCULUK SÖZLEŞMESİ

TBK m. 532/f. I'de alım satım komisyonculuğu<sup>3</sup> sözleşmesinin tanımı şu şekilde yapılmaktadır: "Alım veya satım komisyonculuğu, komisyoncunun ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırların alım veya satımını üstlendiği sözleşmedir".

818 sayılı Borçlar Kanunu m. 416/f. I'de ise alım ve satım komisyoncusu, "ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım satımını deruhte eden kimse" olarak tanımlanmaktadır.

Kanaatimizce alım satım komisyonculuğu sözleşmesi "komisyoncunun kendi adına ve vekâlet veren hesabına taşınır mal veya kıymetli evrak alım satım işlemi yapma borcu altına girdiği, buna karşılık vekâlet verenin komisyoncuya belli bir ücret (komisyon) ödemeyi yükümlendiği sözleşme" olarak tanımlanabilir.

TBK'da düzenlenmiş, alım satım komisyonculuğu sözleşmesi, bir borç sözleşmesi niteliği taşımaktadır. Tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Komisyoncunun iş görme ediminin karşılığını, vekâlet verenin komisyoncuya ücret ödeme borcu oluşturmaktadır.

Alım satım komisyonculuğu sözleşmesinin bir özelliği de "dolaylı temsil" adı verilen bir hukuki ilişkiyi içeren bir vekâlet sözleşmesi olmasıdır. Dolaylı temsilden ve buna bağlı olarak bir komisyon sözleşmesinin varlığından bah-

sedebilmek için komisyoncunun kendi adına, vekâlet veren hesabına hukuki işlem yapması gerekmektedir. İşlemin başkasının hesabına yapılması ekonomik sonuçların vekâlet verenin üzerinde doğması, diğer bir deyişle işleme bağlı risklerin ve yararların vekâlet veren tarafından üstlenilmesi anlamına gelmektedir. Bu, kendiliğinden gerçekleşen bir olgu değildir. Bunun için komisyoncunun hukuki işlemde doğan hakları vekâlet verene devretmesi, vekâlet verenin de borçları üstlenmesi veya ifa etmesi gerekmektedir. Bu durumda, üçüncü kişinin de içinde bulunduğu borcun dış üstlenilmesi sözleşmesi yapılması veya üçüncü şahsa doğrudan ifa yapılması gerekmektedir.

TBK m. 532/f. II'de, "Bu bölümdeki hükümler saklı kalmak üzere, komisyon sözleşmelerine vekâlet hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır. Anılan düzenleme çerçevesinde, TBK'daki alım satım komisyonculuğu sözleşmesine ilişkin özel hükümlerin bünyesine aykırılık teşkil etmediği müddetçe vekâlet sözleşmesine ilişkin kanun hükümleri de alım satım komisyonculuğu sözleşmesine uygulanabilmektedir.

### 4. KOMİSYONCULUK SÖZLEŞMESİNDE KANUNİ TEMLİK

Komisyoncunun kendi adına fakat vekilin hesabına davranmasının bir hukuki sonucu, üçüncü kişiye karşı yalnız komisyoncunun alacaklı ve borçlu olması, ancak vekâlet verenin ise TBK m.509'da düzenlenmiş bulunan yasal devir hakkından istifade edebiliyor olmasıdır. Bu kapsamda komisyoncunun üçüncü kişilerden olan hak ve alacakları dairesinde vekil, bu hak ve alacakların doğal olarak kendisinin olduğundan bahisle üçüncü kişilerin bu hak ve alacaklar üzerine haciz tatbik etmesini engelleyebilecektir.

Gerçekten de, TBK m. 509'da yer alan, "Vekilin, kendi adına ve vekâlet veren hesabına gördüğü işlerden doğan üçüncü kişilerdeki alacağı, vekâlet verenin vekile karşı bütün borçlarını ifa

3 TBK'nın 532-546. maddelerinin içinde yer aldığı onbirinci bölümünün başlığı komisyon sözleşmesi ise de TBK m.532'nin gerek kenar başlığında gerek içeriğinde alım satım komisyoncusu ve alım satım işlerinde "komisyoncu" gibi ifadelere yer verilerek aslında genel olarak komisyoncunun değil alım satım komisyoncusunun düzenlendiğinin açıklanmasına rağmen daha sonra gelen TBK m. 533- 545 arasında hep komisyoncu ifadesinin kullanıldığı görülmektedir.

ettiği anda, kendiliğinden vekâlet verene geçer. Vekilin iflası hâlinde vekâlet veren, bu alacağın kendisine geçmiş olduğunu iflas masasına karşı da ileri sürebilir.” ifadeleri de göstermektedir ki vekil, komisyoncuya ödenmesi gereken bedellerin kendisinin olduğundan bahisle iflas masasına karşı dahi alacağını güvence altına alabilmekte, bu itibarla komisyoncunun akdetmiş olduğu sözleşmeden doğan hakları kanunen temlik almaktadır. Girdiği ilişkilerde, sahip olduğu dolaylı temsilci<sup>4</sup> vasfını işlemler esnasında dış dünyaya yansıtmayan komisyoncunun akdetmiş olduğu sözleşmelerden doğan alacakları kendi hesabına iktisap etmediği de bu şekilde üçüncü kişilere karşı ileri sürülmüş olmaktadır.

Kurumun reel hayattaki karşılığında ise komisyoncunun, akdetmiş olduğu satım sözleşmesi sonucu, elde ettiği faydaları vekile devretmesi gerektiği söylenebilecektir. Zira komisyoncu işlemi kendi adına akdettiğinden, dış dünyada, sözleşmenin bir sonucu olarak ele geçirdiği değerler de yedinde bulunacak ancak bunları vekile devretmesi icap edecektir. Doğal olarak vekilin TBK m. 509’dan doğan hakkını kullanması ancak komisyoncunun üçüncü kişilerden aldıklarını vekile devretmemesi yahut üçüncü kişilerin, komisyoncunun eline geçecek hak ve alacaklar üzerinde hak iddia etmesi halinde gündeme gelecektir.

Her halükârda TBK’nın 509. maddesinde yer alan hükme dayanan vekil, komisyoncu tarafından tahsil edilecek olan alacaklar üzerinde hak iddiasında bulunarak menfaatlerini savunabilecek, komisyoncunun kendi borçları nedeniyle üçüncü kişilerin ileri sürdükleri hak iddialarını bertaraf edebilecektir.

## SONUÇ

Ticari hayat akışı içerisinde komisyonculuk ilişkisi gereğince vekalet veren hesabına yapılan dolayısı ile kazancının vekalet verene ait olduğu sözleşmeler, her ne kadar komisyoncu ile vekalet veren arasında sonuç doğurmakta

ise de komisyonculuk ilişkisinden bihaber olan üçüncü kişiler komisyonculara karşı başlatılan hukuki süreçlerde aslında vekalet verene ait olan alacaklar üzerinde bu alacakların vekile ait olduğu düşüncesi ile hak iddia edebilmektedir. Bu durumlarda TBK, vekalet verenlerin alacaklarını kanuni temlik hükümleri gereğince iflas masasına karşı dahi ileri sürmesine olanak sağlamak sureti ile kendilerini üçüncü kişilere karşı koruma altına almaktadır.

4 Hüseyin HATEMİ / Rona SEROZAN / Abdülkadir ARPACI, “Borçlar Hukuku Özel Bölüm”, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1992, s. 458.

# HAKİM TARAFINDAN SÖZLEŞMENİN TAMAMLANMASI

Muhammet Fatih YILDIZ

Stajyer Avukat

## ÖZET

Sözleşmedeki boşluğun tamamlanabilmesi için önce hakimce bu boşluğun sözleşmenin yorumu yoluyla tespiti gereklidir. Hakim, önüne gelen somut uyuşmazlıkta yorum yoluyla boşluğun tespitini yaptıktan sonra Türk Medeni Kanun m.1/f.1/c.2 uyarınca sırasıyla kanunda, örf ve adet hukukunda boşluğu tamamlamaya yarayacak bir düzenlemenin mevcut olup olmadığını araştırmalıdır. Eğer hakim bu iki kaynaktan da uygulanabilir bir hüküm bulamazsa, boşluğun tipine göre boşluk genel nitelikte ve uygulamada sıklıkla tekrarlanabilecek nitelikteyse kanun koyucu gibi hareket ederek genel ve soyut bir hüküm kurarak; boşluk özel nitelikte ve yalnızca o sözleşmeye ilişkin ise tamamlayıcı yorum yoluyla bireysel ve somut bir hüküm kurarak sözleşmeyi tamamlamalıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Sözleşmede Boşluk, Sözleşmenin Tamamlanması, Hakimin Kanun Koyucu Gibi Hareket Ederek Sözleşmeyi Tamamlaması, Hakimin Tamamlayıcı Yorumda Bulunarak Sözleşmeyi Tamamlaması.

## GİRİŞ

Bu çalışmada sözleşmedeki boşlukların tamamlanması için gerekli koşullar, koşulların sağlanması halinde hakimin kanun koyucu gibi hareket ederek veya tamamlayıcı yorum yaparak boşluğu doldurabilmesi için gerekli unsurlar doktrin ve ilgili mevzuat ışığında değerlendirilecektir.

## 1. SÖZLEŞMENİN TAMAMLANMASI İÇİN GEREKLİ UNSURLAR

Sözleşmenin tamamlanması için sözleşmede bir boşluk bulunmalıdır. Sözleşme boşluğundan bahsedebilmek için ise her şeyden önce sözleşmenin kurulmuş olması gerekir. Eş deyişle, ortada geçerli

şekilde kurulmuş bir sözleşme olmadıkça sözleşmenin tamamlanması gibi bir sorundan bahsetmemize lüzum yoktur. Bu bakımdan, kurucu unsur olarak tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarının varlığı gereklidir. Bununla birlikte, isimli sözleşmelerde taraf iradelerine ilişkin uyuşmanın sözleşme olarak nitelendirilebilmesi için bu uyuşmanın sözleşme için gereken asgari içeriği taşıması yani tarafların irade beyanlarının sözleşmenin objektif esaslı noktalarını kapsaması da gerekir.<sup>1 2</sup> İsimsiz sözleşmelerde ise, asgari içerik temüllere ve halin icabına göre belirlenir. Ayrıca hem isimli hem isimsiz sözleşmeler, bütün sözleşmeler için aranan geçerlilik şartlarını taşıyarak hüküm ifade etmelidir. Bu geçerlilik şartları, tarafların ehil olması, Türk Borçlar Kanunu ("TBK")'nın 27. maddesi uyarınca sözleşme konusunun emredici hukuk kurallarına, kamu düzenine, genel ahlaka ve kişilik haklarına aykırı olmaması, sözleşmenin konusunun imkânsız olmaması ve sözleşmeyi kurucu irade beyanlarının sağlıklı olmasıdır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Sanem DURSUN AKSOY, *Borçlar Hukukunda Hakimin Sözleşmeyi Tamamlaması*, İstanbul, 2008, s.27-28; M. Kemal OĞUZMAN/Turgut ÖZ, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 15. Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2017, s. 152.

<sup>2</sup> Belirtmek gerekir ki, her ne kadar taraflar sözleşmenin objektif esaslı noktalarında uyuşmuş olmadıkları sürece sözleşme kurulmuş sayılmasa da kanun koyucu, TBK'nın bazı hükümlerinde bazı şartlarla bazı sözleşme türleri bakımından sözleşmelerin kurulabilmesi için bağlanma iradesinin varlığını yeterli görmüş, asgari unsuru taşımaya bile bu sözleşmeleri geçerli bir şekilde kurulmuş olarak kabul etmiştir.

<sup>3</sup> OĞUZMAN/ÖZ, a.g.e., s. 80-91.



## 2. SÖZLEŞMENİN HAKİM TARAFINDAN TAMAMLANMASI

### A. Sözleşmenin Hakim Tarafından Tamamlanması ile Sözleşmenin Yorumlanması Arasındaki Farklar

Sözleşmenin tamamlanması ve sözleşmenin yorumlanması kavramları temelde birbirinden farklı olmakla birlikte her iki faaliyet de sözleşmeye müdahale etmeyip yalnızca var olan şeyleri ortaya çıkartmaya yönelik çalışmalarını içermeleri bakımından birbirlerine benzemektedir.

Sözleşmenin yorumlanması, “geçerli olarak kurulan bir sözleşmenin içeriğinin tarafların birbirine uygun gerçek veya farazi ortak iradesine göre tespit edilmesidir.”<sup>4</sup> Sözleşme yorumunda, sözleşmenin içeriğinde taraflarca kararlaştırılmış bir hüküm mevcuttur, ancak taraflar bu hükmün anlamı bakımından uyuşmamaktadır; sözleşmenin tamamlanmasında ise sözleşmenin içeriğinde herhangi bir hüküm yoktur, boşluk vardır ve hakim sözleşmedeki bu boşluğu doldurmaktadır.<sup>5</sup> Ayrıca, sözleşmedeki boşluğun tespit edilmesi bir yorum işiyken bu boşluğun doldurulması bir tamamlama işidir. Dolayısıyla, sözleşmenin tamamlanabilmesi için her şeyden önce sözleşmenin yorumlanarak boşluğun tespit edilmesi ve bu boşluğun yorum yoluyla giderilememesi gerekir.<sup>6</sup> Diğer bir deyişle, yorum tamamlamadan önce gelir.

### B. Türk Medeni Kanunu m.1/f.1/c.2 Hükümü ve Sözleşmenin Tamamlanması (Hakimin Kanun Koyucu Gibi Hareket Ederek Sözleşmeyi Tamamlaması)

Kanun hükümlerinin yorumlanması sonucunda somut uyuşmazlıktaki hukuki soruna cevap verebilen ve olaya uygulanabilir bir kanun hükmü bulunamazsa kanun boşluğunun varlığından bahsedilir.<sup>7</sup> 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (“TMK”)nın 1. maddesinin 1. fıkrasının

2. cümlesi uyarınca, “kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hakim, örf ve adet hukukuna göre, bu da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.” Dolayısıyla hakimin hukuk kuralı yaratarak kanun boşluğunu doldurabilmesi için öncelikle önündeki somut uyuşmazlığa uygulanabilir bir kanun hükmü ve örf ve adet hukuku kuralı bulunmamalıdır. Kanun boşluğuna ilişkin bu düzenlemenin sözleşmedeki boşluklara da uygulanması gerektiği genelde kabul edilir.<sup>8</sup> Bu bağlamda, hakim öncelikle sözleşme boşluğunu tamamlamaya elverişli bir hükmün kanunda bulunup bulunmadığını araştırmalı, böyle bir hüküm mevcut değilse sözleşmedeki boşluğu tamamlamak üzere bir örf ve adet hukuku kuralının var olup olmadığını araştırmalı ve bu da yoksa son aşamada boşluğun niteliğine göre kanun koyucu gibi hareket ederek veya tamamlayıcı yorum yaparak boşluğu doldurmalıdır. Belirtmek gerekir ki borçlar hukukunda örf ve adet hukuku katına çıkmış kural pek nadiren görülür. Dolayısıyla uygulamada, borçlar hukukundan kaynaklı uyuşmazlıklarda hakimler mevcut sözleşmedeki boşluğu dolduracak yeterlilikte bir kanun hükmünün mevcut olmaması durumunda hızlı bir şekilde son aşamaya geçip kanun koyucu gibi hareket ederek veya tamamlayıcı yorum yaparak sözleşmedeki boşluğu tamamlayacaklardır.

### C. Sözleşmenin Tamamlanmasında Yöntemler (Objektif Teori-Sübjektif Teori-Uzlaştırıcı Görüş)

Sözleşmedeki boşlukların ilk planda kanunun tamamlayıcı hükümleriyle mi yoksa tarafların farazi iradelerine dayanan hakimin kurduğu hükümle mi tamamlanması gerektiği konusunda doktrinde fikir birliği mevcut değildir.

Objektif görüş uyarınca sözleşmedeki boşluklar öncelikle yedek hukuk kurallarıyla tamamlanmalı, ancak böyle bir kural yoksa

4 DURSUN AKSOY, a.g.e., s.9.

5 İbrahim KAPLAN, *Hakimin Sözleşmeye Müdahalesi: Sözleşmenin Yorumu, Sözleşmenin Tamamlanması, Sözleşmenin Değişen Hal ve Şartlara Uyarlanması*, 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s. 109-110.

6 Fikret EREN, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 22. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 496-497.

7 OĞUZMAN/ÖZ, a.g.e., s.97.

8 KAPLAN, a.g.e., s.23; DURSUN AKSOY, a.g.e., s. 87.

hakim tarafından bu boşluk tamamlanmalıdır. Objektif görüş gerekçe olarak, TMK m.1/1 hükmünde öngörülen “hakimin kanuna bağlılığı”nın, tamamlayıcı hukuk kurallarının önceliğini gösterdiği argümanı ile ilke olarak tarafların farazi iradesinin sözleşmede düzenlenmemiş noktaların kanunun tamamlayıcı hükümleri ile tamamlanması yönünde olduğu karinesi göstermektedir.<sup>9</sup> Sübjektif görüş ise, taraflar arasındaki sözleşmenin kendine has ve özel bir yapısı olabileceğinden hareketle sözleşmenin tamamlanmasında güven prensibi uyarınca doğrudan doğruya tarafların farazi iradesine bakılması ve ona göre hakimce o sözleşmeye uygun tamamlama getirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Zira, bu görüş uyarınca, her durumda öncelikle kanunun tamamlayıcı hükümlerini uygulamak pratikte adaletsiz sonuçlar doğurabilecektir. Bu ikisini kaynaştıran karma görüş ise, boşluğun tipine bakarak boşluğun tamamlanması gerektiğini; bu noktada, boşluk genel nitelikteyse yedek kanun hükümlerinin boşluğa doğrudan doğruya uygulanması yoluna başvurulmasını, boşluk özel nitelikte ise tarafların farazi iradelerinin esas alınarak boşluğun tamamlanması yoluna başvurulmasını savunmaktadır.

Uygulamada objektif görüşün benimsendiği görülmektedir. Kanımızca da tarafların açıkça veya örtülü olarak kararlaştırmadıkları hususlarda kanunun yedek hükümleri öncelikli olarak uygulanmalıdır.

#### **D. İsimli Sözleşmelerde Uygulanacak Olan Hukuk**

Sözleşme ilişkisinin kanunda düzenlenip düzenlenmemesi bakımından sözleşmeler isimli sözleşmeler ve isimli sözleşmeler olmak üzere ikiye ayrılır. İsimli sözleşmeler kanunda düzenlenmiş sözleşme tiplerine uyan söz-

leşmelerdir. İsimli sözleşmeler ise kanunda düzenlenen sözleşme tiplerinden ayrılarak farklı bir yapıya bürünmüş sözleşmelerdir.

İsimli sözleşmeler, bileşik sözleşmeler, karma sözleşmeler ve kendine özgü yapısı olan sözleşmeler (sui generis) olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkar.<sup>10</sup> Yapılan sözleşme, nitelikleri itibarıyla birbirinden bağımsız birden fazla sözleşmenin niteliklerinin aynen muhafaza edilerek birleştirilmesine dayanıyorsa bileşik sözleşmeden söz edilir. (Örneğin; bir birahnenin bira karşılığı kiraya verilmesi). Eğer yapılan sözleşme, kanunun çeşitli sözleşmelerde öngördüğü bazı unsurların alınıp kanunun öngörmediği tarzda bir araya getirilmesine dayanıyorsa karma sözleşmeden bahsedilir. Kapıcı sözleşmesi, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi karma sözleşmeye örnek olarak verilebilir. Kendine özgü yapısı olan sözleşmeler ise “kanunda düzenlenmiş bulunan sözleşmelere ilişkin öğeleri tümüyle ya da bir bölümüyle içermezler ve kendilerine özgü öğelerden oluşurlar.”<sup>11</sup> Sulh sözleşmesi, satış için bırakma sözleşmesi, tahkim anlaşması sui generis sözleşmelere örnektir.

Hakimin sözleşmeyi tamamlaması bakımından isimli sözleşmelerden karma ve sui generis sözleşmelerin tamamlanması özel önem arz etmektedir. Sui generis sözleşmelerde uygulanacak yedek hukuk kuralları doğal olarak yoktur. Dolayısıyla hakim önüne gelen bir uyuşmazlıkta o uyuşmazlığa ilişkin doğrudan veya kıyas yoluyla uygulanabilecek bir kural mevcutsa ve bu kuralın uygulanması işin niteliğiyle sözleşmenin tipine de uygunsa bu kuralı uygulamalıdır. Böyle bir kural mevcut değilse, hakim boşluğun tipine göre kanun koyucu gibi hareket ederek genel bir kural koyup veya tamamlayıcı yorumla özel ve uyuşmazlık konusu sözleşmeye has tamamlayıcı yorum yapıp boşluğu doldurmalıdır.<sup>12</sup>

9 KAPLAN, a.g.e., s.91.

10 DURSUN AKSOY, a.g.e., s. 199; Aydın ZEVLİLİLER/ K. Emre GÖKYAYLA, *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, 17. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s. 12-24; Cevdet YAVUZ/ Faruk ACAR/ Burak ÖZEN, *Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler*, 14. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016, s. 13-22.

11 ZEVLİLİLER/GÖKYAYLA, a.g.e., s.12.

12 ZEVLİLİLER/GÖKYAYLA, a.g.e., s. 12; Mustafa Alper GÜMÜŞ, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler Kısa Ders Kitabı*, 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 11-12.

Karma sözleşmelerin tamamlanması açısından ise, tamamlamaya konu edilecek sözleşme boşluğunun hangi hukuk kuralları ile tamamlanacağı konusunda doktrinde dört teori mevcuttur: soğurma teorisi, birleştirme teorisi, saf dışı etme teorisi ve kıyasen uygulama teorisi. Soğurma teorisine göre, bir karma sözleşmeye bu sözleşmede yer alan hangi sözleşme tipine ilişkin öge daha önemliyse o sözleşmeye ilişkin kurallar uygulanmalıdır. Birleştirme teorisine göre, karma sözleşmedeki her bir unsura ait olduğu sözleşme tipine ilişkin hükümler doğrudan doğruya uygulanmalıdır. Saf dışı etme teorisine göre, karma sözleşmedeki boşluk doğrudan doğruya Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerine göre çözümlenmelidir. Kıyasen uygulama teorisine göre ise, "yasada düzenlenen özel sözleşmelere ilişkin kurallar, karma sözleşmelere doğrudan doğruya değil, örneksene yoluyla ve onların mahiyetleriyle bağdaştığı oranda uygulanmalı gerekirse hakim hukuk yaratmalıdır."<sup>13</sup> Yargıtay uygulaması bu teorilerden kıyas teorisinin uygulanması gerektiği yönündedir.<sup>14</sup> Benimsediğimiz görüş uyarınca ise, kanunda düzenlenen isimli sözleşmelere ilişkin hükümlerin doğrudan değil de kıyas yoluyla isimsiz sözleşmelerdeki boşluklara uygulanması isimsiz sözleşmelerin niteliğine daha uygun düşeceğinden, kıyas teorisinin uygulanması daha yerinde olacaktır.

### 3. TAMAMLAYICI YORUM

#### A. Uygulanacak Yedek Hüküm ile Örf ve Adet Hukuku Olmaması Durumunda Hakimin Kanun Koyucu Gibi Hareket Ederek Sözleşmeyi Tamamlaması ve Hakimin Tamamlayıcı Yorum Yapması Arasındaki İlişki

Her iki durumda da sözleşmedeki boşluğu tamamlamak üzere uygulanabilecek herhangi bir yedek hukuk kuralı veya örf ve adet hukuku mevcut değildir. Bu noktada hakimin

sözleşmedeki boşluğu nasıl dolduracağını boşluğun tipine bakarak kararlaştırması gerekir. Boşluk uygulamada sıklıkla tekrarlanabilecek bir boşluksa hakim, kanun koyucu gibi hareket ederek genel ve soyut bir hüküm getirir ve bu hükmü somut olaya uygular.<sup>15</sup> Tamamlayıcı yorumla boşluk doldurmada ise, hakim yorumu kişiselleştirerek bireysel bir hüküm getirir ve bu hükmü somut olaya uygular. Tamamlayıcı yorumda hakim genel bir çözüm üretmez, sadece sözleşmedeki boşluğu tamamlamak üzere somut ve şahsi bir çözüm üretir.<sup>16</sup>

#### B. Tamamlayıcı Yorum Araçları

Tamamlayıcı yorumun sınırları konusunda doktrinde görüş birliği mevcut değildir. Tamamlayıcı yorumun tarafların farazi ortak iradesine mi yoksa teamül, dürüstlük kuralı gibi objektif araçlara göre mi yapılması gerektiği konusunda doktrinde iki temel görüş mevcuttur. Bunlardan objektif görüşe göre, tarafların farazi iradesi tamamlamada araç olarak kullanılmamalı, sözleşmenin bütünü yerine sözleşmede boşluk olan kısma yönelim sağlanmalı ve bu boşluk teamül, dürüstlük kuralı gibi objektif araçlara dayanılarak tamamlanmalıdır. Doktrindeki baskın görüş olan diğer görüşe göre ise, sözleşmeler de tıpkı kanunlar gibi bir bütün olarak ele alınmalı ve sözleşmelerdeki boşluk sözleşme taraflarının farazi ortak iradesi esas alınarak tamamlanmalıdır. Kanaatimizce, sözleşmeler irade serbestisi ilkesinin hakim olduğu bir hukuki ilişki olduklarından taraf iradeleri yorum aracı olarak öncelikle esas alınmalıdır.

Ancak farazi ortak irade kavramı bakımından da doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden objektif farazi ortak iradeyi savunanlar, farazi ortak iradeyi adeta varsayımsal irade haline getirmişler ve bu iradenin dürüstlük kuralı ve işin mahiyeti yardımıyla

<sup>13</sup> ZEVKLİLER/GÖKYAYLA, a.g.e., s. 20-21

<sup>14</sup> Yargıtay arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde eser sözleşmesi unsurlarını ağırlıklı olarak içeren uyumsuzluklarda eser sözleşmesiyle ilgili kanun hükümlerini uygulamaktadır. (Yargıtay HGK. 9.6.1982, 15-1613/565; "...çift tipli karma sözleşme kurulmuş olup, karma sözleşmeye bir edimin alındığı sözleşmelerden her birinin kuralları doğrudan doğruya uygulanır. Bu nedenle yapı yapma edimi için Borçlar Yasası'nın eser sözleşmesini düzenleyen maddeleri uygulanır.") (Kazancı İçtihat ve Mevzuat Programı)

<sup>15</sup> DURSUN AKSOY, a.g.e., s.148.

<sup>16</sup> DURSUN AKSOY, a.g.e., s.147.

objektifleştirilmesi gerektiğini belirtmektedirler. Sübjektif görüş diye tabir edilebilecek diğer görüş ise, sözleşmenin kurucu unsurunun taraf iradeleri olmasından hareketle tarafların sözleşme başındaki iradelerinin esas alınması gerektiğini savunmaktadır. Bu iki görüşü harmanlayan uzlaştırıcı görüşe göre ise, hakim tamamlayıcı yorumla sözleşmedeki boşluğa somut ve şahsi bir çözüm getirirken sözleşmenin şartlarını, özelliklerini göz önünde tutmalı ve ayrıca sözleşmenin amacı, dürüstlük kuralı gibi sınırları da dikkate almalıdır. Uzlaştırıcı görüşün kabul edilerek uygulanması hukuken daha isabetli olacaktır.

### C. Tamamlayıcı Yorumun Sınırları

Hakimin yaptığı tamamlayıcı yorum sonucu ulaştığı çözüm, dürüstlük kuralına, emredici hukuk kurallarına, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı ve muvazaalı olmamalıdır. Ayrıca sözleşme özgürlüğü ilkesinin sınırlarına uygun olarak TBK'nın 20. maddesine ve TMK'nın 23. maddesine aykırı tamamlayıcı bir yorum getirilemez.<sup>17</sup>

Ayrıca hakim, sözleşmeyi tamamlarken tarafların irade serbestine dayanarak kurdukları sözleşme düzenine müdahale edecek bir hüküm kurmamalı ve hiçbir zaman tarafların gerçek iradelerine aykırı bir yol izlememelidir. Bu bakımdan, tarafların sözleşmede bilinçli olarak boş bıraktıkları bir hususu hakimin tamamlama yoluyla doldurmaması çok önemlidir. Bununla birlikte hakim, sözleşmeyi tamamlarken taraflardan birine kanunda öngörülmemiş olan yan yükümlülükler yükleyemez.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> TBK m. 20 uyarınca, "Genel işlem koşulları, bir sözleşme yapılırken düzenleyen, ileride çok sayıda benzer sözleşmede kullanmak amacıyla, önceden, tek başına hazırlayarak karşı tarafa sunduğu sözleşme hükümleridir. Bu koşulların, sözleşme metninde veya ekinde yer alması, kapsamı, yazı türü ve şekli, nitelendirmede önem taşımaz. Aynı amaçla düzenlenen sözleşmelerin metinlerinin özdeş olmaması, bu sözleşmelerin içerdiği hükümlerin, genel işlem koşulu sayılmasını engellemez. Genel işlem koşulları içeren sözleşmeye veya ayrı bir sözleşmeye konulan bu koşulların her birinin tartışılarak kabul edildiğine ilişkin kayıtlar, tek başına, onları genel işlem koşulu olmaktan çıkarmaz. Genel işlem koşullarıyla ilgili hükümler, sundukları hizmetleri kanun veya yetkili makamlar tarafından verilen izinle yürütmekte olan kişi ve kuruluşların hazırladıkları sözleşmelere de, niteliklerine bakılmaksızın uygulanır."

TMK m. 23 uyarınca ise, "Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez. Kimse özgürlüklerinden vazgeçemez veya onları hukuka ya da ahlâka aykırı olarak sınırlayamaz. Yazılı rıza üzerine insan kökenli biyolojik maddelerin alınması, aşılması ve nakli mümkündür. Ancak, biyolojik madde verme borcu altına girmiş olandan edimini yerine getirmesi istenemez; maddî ve manevî tazminat isteminde bulunulamaz."

<sup>18</sup> KAPLAN, a.g.e., s.104-107.

### SONUÇ

Hakim gerek kanun koyucu gibi hareket edip sözleşmedeki boşluğu tamamlarken gerekse tamamlayıcı yorum yapıp sözleşmedeki boşluğu doldururken oldukça dikkat etmeli ve sözleşmeler hukukunun en temel ilkelerinden biri olan irade serbestisi ilkesine hanel getirmemelidir.



# TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ TÜRLERİ VE YETKİ TESPİTİ UYUŞMAZLIKLARINDA KARŞILAŞILAN PROBLEMLER

Çağatay ŞENOCAK  
Avukat

Ökkeş Kılıç YILMAZ  
Avukat

## ÖZET

*Toplu iş sözleşmelerinin kapsayacağı fiziki birimlerin belirlenmesi, uygulamada çoğunlukla sözleşmenin taraflarının temel uyuşmazlık konusunu oluşturmaktadır. Bu hususta 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu("STİSK")'nda yalnızca "işyeri düzeyinde" toplu iş sözleşmelerinin kabul edildiği gerçeğinden hareketle toplu iş sözleşmesinin taraflarının niteliği, toplu iş sözleşmesine esas olan birimin/ birimlerin idari yapılanması, fiziki birimlerin işyeri veya işletme bütünlüğü oluşturup oluşturmadığı kriterlerini esas alan tasnifin toplu iş sözleşmesinin "kapsamı" (türü) dahilinde değerlendirilmesi gerektiğini belirtmekte fayda vardır. Mevzuatta yukarıda anılan bu kriterlerin bir veya birkaçının bir araya gelmesi ile belli başlı sonuçlar öngörülmüş ise de doktrin ve Yargıtay içtihatları uyarınca mutlak sonuçların söz konusu olmadığı ve bazı diğer değişkenlerin de göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır. İşbu makalemizin konusunu toplu iş sözleşmesinin kapsamının belirlenmesinde doktrin, mevzuat ve içtihatlar nezdinde göz önünde bulundurulmuş temel kriterler ve uygulamada sıklıkla karşılaşılan uyuşmazlıklar oluşturmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** İşyeri, İşletme, Bütünlük Fiziki Birim, Asıl İşyeri-Bağlı İşyeri, Asıl İş-Yardımcı İş.

yısal çoğunluğa ilişkin ilave şartlar ise toplu iş sözleşmesinin türüne göre "işyeri" ve "işletme" barajı olarak düzenlenmiş olup aşağıda detaylı biçimde yer verilmiştir.

## GİRİŞ

İşçi sendikalarının işkolu esasına göre örgütlendiği işyerlerinde bağtlanabilecek olan toplu iş sözleşmesinin kapsamının belirlenmesi 6356 sayılı Kanun'da mutlak emredici olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu husus kamu düzeninden olarak değerlendirilecek ve taraflar ortak iradeleriyle dahi emredici hükümlere aykırı düzenlemelerde bulunamayacaklardır. Bu bağlamda toplu iş sözleşmeleri ancak kanunda belirtilen türler dahilinde akdedilebilecek ve bu türlere karşılık gelen şart ve rejimlere tabi olacaklardır. Bu türler arasındaki temel farklılığın "baraj" adı verilen, sendikanın toplu iş sözleşmesi biriminde sağlaması gereken sayısal çoğunluk olduğu rahatlıkla söylenebilecektir. 6356 sayılı Kanun'da sendikaların işyerinde örgütlenmesi hususunda "işkolu" esas kabul edilmiştir. STİSK md.41'de işçi sendikalarının toplu iş sözleşmesi bağtlamak üzere yetki alabilmesinin şartı olarak kurulu bulunduğu işkolunda ülke genelinde çalışan işçilerin en az yüzde birini üye kaydetmiş olmaları aranmaktadır. Sa-

## 1. TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİNİN TÜRLERİ

### 1.1. İşyeri Toplu İş Sözleşmesi

İşyeri bütünlüğü kavramı esas alınarak belirlenecek olan bir veya birden fazla fiziki birimi kapsar nitelikte bağtlanabilecek olan toplu iş sözleşmesi türü olarak tanımlanmaktadır. Bu hususta, fiziki birimlerin bağlı yer, eklenti ve araç olma nitelikleri göz önünde bulundurulur. Başka bir anlatımla, anılan fiziki birimlerin asıl işyerine bağlı olarak faaliyet yürüttüğü durumlarda bu fiziki birimler asıl işyeri için bağtlanacak olan toplu iş sözleşmesinin kapsamı dahilinde işlem görürler. 6356 sayılı Kanun'da işyeri toplu iş sözleşmesine esas olacak fiziki birimler açısından 4857 sayılı İş Kanunu'nun 2/3. maddesinde yer alan işyeri tanımına yollama yaptığını belirtmekte fayda vardır. "Bu tanımda yer alan "... işverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler)" konusunun uygulamada somut olaya ilişkin

olarak açıklığa kavuşturulması, işkolu tespiti, sendikanın yetkisinin tespiti, yapılacak toplu iş sözleşmesinin işyeri mi işletme mi olacağı gibi konularda önem taşımaktadır.<sup>1</sup>

Kanun'da yer alan yukarıdaki tanımdan hareketle işyeri veya işletme bütünlüğünün tespitinde esas alınacak iki kriterden söz etmek mümkündür: amaçta birlik ve yönetimde birlik. Fiziki birimler arasında aynı teknik amaca yönelen mal ve hizmet üretimi ilişkisinin bulunması durumunda amaçta birlik unsurunun gerçekleştiği kabul edilmektedir. Mal ve hizmet üretiminin tüm fiziki birimlerde aynı şekilde gerçekleşmesi bir zorunluluk değildir. Dolayısıyla farklı fiziki birimler arasında aynı teknik amacın farklı süreçleri gerçekleştirilmekte ise de amaçta birlik sağlanacaktır. Yönetimde birlik unsuru ise, aynı teknik amaca yönelmiş olan fiziki birim faaliyetlerinin aynı yönetim altında örgütlenmiş olması şeklinde tanımlanabilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken temel husus, coğrafi uzaklığın yönetimde birlik olgusuna engel teşkil etmediği noktasındadır. Zira birimler arası uzaklık günümüz şartlarında işlerin tek elden yürütümüne engel teşkil etmeyecektir. Yargıtay'ın aşağıda ilgili kısmına yer verilen kararı ve süreklilik kazanmış içtihatları da bu doğrultudadır: *"Aynı işverene ait iki üretim birimi aynı teknik amacı elde etmek için örgütlenmişse yahut bu yerlerde aynı teknik amacın farklı üretim amaçları gerçekleştiriyorsa amaçta birlik sağlanmıştır. Farklı üretim birimlerinin tek bir işyeri sayılması için aynı arazi sınırları içinde bulunmaları gerekmemektedir."*<sup>2</sup>

### 1.2. Grup Toplu İş Sözleşmesi

6356 sayılı Kanun'un 2/ç maddesinde tanımlandığı şekliyle grup toplu iş sözleşmesi, "İşçi sendikası ile işveren sendikası arasında, birden çok üye işverene ait aynı işkolunda kurulu işyerlerini ve işletmeleri kapsayan toplu iş sözleşmesini" ifade etmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak, toplu iş sözleşmesinin işveren ta-

rafının mutlaka bir işveren sendikası olması gerektiği söylenebilecektir. Zira grup toplu iş sözleşmesi esasen işveren sendikalarına üye pek çok işvereni kapsamak ve buralarda yeknesak çalışma koşullarının uygulanmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir.<sup>3</sup>

Grup toplu iş sözleşmesinin kapsamına dahil olan işyerleri ayrı işverenlere ait olabileceği gibi aynı işverene ait birden çok işyerinden oluşan işletme bütünlüğü içerisindeki fiziki birimleri de grup toplu iş sözleşmesine konu olabilecektir. Ancak bu durumda da sendikanın yetkisi açısından kapsam dahilindeki bütün işyerlerinde ve işletmelerde ayrı ayrı yetkili olması şartları aranacaktır. Son olarak belirtmek gerekir ki grup toplu iş sözleşmesinin akdedilebilmesi, işçi sendikası ve işveren sendikasından ibaret olan tarafların bu konuda anlaşmaları şartına bağlıdır. Keza STİSK md. 34/3'te sarih olarak grup toplu iş sözleşmesinin "tarafların anlaşması üzerine" yapılabileceği düzenlenmiştir.

### 1.3. İşletme Toplu İş Sözleşmesi

STİSK md. 34/2'de aynı işverene ait, anı işkolunda faaliyet gösteren birden çok işyerinin bulunduğu organizasyonlarda toplu iş sözleşmesinin ancak işletme düzeyinde akdedilebileceği hükmü amirdir. Burada öncelikle belirtilmesi gereken husus, kanunun emredici hükmü gereği toplu iş sözleşmesinin kapsamının "işletme" olarak belirlenmesi gereği, grup toplu iş sözleşmesinin aksine, tarafların anlaşmalarına bağlı değildir. Nitekim Yargıtay'ın süreklilik kazanmış içtihatlarında da bu husus "kamu düzeyine ilişkin" olarak değerlendirilmiştir.<sup>4</sup>

Toplu iş sözleşmesine esas olacak fiziki birimlerin işletme bütünlüğü oluşturup oluşturmadığı noktasında "işletme" kavramının açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir. Birden fazla işyerlerinin ticaret hukuku anlamında işletme bütünlüğü oluşturduğu ancak toplu iş hukuku anlamında bir işyeri bütünlüğü içerisinde

1 Şahlanan, Fevzi. *Toplu İş Hukuku*, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, 2020, s. 335

2 Yargıtay 9. HD. 13.09.2011-37534/29981, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>

3 Ekmekçi, Ömer. *Toplu İş Hukuku Dersleri*, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, İkinci Baskı, 2019, s.222

4 Yargıtay 22. HD. 08.07.2020-38230/9060, Y9HD 10.06.2020-1296/5236, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>

olduğu örneklere çoğunlukla rastlanmaktadır. Bu hususta işletme bütünlüğü içerisindeki işyerlerinin “bağımsız işyeri” olması gereğinden bahsetmekte yarar vardır. Başka bir anlatımla, bağlı işyeri, eklenti ve araçlar arasında işletme bütünlüğü olduğundan söz edilemeyecektir. Asıl işyeri-bağlı işyeri ayrımının aynı işverene ait birden fazla işyeri arasındaki ilişki, başka bir anlatımla bu işyerlerinin birbirlerine karşı durumu olarak nitelendirilebilir. Kanaatimizce asıl işyeri-bağımsız işyeri ayrımının basit bir şekilde anlaşılmadığı organizasyonlarda; özerk idari mekanizmaya sahip olma, ayrı bütçeye sahip olma, diğer bağlı işyerlerinden ayrı münhasır müşteri çevresine sahip olma ve bu minvalde çoğaltılabilecek diğer kıstaslar dahilinde bağlı işyeri olgusu üzerinde değerlendirme yapılabilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, anılan “işletme” teriminin ticaret hukuku anlamındaki “işletme” kavramı olarak anlaşılması gerektiği tartışmasızdır. Öğretide haklı olarak işaret edildiği gibi, işletme toplu iş sözleşmesindeki işletme sözcüğünün “bir toplu iş sözleşmesi ünitesi” olmaktan öteye bir anlamı bulunmamaktadır.<sup>5</sup>

## 2. İŞÇİ SENDİKASININ YETKİSİ

STİSK md. 41/1 uyarınca kurulu bulunduğu işkolunda çalışan işçilerin en az %1’ini üye kaydeden işçi sendikalarının toplu iş sözleşmesi bağitlamaya yetkili olabileceğini belirtmiştik. Anılan maddenin devamında ise toplu iş sözleşmesinin türüne göre sendikanın fiziki birimlerdeki örgütlenmelerine ilişkin olarak işyeri ve işletme barajı olarak anılan sayısal şartlar öngörülmüştür. Birden fazla fiziki birimin söz konusu olduğu organizasyonlarda bu işyerleri arasındaki bağlantının niteliği; başka bir anlatımla bu işyerlerinin bir işyeri mi yoksa işletme bütünlüğü mü oluşturduğu hususu, bağitlanacak olan toplu iş sözleşmesi için sendikanın bu fiziki birimlerde örgütlenme gücünün yeterliliğini, yetki durumunu belirleyeceğinden uygu-

lamada sıklıkla uyuşmazlığa konu olan hususlardan biridir.

Toplu iş sözleşmesine esas olacak fiziki birimler arasında “işyeri bütünlüğü” bulunması durumunda işyeri toplu iş sözleşmesi söz konusu olacak ve STİSK md. 41/1 uyarınca sendikanın yetki alabilmesi için sağlaması gereken sayısal çoğunluk, yetki başvuru tarihinde işyerinde çalışan işçilerin sayısının yarıdan fazlası olacaktır. Söz konusu fiziki birimlerin bağımsız işyeri özelliği taşıması durumunda ise işletme bütünlüğü ve işletme toplu iş sözleşmesi uygulanacak ve sayısal çoğunluk başvuru tarihinde işletmenin bütününde çalışan işçilerin en az %40’ı olacaktır. İşletme barajı, işletmeye dahil olan bütün işyerleri açısından tek tek uygulanmayacak, işyerlerinin bütünü nispetinde bir hesaplama yapılacaktır. Grup barajı ise esasında, işyeri ve işletme barajının aksine, grup toplu iş sözleşmelerinin doğası gereği ayrı bir orana sahip olmayıp toplu iş sözleşmesinin tarafı olan işveren sendikasının üyesi olan işverene ait işyerlerinin oluşturduğu bütünlüğe göre yarıdan fazla veya %40 olarak belirlenmektedir.

Sendikanın işyerlerinde sağladığı çoğunluğun tespitinde iş sözleşmelerinin türüne bakılmaksızın işçi sıfatıyla çalışanların bütünü, işveren vekilleri hariç olmak üzere, göz önünde bulundurulacaktır. “Öte yandan işçi sıfatına sahip olmayan; çıraklar, stajyerler, mesleki eğitim gören öğrenciler bu hesaplamanın dışındadır. İşçi sayısına dahil olmak için fiili çalışmanın mevcudiyeti de zorunlu değildir. Ücretli, ücretsiz izinde olanlar, iş sözleşmesi başkaca nedenlerle askıda olanlar, çağrı üzerinde çalışanlar, mevsimlik işçiler de fiili çalışmaları olmadıkları dönem için de çalışan sayısına dahil olacaktır.”<sup>6</sup>

## 3. YETKİ TESPİTİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARDA KARŞILAŞILAN PROBLEMLER

Toplu iş sözleşmesi yapmak üzere Bakanlığa başvuruda bulunan işçi sendikasının ilgili fiziki

5 *Ekonomi, İşletme Toplu İş Sözleşmeleri, s.11 2822 sayılı Kanun’da işletme sözleşmesini düzenleyen maddesinin gerekçesinde başka bir değerlendirme olanağı bulunmadığı için bu tür bir sözleşmeye işletme sözleşmesi denildiği belirtilmişti. Çelik/Caniklioğlu/Canbolat, s. 886, dipnot 94 (Şahlanan, Fevzi. Toplu İş Hukuku, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, 2020, s. 335, dipnot 491)*

6 *Ekmekçi, a.g.e., s.248*



birim/birimlerde yeterli çoğunluğa sahip olduğunun tespiti halinde bu tespit yazısı (olumlu tespit) STİSK md. 42/2 uyarınca aynı işkolunda kurulu bulunan diğer sendikalara, taraf işveren sendikasına veya sendika üyesi olmayan işverene bildirilir. Bununla birlikte STİSK md. 43'te yer alan yetki itirazı süreci uygulama alanı bulacaktır. Bu başlıkta değinilecek olan hususlar temel olarak yetki uyuşmazlığının yargı incelemesi sürecinde karşılaşılan problemler olarak ele alınacaktır.

Bu problemlere genel olarak bakıldığında asıl iş-yardımcı iş ve asıl işyeri-bağlı işyeri ayrımlarının sağlıklı yapılamamasından kaynaklandığı görülmektedir. Sendikanın bir toplu iş sözleşmesi ünitesinde yetkili olup olmadığının tespiti temelinde bu birimlerdeki örgütlenme gücünün yasal şartları sağlaması olarak tanımlanabileceğinden söz konusu birimler arasındaki ilişkinin tespiti daha sonra yapılacak değerlendirmeler açısından temel teşkil etmektedir.

Bağlı işyerlerinin tespitinde uygulamada en sık görülen hatalı uygulamalar, aynı işverene ait birden fazla fiziki birim arasındaki ilişkinin NACE kodu esas alınarak değerlendirilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak NACE kod sistemi, işyerinde yürütülen ekonomik faaliyetin tasnifine ilişkindir ve bildirim tabidir. Örneğin SGK nezdinde birden fazla işyeri siciliyle işlem gören fiziki birimlerin birlikte bir işyeri bütünlüğü içerisinde bulunması mümkündür. Bu bağlamda yetki tespiti hususunda asıl iş ve fiili duruma göre değerlendirme yapılmalı ve NACE kodunun ayırıcı bir kriter olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.

İkincil olarak, toplu iş sözleşmesine esas olacak fiziki birimler arasındaki ilişkinin tespitinde uyuşmazlığa doğrudan etki edebilecek verilerin toplanmasındaki problemler hatalı değerlendirmelere yol açmaktadır. Özellikle, "işletme toplu iş sözleşmeleri açısından, işletme kapsamına giren işyerlerinin tümünde tek toplu iş sözleşmesi yapılması kamu düzeninden

ve resen dikkate alınması gereken bir yön olduğundan"<sup>7</sup> fiziki birimlerin işletme bütünlüğü oluşturup oluşturmadığı hususunun yargılama aşamasında taraflarca ileri sürülmemiş olsa bile araştırılması gerekmektedir. Bu hususta, bilirkişilik kurumuna yalnızca sayısal hesaplamalar konusunda itibar edilmesi ancak bağımsız işyeri olgusunun tespitinde ilgili işyerinin faaliyet alanında uzman bilirkişinin de yer aldığı heyet vasıtasıyla yerinde inceleme neticesinde temin edilebilecek bilirkişi raporlarına uygulama alanı verilmemesi eksik inceleme teşkil edecektir.<sup>8</sup>

Bu bağlamda toplu iş sözleşmesi bağtlama yetkisinin kamu düzeninden olduğu ve ilgili uyuşmazlıklar hakim davayı aydınlatma yükümlülüğü kapsamında olduğundan bahisle taraflarca getirilen delillerin dışında da uyuşmazlığın çözümü için delilleri toplaması gerektiğinin belirtilmesinde fayda vardır. Öyle ki bakanlık tespitinde yer alan sayısal verilerin doğruluğunun mahkeme tarafından araştırılması, sendika üye kayıt fişlerinin celp edilmesi, SGK'ya müzekkere yazılmak suretiyle, sendikanın başvuru yaptığı tarih itibarıyla işyerinde çalışan işçi sayı ve listelerinin istenmesi ve incelenmesi gerekmektedir.<sup>9</sup>

## SONUÇ

İşyerinde toplu iş sözleşmesi bağtlama yetkisine ilişkin uyuşmazlıklar sonuçları doğrudan ve dolaylı olarak davanın tarafı olmayan kişileri de etkileyen özel nitelikli ve kendisine has prensiplere sahip ihtilaflardır. Yetki tespitine ilişkin ihtilafın ortadan kalkması ile birlikte ortaya çıkacak yeni durum hem işçi hem de işveren bünyesinde köklü değişiklikler yaratmaktadır. Öyle ki yetki tespitine ilişkin uyuşmazlıklar kanun koyucu tarafından kamu düzeninden sayılmaktadır. Sahip olduğu önem itibarıyla taraflarca ve uyuşmazlıktan etkilenecek kişilerce yetki tespiti uyuşmazlığının en kısa sürede sona erdirilmesi haklı olarak beklenmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki uyuşmazlığın hızlı şekilde sona erdirilmesi adına, yargıla-

7 Yargıtay 7. HD. 07.09.2015-26324/14105, <https://www.calismatoplum.org>

8 Yargıtay 9. HD. 09.10.2019-5513/17632, <https://www.calismatoplum.org>

9 Yargıtay 9. HD. 30.10.2014-31266 /31738 <http://www.kazanci.com>

manın özünde sahip olduğu değerler göz ardı edilmemeli ve kamu düzeninden sayılan uyuşmazlığın çözümü için hakimin davayı aydınlatma yükümlülüğü kapsamında gerekli tüm araştırmaları yaptıktan ve her bir ihtilafı sona erdirdikten sonra uyuşmazlık hakkında kanaatini açıklaması gerekmektedir.

Uygulamada özellikle işyerinde yürütölen asıl faaliyetin tespitinde yapılan gerçeğe aykırı değerlendirmeler, asıl iş-yardımcı iş ve asıl işyeri-bağlı işyeri kavramlarına dair inceleme yapılmaması, sendikanın sahip olması gereken çoğunluk oranının belirlenmesinde toplu iş sözleşmesi düzeyinin hatalı tespiti, sayısal oranın sağlanıp sağlanmadığının incelenmesinde Mahkemeler tarafından yeterli araştırmaların yapılmaması hukuka aykırı kararların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.



# TİCARET HUKUKÇULARININ İŞ HUKUKUNA HEDİYESİ: TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 178. MADDESİ

Engin Enes CAN  
Avukat

## ÖZET

Her geçen gün küreselleşen ve birbirine bağlı hale gelen ekonomik düzen(ler), bir bakıma, İkinci Dünya Savaşı sonrası inşa edilen yeni düzenin kabataslak özetidir. Her ne kadar bu düzen, Amerika Birleşik Devletleri ve Çin arasında başlayan ve diğer uluslararası meselelere de sirayet eden korumacı politikalar ile halihazırda neredeyse 1. yılını arkamızda bırakacağımız pandemi dolayısıyla sorunlarla baş başa kalmışsa da, hâlâ “dünya düzeni” olma niteliğini muhafaza etmektedir. İşte bu düzenin en büyük yansımaları da girişim özgürlüğü alanında kendini göstermekte, ülke sınırları şirketleşme kavramı açısından sadece harita üzerinde anlam ifade etmektedir. Şirket kurmanın kolaylaştırılması, sınır ötesi iş birlikleri, şirketlerin piyasadaki değişimlere yönelik hızlı pozisyon almak istemeleri gibi faktörler şirketlerin yapısal değişikliklerini de kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu amaçla ihdas edilen maddeler arasında, yapısal değişikliklerde iş ilişkilerinin geçişini düzenleyen Türk Ticaret Kanunu'nun 178. maddesi önem arz etmektedir. Ticaret hukukçuları tarafından kanunlaştırılan söz konusu madde ile birlikte, yapısal değişikliklerin mevcudiyeti halinde iş ilişkilerinin geçişi iş hukuku mevzuatında düzenlenen hükümlere göre ayrıksı olarak düzenlenmiş ve bu durum doktrinde pek çok tartışmanın yanında uygulamada da pek çok kafa karışıklığına sebebiyet vermiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İş Yeri Devri, Şirketlerin Yapısal Değişiklikleri, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme, TTK Madde 178.

## GİRİŞ

Şirketler, zaman zaman işletme ya da bağlı iş yerinin daha verimli çalışması için mevcut teknolojik ve teknik yapının değiştirilmesini gerektiren yapısal değişiklikler yapma ihtiyacı duyabilmektedirler. Yapısal değişiklikler; mali durumun iyileştirilmesi, güçlendirilmesi ya da rekabet edebilirliğin artırılması gibi sebeplere dayanabileceği gibi daha az masraflı, tasarruf sağlayıcı ve sinerjiden yararlanılacak şekilde organizasyon değişikliklerine olan ihtiyaca bağlı olarak da hayata geçirilebilmektedir. Bazen de büyüme ve ekonomik gücü artırmanın yanı sıra piyasada kalabilmek ve sürdürülebilirliği sağlamak için de yapısal değişiklikler tercih edilebilmektedir. İşletmelerin büyüebilmesi ve sanayileşmenin karşılanabilmesi,

kapalı tiplerden açık tiplere geçmenin gerekmesi, holdingleşme, halka açılma, kredi limitlerinin artırılması veya menkul kıymet çıkarabilme olanağının elde edilmesi gibi sebepler<sup>1</sup> olarak da cisimleşebilen yapısal değişiklikler, bir bakıma, ekonomik hayatın yaratıcılığını ve hızlı aksiyon alabilme yeteneğini göstermektedir. Şüphesiz ki pek çok yapısal değişiklikte beraber iş ilişkileri de devredilmektedir. İşte bu noktada, konuyu düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 178. maddesinin getirdiği hükümler önem arz etmekte olup bu makalede, TTK madde 178’in ilk iki fıkrası inceleme konusu yapılacak ve pek çok tartışmayı içinde barındıran işçinin iş ilişkisinin devrine itiraz hakkı masaya yatırılacaktır.

## 1. TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 178. MADDESİ VE ÖNGÖRDÜĞÜ DÜZENLEMELER

TTK, ticaret şirketlerinin sadece birleşme, bölünme ve tür değiştirme (TTK 134-194) yoluyla gerçekleşen devirlerine özgü olmak üzere

<sup>1</sup> Şeyma AKKAŞOĞLU, “Şirketlerde Birleşme, Bölünme veya Tür Değiştirmenin İş Sözleşmelerine Etkisi”, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2017, s. 69-71

iş ilişkilerini düzenleyen hükümler getirmiştir (TTK 158/4, 178, 190)<sup>2</sup>. TTK madde 158/4 ve 190'da yollama yapılan ve bu konuyu düzenleyen "İş İlişkisinin Geçmesi" başlığını taşıyan m.178'de şu hükümler yer almıştır: "Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçer. İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi sona erdirmekle yükümlüdür. (...)" Altı fıkradan oluşan maddenin sonraki dört fıkrası işçilerin alacaklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler içermekte, yukarıda belirtilen ilk iki fıkrası ise şirketlerin yapısal değişikliklerine özgü olmak ve iş ilişkisinin devriyle sınırlı olmak üzere işçilere itiraz hakkı tanımaktadır.

Şüphesiz, iş ilişkilerinin devri kavramı, iş yerinin devrini de kapsayacak şekilde anlaşılmalıdır. Bu itibarla, Türk iş hukuku mevzuatında iş yeri devrinin genel esaslarını düzenleyen ve iş yeri devrinde iş ilişkisinin devralan işverene geçişi konusunda işçiye itiraz hakkı tanımayan 4857 sayılı İş Kanunu("İK")'nın 6. maddesi karşısında İK madde 6'nın mı yoksa TTK madde 178'in mi öncelikli olarak uygulanması gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, doktrindeki baskın görüş, bu durumda kanunlar çatışmasına ilişkin ilkelere başvurmak suretiyle TTK'nin İK'ye göre sonraki tarihli kanun olduğunu ve TTK m.178'in iş ilişkisinin geçmesine bağlı sonuçları sadece ticaret şirketlerinin birleşme, bölünme ve tür değiştirme hallerine özgü olarak düzenlediği için tüm iş yeri devirlerini ve bundan doğan hukuki

sonuçları kapsayan İK m.6'ya göre özel hüküm niteliğinde olduğunu belirtmiş ve dolayısıyla TTK m.178'in öncelikli olarak uygulanması gerektiğini savunmuştur<sup>3</sup>. Nitekim, TTK'ye ilişkin TBMM Adalet Komisyonu raporunda yer alan "Tasarının 178 inci maddesi ise, sadece bölünme, birleşme (Tasarı m.158, f.4) ve tür değiştirme (Tasarı m.191) hallerinde uygulanan -İş Kanununun 6'ncı maddesine nazaran- özel bir hükümdür" şeklindeki ifade de bu değerlendirmeyi desteklemektedir.

Her ne kadar doktrinde iş ilişkilerini düzenleyen özel kanunun İK olduğu, TTK madde 178'in şirketlerin yapısal değişiklikleri halinde iş ilişkilerinin akibetine ilişkin özel bir kanun olduğunun iddia edilemeyeceği ve İK madde 6 hükmünün her ne kadar sonraki düzenleme olsa da TTK madde 178 hükmü karşısında öncelikli olarak uygulanması gerektiği belirtilmişse de<sup>4</sup>, bu görüş taraftar bulamamış ve azınlıkta kalmıştır<sup>5</sup>. Sonuç olarak, ticaret şirketlerinin yapısal değişiklikleri iş yeri devri sonucunu doğuruyorsa iş ilişkileri bakımından öncelikle TTK madde 178 hükmünün uygulanması gerekeceği, TTK'de düzenlenmeyen hususlarda boşluk doldurucu olarak İK madde 6 hükmünden yararlanılması gerektiği söylenebilecektir<sup>6</sup>.

### 1.1. İşçinin İtiraz Hakkı

TTK madde 178'in birinci fıkrası ile işçiye devre itiraz hakkı tanınmakta ve ancak "işçi itiraz etmediği takdirde" iş sözleşmelerinin devralana geçeceği öngörülmektedir. Bu kapsamda, TTK madde 178 ile ticaret şirketlerinin, birleşme, bölünme ve tür değiştirme hallerinin

2 Bu makalenin başlığına esin kaynağı olan ve Türk Ticaret Kanunu'nda iş hukukuna ilişkin düzenlemelere yer verilmesini eleştiren görüşlerin haklılık payı bulunmaktadır; "(...) Ülkemizde iş ilişkilerini düzenleyen ayrı bir iş mevzuatı bulunmaktadır. Bu nedenle şirketlerin bölünmesi, birleşmesi, tür değiştirmesi halinde bunun iş ilişkilerine etkisi Türk Ticaret Kanunu'nun konusu ve görevi değildir. Tıpkı İş Kanunu'nda örneğin; şirketlerin kuruluşuna ve kıymetli evraka ilişkin hükümlere yer verilemeyeceği gibi. (...)" (Bakınız: Ömer EKMEKÇİ/Esra YİĞİT, Bireysel İş Hukuku Dersleri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 198).

3 Sarper SÜZEK, "İşyerinin Devri ve Hukuki Sonuçları", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, s. 326-327; Nuri ÇELİK/Nurşen CANIKLIOĞLU/Talat CANBOLAT, İş Hukuku Dersleri, Beta Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 143-144.

4 EKMEKÇİ, a.g.e., s. 202

5 Bu noktada, Prof. Dr. Nurullah Kunter'in son ders konuşmasında ifade ettiği düşünceler önem arz etmektedir; "(...) Dün azınlıkta kaldığı için doğru sayılmayan bir görüşün bugün çoğunluk sağlayarak doğru kabul edildiğine de rastlayabilirsiniz. Bu nedenle, esaslı hazırlıktan sonra, iyice düşünüp taşınarak vardığımız görüşün azınlıkta olması, onun gerçekten doğru olmadığı anlamına gelmez. Çoğunlukta olan görüşün, pratik zorunluklarla doğru sayılıp ona göre hareket edilmesi başka şey, bir görüşün gerçekten doğru olması yine başka şeydir. (...)" (Bakınız: Nurullah KUNTER, "Hukuk", "Muhakeme Hukuku" ve "Ceza Muhakemesi Hukuku", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 45, Sayı 1-4, 1981, s. 807).

6 SÜZEK, a.g.m., s. 327

bir iş yeri devri niteliğinde olduğu durumlarda, devirden etkilenen işçilere, iş ilişkilerinin devralan işverene geçişine itiraz hakkı tanınmıştır. Diğer bir ifadeyle, iş yeri devrinin birleşme, bölünme veya tür değiştirme hallerinden biri ile gerçekleşmesi durumunda artık iş sözleşmelerinin otomatik olarak devri söz konusu olmayacak, işçinin devre itiraz etmemesi halinde iş sözleşmeleri devralana geçecektir<sup>7</sup>. Ancak, işçinin itirazı ile birleşme, bölünme veya tür değiştirme işlemleri hukuki varlığını koruyacak olup söz konusu itiraz ile sadece iş sözleşmesinin devralana geçmesi engellenecektir<sup>8</sup>.

Türk Hukuku'nda itiraz hakkı, karşı tarafa varması gereken, tek taraflı, yenilik doğuran bir hak olarak nitelendirilmektedir. Yine bu hak sadece işçiye tanınmış olup devralan işverenin itiraz hakkı bulunmamaktadır<sup>9</sup>. TTK madde 178'de her ne kadar işçiye itiraz hakkı tanınmışsa da bu itirazın şekline, muhatabına, süresine ve bağlantılı konulara ilişkin madde metninde düzenleme bulunmamaktadır<sup>10</sup>. Bu eksiklik dolayısıyla doktrinde anılan hususlara yönelik pek çok görüş ileri sürülmüştür.

Doktrinde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 12. maddesinin "Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir" şeklindeki hükmünden hareketle, itirazın yazılı veya sözlü irade açıklamasıyla yapılabileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla, itirazda, yazılı şekil bir geçerlilik şartı olmayıp şekil serbestisi ilkesi gereğince sözlü itirazlar dahi geçerli olabilecektir. Bu kapsamda, her ne kadar sözlü itiraz mümkün olsa da ispat kolaylığı bakımından itirazın yazılı yapılmasının yerinde olacağı be-

lirilmektedir<sup>11</sup>.

İşçinin itiraz hakkını kullanması bakımından maddede herhangi bir sebebin varlığı aranmadığı, işçinin açıklamasında sadece iş ilişkisinin devredilmesine itiraz etmiş olmasının yeterli sayılacağı, işçinin itirazını geçerli sayılabilecek bir sebebe dayandırmak zorunluluğu bulunmadığı doktrinde ifade edilmektedir<sup>12</sup>. Ayrıca, işçinin iş ilişkisinin devrine itiraz ederken bir sebep göstermiş de olabileceği ancak bu sebebin, gerçek olmamasının veya somut olay bakımından itirazı haklı göstermemiş olmasının işçi bakımından olumsuz bir sonuç doğurmayacağı ve buna bağlı olarak itiraz hakkının kötüye kullanıldığıının iddia edilemeyeceği belirtilmiştir<sup>13</sup>.

İtirazın kime yöneltilmesi gerektiği yönünde çok sayıda görüş bulunmakta olup işçiye Alman hukukunda olduğu gibi bir seçim hakkı tanınmasının işçinin daha lehine olacağını belirten görüş doktrinde baskın konumdadır<sup>14</sup>. Maddede aksine bir hüküm bulunmadığından, işçiyi korumak adına, devrolunan veya devralan şirkete itiraz edilmesinin yeterli olacağı söylenebilecektir<sup>15</sup>. Bu kapsamda, işçi, itirazını kullanırken bir seçim hakkına sahip olacak ve dilerse eski (devreden) işverene, dilerse yeni (devralan) işverene karşı itiraz hakkını kullanabilecektir.

TTK madde 178, itirazın yapılması gereken süre ve bu sürenin başlangıç zamanı konusunda düzenleme içermediğinden, doktrinde bu hususta çok sayıda görüş ileri sürülmüştür. Daha uzun bir süre tanınmanın gerekli olmadığı hallerde, İK madde 22'de çalışma koşullarındaki esaslı tarz-

7 a.g.m., s. 327

8 Recep ÇAKRAK, "Ticari Şirketlerin Yapı Değişikliği Sonucunda İş İlişkisinin Geçmesi: 'İşçinin İtiraz Hakkı'", *Karatahta İş Yazıları Dergisi*, Sayı 7, Nisan 2017, s. 150

9 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 121-122

10 Doktrinde, işçinin bilgilendirilmesinin itiraz hakkının tamamlayıcısı olduğundan ve bilgilendirme olmaksızın itiraz hakkının anlam ifade etmeyeceğinden bahisle, maddede işçinin bilgilendirilmesine yönelik prosedürün öngörülmemesi eleştiri konusu yapılmıştır (Bakınız: Muhittin ASTARLI, "Karşılaştırmalı Hukuk Işığında İşyeri Devrinde İşverenin İşçiyi Bilgilendirme Yükümlülüğü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 104, 2013, s. 174-175; Candan ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, "İşyerinin Devrinde Türk Ticaret Kanunu ile İş Kanunu Hükümlerinin İş İlişkilerine Etkisi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 114, 2014, s. 31-32).

11 ÇAKRAK, a.g.m., s. 150; ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 33

12 ÇAKRAK, a.g.m., s. 150

13 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 123

14 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 123-124

15 ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 34

daki değişikliklerle ilgili öngörülen 6 iş günlük sürenin uygulanabileceği savunulmuş<sup>16</sup> ancak bu görüş, 6 iş günlük sürenin işçinin itiraz hakkını kullanıp kullanmayacağına karar vermesi bakımından çok kısa olduğu gerekçesiyle taraftar bulmamıştır<sup>17</sup>. Başka bir görüş, İsviçre yargı kararlarında ve Alman Medeni Kanunu'nda açıkça öngörülen bir aylık sürenin benimsenmesinin uygun olacağını ileri sürmüştür<sup>18</sup>.

Belirtmek gerekir ki işçiye tanınan itiraz hakkının süresi mevzuatta açıkça düzenlenmediğinden, yukarıda belirtilen itirazın süresine ilişkin görüşler her somut olay bazında uygulama alanı bulamayabilecektir. Bugüne kadar, itiraz süresiyle alakalı olarak verilmiş bir Yargıtay kararı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla, dürüstlük kuralına uygun makul bir süre içinde bu hakkın kullanabileceğine yönelik görüşe<sup>19</sup> itibar etmek şu aşamada yerinde görünmektedir.

Sürenin ne zaman işlemeye başlayacağı konusunda ise sürenin, devir hakkında bilgilendirme yapılmışsa bu tarihten; aksi halde işçinin durumu öğrenmesinden itibaren başlayacağı öne sürülmüştür<sup>20</sup>. Bu kapsamda, itiraz hakkının, devir hakkında işçinin bilgilendirildiği tarihten itibaren; işçi bilgilendirilmemişse, işçinin devri öğrendiği tarihten itibaren başlayacağını kabul edilmesi yerinde olacaktır.

Yapısal değişikliği ve iş yeri devrini işçilere duyuran işverenin belirlediği süre içinde itiraz etmeyerek susan işçilerin devri onaylamış kabul edilecekleri ifade edilmektedir. İşçinin itiraz hakkını itiraz süresi içinde kullanmaması durumunda işçinin itiraz hakkını kullanmaktan vazgeçtiği ya da itiraz süresini susarak geçirmiş

ise işçinin devre örtülü onay verdiği yani devri zımni olarak kabul ettiği belirtilmektedir<sup>21</sup>.

Sonuç olarak, işçinin, devri öğrendiği ve öğrenmesi gereken andan itibaren dürüstlük kuralına uygun makul bir süre içinde bu hakkını devreden veya devralan işverene karşı kullanması gerektiği söylenebilecektir<sup>22</sup>.

### **1.1.1. İtiraza Bağlı Olarak İş Sözleşmesinin Sona Ermesinin Niteliği**

TTK madde 178/2 ile, Türk iş hukuku mevzuatında düzenlenmeyen yeni bir sona erme şekli ortaya çıkmıştır. Zira, mevzuatta, iş sözleşmesini sona erdiren haller arasında itiraz hakkının kullanılması yer almamaktadır. İtiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin niteliği konusunda kanunda açıklık bulunmamakta olup bu vesileyle doktrinde farklı fikirler öne sürülmüştür. Baskın görüş, itiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin ne işçi ne de işveren feshi olduğu, yönündedir. İtiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin, kendine özgü bir sona erme hali olduğu belirtilmektedir<sup>23</sup>. İsviçre hukukunda da devre itirazın bir fesih bildirim olmadığı kabul edilmektedir<sup>24</sup>.

TTK madde 178/2'nin "İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer (...)" şeklindeki hükmünde yer alan kanuni işten çıkarma süresinin<sup>25</sup> yasal ihbar süresinin sonu şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda, maddede, sözleşmenin yasal ihbar süresinin sonunda sona ereceği belirtilmiş olup iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesinde ihbar süreleri İK madde 17'de öngörülenden farklı olarak artırılmış bir şekilde belirlense

16 ÇAKRAK, a.g.m., s. 151; ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 32-33

17 ÇAKRAK, a.g.m., s. 152; ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 33

18 ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 33

19 SÜZEK, a.g.m., s. 327-328

20 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 126

21 ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 33

22 SÜZEK, a.g.m., s. 327-328; ÇELİK/CANIKLI OĞLU/CANBOLAT, a.g.e., s. 143

23 ASTARLI, a.g.m., s. 174; ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 35; SÜZEK, a.g.m., s. 329

24 ÇAKRAK, a.g.m., s. 150

25 "Kanuni işten çıkarma süresinin sonunda" ifadesinin yanlış çeviriden kaynaklandığı, kaynak İsviçre Borçlar Kanunu'na uygun olarak ilgili ifadenin İK 17/2'de düzenlenen yasal fesih bildirim süresi olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (SÜZEK, a.g.m., s. 328). İlgili ifadenin itiraz hakkının kullanılmasının işveren feshi niteliğinde olduğu yönündeki yoruma kapı araladığı ve anılan çeviri hatasının işçi lehine olacak şekilde yorumlanması gerektiği iddia edilmiştir (ÇAKRAK, a.g.m., s. 155).

bile sözleşmenin yine de yasal ihbar süresinin sonunda sona ereceği kabul edilmelidir<sup>26</sup>. Ek olarak, itiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin işveren feshi niteliğinde olmamasının sonucu olarak, İK madde 7/5 gereğince işverenin iş sözleşmesini ihbar süresine ilişkin ücreti peşin ödeme suretiyle sona erdirebilmesi mümkün olarak kabul edilmemelidir<sup>27</sup>.

İtiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin işveren feshi niteliğinde olmamasının bir diğer sonucu, işçinin işe iade veya kötü niyet tazminatı davası açamayacak olmasıdır. Dolayısıyla, işçinin; kötü niyet tazminatına, işe iadeye, işe başlatmama tazminatına ve boşta geçen süre ücretine hak kazanamayacağı kabul edilmelidir<sup>28</sup>.

### **1.1.2. İtiraza Bağlı Olarak İş Sözleşmesinin Sona Ermesinin İşçilik Alacaklarına Etkisi**

İtiraz üzerine sözleşmenin sona ermesi üzerine, işçi, sözleşmenin sona erdiği tarihte hak kazandığı ücretleri, kullanmadığı yıllık izin ücretini işverenden talep edebilecektir. Bu noktada, işçilik alacakları açısından önem arz eden husus, bir yıl ve üzeri kıdeme sahip olan işçiye kıdem tazminatı ödenip ödenmeyeceğidir.

Doktrinde, itiraz hakkının kullanılması üzerine sözleşmenin son bulmasının kendine özgü bir sona erme şekli oluşunun işçinin feshe bağlı haklardan yararlanamayacağı şeklinde yorumlanamayacağı ve kanun koyucunun iş yeri devri durumunda işçiyi korumak amacıyla getirdiği bu düzenlemenin işçiyi hak kaybına uğratacağının düşünülmemeyeceği ileri sürülmüştür. Bu kapsamda, sözleşmeyi sona erdirmek için bildirimli fesih olanağını haiz olan işçinin itiraz hakkını kullanmasının bir anlamı olması için itiraz hakkını kullanması halinde işçilik alacaklarına hak kazanması gerektiği belirtilmektedir. Kanun koyucunun toplumsal yönü güçlü ve daha iyi olarak nitelendirdiği TTK madde

178'in<sup>29</sup>, işçinin kıdem tazminatı alamaması sonucunu doğurmasının tutarsız bir yorum olacağı ifade edilmiştir. Tüm bu gerekçeler nedeniyle doktrinde bazı yazarlar tarafından, işçinin devre itiraz etmesi üzerine sözleşmenin sona erdiği durumlarda da kıdem tazminatı hakkının doğacağı kabul edilmektedir<sup>30</sup>.

Ancak belirtmek gerekir ki işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekir. İlk olarak, bir yıllık kıdem süresinin tamamlanması, ikinci olarak iş sözleşmesinin 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde sayılan kıdem tazminatına hak kazandıracağı kabul edilen sebeplerden biriyle sona ermesi gerekmektedir. Sayılan sebepler arasında işçinin itirazı üzerine iş sözleşmesinin yasal ihbar süresi sonunda sona ermesi bulunmaktadır. İş sözleşmesinin sona ermesi, işveren feshine yahut işçinin haklı nedenle feshine de dayanmadığına göre bu durumda işçi kıdem tazminatına hak kazanamayacaktır. Bu kapsamda, sona erme halinin iş ilişkisini sona erdirmeye iradesi bulunmayan işverene yüklenmesi suretiyle işçinin kıdem tazminatı gibi çeşitli işçilik alacaklarına hak kazanabilmesini amaçlayan mezkûr doktrin görüşü, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi gözetildiğinde, hukuki olarak isabetli bir nitelendirme olmayacağı gibi kanuni dayanaktan da yoksundur.

Bu doğrultuda, itiraz hakkının kullanılması üzerine sözleşmenin son bulması neticesinde işçiye kıdem tazminatı ödenmesi mevzuatın açık hükümlerine aykırılık teşkil edecektir. Yargıtay da "Somut uyuşmazlıkta, davacı işçi Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümlerine dayanarak iş yeri devrine muvafakat etmemiş ve iş akdini feshettiğini bildirmişse de İş Kanunu'nun 6. maddesinde iş yeri devrinin işçi yönünden haklı fesih oluşturmayacağı hükmü karşısında iş yeri devrine itiraz eden işçinin haklı feshinden söz edilemeyeceğinden kıdem tazminat talebi-

26 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 129

27 Aksi durum, itiraz üzerine iş sözleşmesinin sona ermesinin işveren feshi olarak tasvip edilmesi sonucunu doğurur ki, bu durum, itiraz hakkının niteliğiyle bağdaşmamaktadır (Bakınız: AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 135).

28 AKKAŞOĞLU, a.g.e., s. 131; ÇAKRAK, a.g.m., s. 157-158.

29 TTK madde 178'in daha iyi ve toplumsal yönü daha güçlü, amaca daha uygun ve gerekli bir düzenleme olduğu yönündeki kabulün doğruluğunu yansıtmadığı iddia edilmiştir (Bakınız: EKMEKÇİ, a.g.e., s. 201).

30 ÇAKRAK, a.g.m., s. 154-155; ASTARLI, a.g.m., s. 174; SÜZEK, a.g.m., s. 329; ALBAYRAK ZİNCİRLİOĞLU, a.g.m., s. 35



nin reddi gerekirken yazılı gerekçe ile kabulüne karar verilmesi hatalı olup, bozmayı gerektirmiştir.”<sup>31</sup> şeklindeki değerlendirmesiyle bu halde işçinin kıdem tazminatına hak kazanmama-acağı yönünde hüküm kurmuştur.

## SONUÇ

İş hukuku mevzuatında iş yeri devrine ilişkin öngörülen düzenlemelere istisna teşkil eden ve dolayısıyla bu alanda köklü değişiklikler öngören TTK madde 178, kendisiyle beraber doktrinde pek çok farklı görüş ve uygulamacılar yönünden kafa karışıkları getirmiştir. İlgili maddede itiraz hakkının kullanılmasına ilişkin esaslar düzenlenmediği gibi, iş ve sosyal güvenlik hukukuna ilişkin sonuçlar da dikkate alınmamıştır. Ek olarak, itiraz hakkının kullanılması için olmazsa olmaz olan işçinin bilgilendirilmesine ilişkin herhangi madde öngörülmemiştir. Maddenin halihazırdaki durumu, maddenin daha iyi ve güçlü bir toplumsal koruma getirdiği iddiasına şüpheyle yaklaşılmasını zorunlu kılmaktadır, zira, uygulanması pek çok zorluk ihtiva eden maddenin güçlü bir koruma getireceği iddialı bir varsayımdır. Bu noktada, bilgilendirme yükümlülüğü de dahil olmak üzere maddeye gerekli eklemeler ile kıdem tazminatına yönelik mevzuatta gerekli değişikliklerin yapılmasına kadar mahkemeler tarafından boşlukların doldurulması, uygulamadaki kafa karışıklarının önlenmesi ve maddenin amacının gerçekleştirilmesi yönünden yerinde olacaktır.

---

31 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 10.12.2018 tarih ve 2015/28060 E. sayılı kararı.

# İŞ HAYATINA GİRİŞ: MEVZUATTA STAJYERLERİN YERİ VE UZAKTAN EĞİTİM DÖNEMİNDE STAJYERLİK

Cemre ŞEN  
Avukat

## ÖZET

*İster lise ister üniversite öğrencisi olsun, eğitim öğretim hayatına devam etmekte olan bir öğrencinin, iş hayatında nelerle karşılaşabileceğini öğrenmesinin en iyi ve belki de tek yolu, staj yapmasıdır. Staj yapmanın ücret kazanmak, iş tecrübesi elde etmek, iş hayatının dinamikleriyle tanışmak başta olmak üzere birçok avantajı bulunmaktadır. Öyle ki mevzuat eliyle, kimi mesleki ve teknik eğitim sağlayan okulların öğrencilerinin staj yapması zorunlu kılınmış, kimi işletmelere de bünyelerinde stajyer çalıştırma yükümlülüğü getirilmiştir.*

*Staj faaliyetleri, kimi öğrenci ve işyerleri bakımından zorunlu olsa da tamamen isteğe bağlı olarak staj yapılması da mümkündür. Staj yapmanın önemi mezun olmadan anlaşılırsa, kişiler doğru staj yeri seçerek iş hayatına giden süreçte ilk basamağa doğru adım atmış olurlar ve belki de stajyerlikten sonra “çalışan” statüsünde işe başlayacakları işyerini de verimli bir tecrübeyle seçmiş olurlar.*

*3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu, Yükseköğretim Kurulu ve Mesleki Eğitim Kurulu'nun belirleyeceği mesleklerde, kamu ve özel sektöre ait kurum, kuruluş ve iş yerleri ile mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumlarındaki eğitim ve öğretimi kapsamaktadır. Bu çalışmamızda, 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nda yer alan temel düzenlemelere ilişkin açıklamalara, uygulamada “zorunlu staj” olarak bilinen kurumun esaslarına, stajyerlerin sigortalılık haklarına ve günümüzde yaşanan pandemiden ötürü yüz yüze eğitime ara verilen dönemdeki yine stajyerlere dair özellikli hususlara değinilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Mesleki Eğitim, Stajyer, Zorunlu Staj, Asgari Ücret, Sigortalılık, Pandemi, Uzaktan Eğitim.

olarak staj yapılması da mümkün olup özellikle üniversite öğrencilerinin eğitimlerinin son senelerinde yaz aylarını staj yaparak geçirdikleri bilinen bir gerçektir.

## GİRİŞ

Stajyerlik durumu esas olarak, mesleki ve teknik eğitimi gerçekleştirmekte olan öğrencinin, eğitimini pratikte uygulama alanı bulabileceği bir işyerinde “çalışan” statüsüne erişmeden çalışması durumudur. Dolayısıyla staj faaliyeti, öğrencinin teorik bilgisini hem daha kolay iş bulabilmeye ve bulduğu işe kolayca adapte olabilmeye hem de profesyonel iş hayatının karşısına asgari düzeyde de olsa bir deneyim ile çıkabilmeye kanalize etmesini amaçlayan bir faaliyettir. Kimi öğrenciler için, aldıkları eğitimin mahiyeti itibarıyla staj yapmaları zorunlu kılınmıştır. Ancak isteğe bağlı

## 1. İSTEĞE BAĞLI STAJ – ZORUNLU STAJ AYRIMI

3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nun (“**Kanun**”) 18. maddesinde “On ve daha fazla personel çalıştıran işletmeler, çalıştırdıkları personel sayısının yüzde beşinden az olmamak üzere mesleki ve teknik eğitim okul ve kurumu öğrencilerine beceri eğitimi, mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumu öğrencilerine staj ve tamamlayıcı eğitim yaptırır. Öğrenci sayısının tespitinde kesirler tam sayıya tamamlanır. Bu işletmeler mesleki ve teknik eğitim yapan yükseköğretim kurumu öğrencilerine staj yaptırabilir.” ifadeleri yer almaktadır. Hükümden anlaşıldığı üzere, asgari sayı şartını sağlayan işletmelerin, çalışan

sayısının %5'inden az olmamak üzere mesleki ve teknik eğitim okul ve ortaöğretim okul öğrencilerine staj yaptırılmaları zorunlu kılınmıştır. Yine aynı hükümdede, asgari sayıyı belirlemek için işletmedeki personel sayısının her yılın Ocak ayı verilerine göre hesaplama yapılacağı, bu sayının yaz mevsiminde faaliyet gösteren işyerleri için Temmuz ayı verilerine göre hesaplanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, bir işletmenin zorunlu staj faaliyeti kapsamında stajyer çalıştırma zorunluluğu, Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüklerince her yıl Şubat ayı içerisinde İl Milli Eğitim Müdürlükleri ve o ildeki yükseköğretim kurumlarına bildirilir. Bu bildirim sonrasında da uygulamada, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından staj yaptırması zorunlu olan işletmelerin öğretim yılı başında belirlendiği ve buna dair bilgilendirmelerin yazılı olarak işletmelere yapıldığı bilinmektedir. Böylelikle işyeri açısından, zorunlu staj kapsamında olup olmadıkları noktasında tereddüde mahal verilmemektedir.

## 2. STAJYERLERİN SİGORTALILIKTAN DOĞAN HAKLARI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ("**5510 sayılı Kanun**")'na göre 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nda belirtilen aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler hakkında yalnızca iş kazası ve meslek hastalığı ile hastalık sigortası hükümleri uygulanır. Bu bentte sayılanlar, yine 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasının a bendi kapsamında sigortalı sayılırlar ve bunlardan bakmakla yükümlü olunan kişi durumunda olmayanlar hakkında ayrıca genel sağlık sigortası hükümleri uygulanır. Eş deyişle, bakmakla yükümlü olunan kişi kapsamında anne/baba/eş üzerinden sağlık yardımlarından yararlanma hakkı olmayanlar hakkında ayrıca genel sağlık sigortası uygulanır. Bu hususlar, 5510 sayılı Kanun'un 5. maddesinin b bendinde açıkça düzenlenmiştir. Bu kişilerin işe giriş bildirgelerinde sigortalılık kodu olarak "7-Çırak/Mesleki Teknik Eğitim" kodu kullanılır.

Aday çırak ya da çırak konumunda olmayan ve zorunlu staj kapsamında bulunan stajyerler

ile isteğe bağlı olarak staj yapan öğrencilerin ise sigortalı işe giriş bildirgesinde sigortalılık kodu olarak "19-Stajyer" kodu kullanılır. Bu kişilerin de haklarında iş kazası ve meslek hastalığı sigortası uygulanır ve bakmakla yükümlü olunan kişi kapsamında anne/baba/eş üzerinden sağlık yardımlarından yararlanma hakkı olmayanlar hakkında ayrıca genel sağlık sigortası uygulanır.

Özetle, 5510 sayılı Kanun'un 4/1. maddesi a bendi uyarınca yapılacak tescillerde 3308 sayılı Kanun'a tabi aday çırak, çırak ve işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler için 7, meslek liselerinde okumakta iken veya yükseköğrenimleri sırasında staja tabi tutulan öğrenciler için (isteğe bağlı stajlar dahil) 19 sigortalılık kodlarının kullanılması doğru olacaktır.

## 3. STAJYER ÇALIŞTIRAN İŞVERENİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Stajyerler, 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi "işçi" statüsündeki kişiler değildirler. Ücret ve sair özlük hakları, bir takım özel düzenlemelerle koruma altına alınmıştır. Kanun'un 25. maddesine göre, "*Aday çırak ve çıraklar ile işletmelerde mesleki eğitim gören, staj veya tamamlayıcı eğitime devam eden öğrencilere işletmeler tarafından ödenecek ücret ve bu ücretlerdeki artışlar, düzenlenecek sözleşme ile tespit edilir. Ancak, işletmelerde mesleki eğitim gören öğrenciler ile mesleki ve teknik ortaöğretim okul ve kurumlarında staj veya tamamlayıcı eğitim gören öğrencilere asgari ücretin net tutarının; yirmi ve üzerinde personel çalıştıran işyerlerinde yüzde otuzundan, yirmiden az personel çalıştıran işyerlerinde yüzde onbeşinden, aday çırak ve çırağa yaşına uygun asgari ücretin yüzde otuzundan aşağı ücret ödenemez.*"

İşveren tarafından yapılan ve asgari sınırları Kanun'da belirtilen ücret ödemeleri, öğrencilerin sigorta bildirimleri okulları tarafından yapıldığı için sigorta prim kesintilerinden ve yapılan ödeme asgari ücreti aşmadığı sürece de her türlü vergiden müstesna tutulmuştur. Gerçekten de Milli Eğitim Bakanlığı Ortaöğretim Kurumları Yönetmelik hükümlerine göre kişilerin sigorta bildirimlerinin okulları tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. Staja tabi tutulan öğrenciler için Bakanlık veya bu öğrencilerin eğitim gör-

dükleri okullar/yükseköğretim kurumları prim ödeme yükümlüsü olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla sigorta primleri, Kanun'un 25. maddesi doğrultusunda Bakanlık tarafından/üniversite bütçesinden ödenir. Sigorta primleri asgari ücretin %50'si üzerinden, Bakanlık ile mesleki ve teknik eğitim yapan yükseköğretim kurumlarının bağlı olduğu üniversitelerin bütçesine konulan ödenekten karşılanır.

Sigorta bildirimleri ve prim ödemeleri bakımından olmasa da stajyer çalıştıran işverenlerin stajyerlerine karşı başka yükümlülüklerinin mevcut olduğu ise unutulmamalıdır. Ücret ödemek, iş kazası ya da meslek hastalığı bildirimlerini gerçekleştirmek işverenin yükümlülüklerindedir. 2015/22 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi'nde stajyerlerin iş kazası bildirimlerinin işverenler tarafından yapılacağına altı tekrar çizilmiştir.

#### **4. YÜZ YÜZE EĞİTİME ARA VERİLEN DÖNEMDE STAJ UYGULAMALARI**

Pandemi sürecinde faaliyetlerine devam etmesi zorunlu olan işletmelerde öğrenci/çırak öğrencilerin de katılımına ihtiyaç duyulması halinde;

a) Sağlık Bakanlığı'nca belirlenen dezavantajlı gruplar kapsamındaki (bağışıklık sorunu olanlar, kanser hastaları, kronik solunum yolu hastaları, obezite ve diyabet, kalp damar hastaları, organ nakli olanlar, kronik hastalığı olanlar vb.) sağlık durumları ile özel eğitim tanıları dikkate alınarak bu risk gruplarında yer alanların herhangi bir eğitim faaliyetine **katılmaması**,

b) İşletmelerin öğrenci/çırak öğrencilerin de hizmetine ihtiyaç duyulduğuna dair **taleplerinin bulunması**,

c) İşletmelerin/okulların Koronavirüs (Covid-19) salgınına yönelik **koruyucu tedbirleri almasının sağlanması**,

d) Öğrenci ve velilerin bu konuda bilgilendirilerek **isteklerinin ve onaylarının alınması gerekli görünmektedir.**

Bu çerçevede, işletmelerin iş yoğunluğu dikkate alınarak öğrenci/çırak öğrencilerden sorumlu asgari sayıda usta öğretici/eğitici personel

bulundurulması şartıyla sınırlı sayıda öğrencinin, dönüşümlü olarak işletmelerde beceri eğitimi veya staja devamının mümkün olabileceği değerlendirilmiştir. 24.11.2020 tarihli 90757378-250.01-E.17173289 sayılı ve Yüz Yüze Eğitime Ara Verilen Tarihlerde İşletmelerde Beceri Eğitimi/Staj konulu yazıya göre de işletmelerde eğitime giden mesleki eğitim merkezine kayıtlı çırak öğrenciler ile lise öğrencilerinin işletmelerde mesleki eğitim/staj uygulamalarına yine aynı esas ve şartlar altında 30.11.2020 tarihinden itibaren devam etmeleri uygun görülmüştür. Stajyerler, işbu şartlar sağlanarak işletmelerde çalışabileceklerdir.

Bahsi geçen yazıdan ve Bakanlık'ın tüm açıklamalarından anlaşıldığı üzere stajyerlerin, velilerinin rızaları da alınarak ve elbette işverenin talebi/ihtiyacı varsa çalıştırılmaları uygundur. Bu düzenlemeler, yaşanan pandemi nedeniyle stajyer çalıştırmamanın kural, ancak çalıştırmamanın belli şartlar sağlanarak istisna olduğunu göstermektedir. İşveren nezdinde şartlar sağlanarak çalıştırılan stajyerlerin ise ücret ödemelerinin eksiksiz olarak gerçekleştirilmesi, okulları tarafından sigorta bildirimlerinin staj günleri üzerinden yapılması gerektiği ise şüphesizdir.

İlaveten, özellikle 20 yaşını doldurmamış stajyerler açısından, sürdürülen staj faaliyetleri sokağa çıkma yasakları nedeniyle sekteye uğrayabilmektedir. Bu nedenle, sokağa çıkma kısıtlaması kapsamında olan ve işletmelerde mesleki eğitim/staj uygulamasına giden öğrencilerin herhangi bir mağduriyet yaşamaması için İçişleri Bakanlığı'nın İller İdaresi Genel Müdürlüğü'nün 18.11.2020 tarihli ve E-89780865-153-19161 sayılı yazısı kapsamında işyerleri ile illiyetlerini gösteren çalışma belgesini ibraz etmeleri gerektiğinden, ilgili okul müdürlüğüne söz konusu öğrencilerin staja gittiklerini ispata yarar belge düzenlenmesi (hangi günlerde gittiğinin belirtilerek) ve öğrencilerin söz konusu belgeyi işletmelere gidip ve dönüşlerinde yanlarında bulundurmalarının sağlanması şarttır.

#### **5. GÜNCEL DURUM**

Bilindiği üzere, sokağa çıkma yasakları ve okullardaki uzaktan eğitim sistemi günümüz itibarıyla devam etmektedir. Süregelen uygu-

lamalar nedeniyle, herhangi bir nedenle işletmeye gidemeyen öğrencilerin işletmelerde mesleki eğitim dersinin teorik/bilişsel kazanımlarını uzaktan eğitim yolu ile almalarına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu kazanımlar; EBA platformunda yer alan canlı dersler, harici canlı dersler, uzaktan eğitim ders videoları, bireysel öğrenme materyalleri gibi uzaktan eğitim araçlarıyla işlenebilmektedir. Millî Eğitim Bakanlığı'nın online eğitim platformu olarak geliştirilen Eğitim Bilişim Ağı (EBA) Lise TV'den öğrenciler yayın gün ve saatlerinde erişim sağlayarak uzaktan eğitim faaliyetlerine dahil olabilmektedirler.

Yine yaşanan pandemi nedeniyle, 20.11.2020 – 04.01.2021 tarihleri arasında stajyer öğrencilerin işyerlerine gitmemesinden ötürü devamsızlıkla ilgili herhangi bir işlem yapılmayacağı da duyurulmuştur. Bakanlığın, özellikle 04.01.2021 tarihinden sonra açıklanacak duyuları ise merakla takip edilmektedir.

## **SONUÇ**

Stajyerler, işçi statüsünde olmamakla birlikte sigortalılık ve ücret hakları mevzuatla korunmaktadır. Stajyerlere belli bir oranda ücret ödenmesi zorunludur. Bu ücretin belirlenmesinde, her yıl tutarı güncellenen asgari ücret esas alınmaktadır.

Günümüzde, yaşanan salgın hastalıktan ötürü stajyerlerin çalışmamaları ve kendilerine ücret ödenmemesi olağan ise de Bakanlık'ın görüşü de hakkaniyet çerçevesinde ücret ödemelerinin stajyerler lehine değerlendirilmesi yönündedir. Her ne kadar bu görüş bağlayıcı olmasa da işverenlerin hakkaniyet ilkesine riayet ederek stajyerlere ücret ödemeye devam etmeleri mümkündür. Yüz yüze eğitime yeniden başladığında ise, stajyerlerin işyerlerine dönmeleri söz konusu olacak ve ücret hak edişleri olağan şekilde devam edecektir.

# İŞ HUKUKUNDA REKABET YASAĞININ GEÇERLİLİK ŞARTLARI

Melike SAĞLAM  
Stajyer Avukat

## ÖZET

Ticari ilişkilerin ve bu ilişkilerde rol oynayan aktörlerin artması ile piyasada rekabet güçlenmekte ve işverenler bu rekabet yarışında arka sıralara düşmemek adına olası rakiplerine karşı çeşitli önlemler almaktadırlar. Alınan önlemlerden biri de iş ilişkisi süresince işverenliğin önemli sınırlarına vakıf olan işçilerin, iş sözleşmelerinde veya ayrı bir sözleşmede, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra rakip firmalarda çalışmalarını engelleyecek rekabet yasaklarına yer verilmesidir. Zira nitelikli işçinin rakip firmalarda çalışmaması, işverenin iş kapasitesinin ve müşteri çevresinin korunması bakımından haklı bir menfaat içermekte, ancak işçinin ekonomik özgürlüğünü kısıtlayıcı rol oynamaktadır. Bu nedenle işçinin rekabet yasağı, geçerlilik şartlarına tabi tutulmuştur. İşbu makalede iş hukukunda rekabet yasağının geçerlilik şartları mevzuat, öğreti ve Yargıtay kararları ışığında incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İş Sözleşmesi, İş Sözleşmesinin Sona Ermesi, İşçinin Borçları, Rekabet Yasağı.

## GİRİŞ

İşçinin borçları arasında, iş sözleşmesi devam ettiği sürece işveren ile rekabet etmeme borcu da yer almaktadır. Bu borç, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu("TBK")'nın 396. maddesinin 3. bendi uyarınca işçinin sadakat borcunun bir yansımasıdır. Ancak iş sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesi, işçinin sadakat borcunu da sona erdirmektedir. Bu nedenle iş sözleşmesi sona erdikten sonra' işçinin rekabet etmeme borcunun varlığından bahsedebilmek için TBK'nın 444-448. maddeleri uyarınca iş sözleşmesinde veya ayrı bir sözleşme ile rekabet etme yasağının düzenlenmesi gerekmektedir. Bu noktada Anayasa'nın "çalışma ve sözleşme hürriyeti" başlıklı 48. maddesi önem arz etmektedir. Nitekim bu madde uyarınca "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir." O halde işçi ve işveren arasında rekabet yasağının düzenlenmesi, işçinin ekonomik özgürlüğüne bir engel

oluşturduğundan, işverenin haklı menfaati ile işçinin çalışma hakkı arasında makul bir denge yaratabilmek adına hukukumuzda rekabet yasağının geçerliliği belirli şartlara tabi tutulmuştur.

## 1. REKABET YASAĞININ GEÇERLİLİK ŞARTLARI

TBK'nın 444. ve 445. maddelerinde rekabet yasağının geçerli olabilmesi için bazı şartlar öngörülmekte ve bu şartların ihlâli halinde niteliklerine göre rekabet yasağı ya geçersiz olmakta ya da 445. maddenin 2.fıkrası uyarınca hakim tarafından yasağa müdahale edilebilmektedir.

### 1.1. İşçinin Fiil Ehliyetine Sahip Olması

TBK'nın 444. maddesinde aranan fiil ehliyeti tam fiil ehliyeti olup, işçinin rekabet yasağının düzenlendiği sözleşmeyi imzaladığı anda ayırt etme gücüne sahip, ergin olması ve kısıtlı olmaması gerekmektedir. Bu durumda işçinin sınırlı ehliyetli veya tam ehliyetsiz olması halinde yasal temsilcisi onun adına bu sözleşmeyi düzenleyemeyecektir.<sup>2</sup>

1 Rekabet yasağını ihlâl eden davranış iş ilişkisinin sona ermesinden sonra gerçekleştiğinden, uyuşmazlığı inceleyecek görevli mahkemenin Asliye Ticaret Mahkemesi olduğu yönünde Yargıtay yerleşik kararları mevcuttur. Bknz: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 29.02.2012 tarih, E.2011/11-781 ve K.2012/109 sayılı ilamı

2 Prof. Dr. Sarper SÜZEK, İş Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2020, s.349

## 1.2. Yazılılık Şartı

TBK'nın 444. maddesi rekabet yasağına ilişkin düzenlemenin yazılı olmasını aramıştır: “*Füil ehliyetine sahip olan işçi, işverene karşı, sözleşmenin sona ermesinden sonra herhangi bir biçimde onunla rekabet etmekten, özellikle kendi hesabına rakip bir işletme açmaktan, başka bir rakip işletmede çalışmaktan veya bunların dışında, rakip işletmeyle başka türden bir menfaat ilişkisine girişmekten kaçınmayı yazılı olarak üstlenebilir.*” Bu durumda aksi belirtilmediğinden adi yazılı şekilde düzenleme yapılması bir geçerlilik şartı olarak karşımıza çıkmakta ve bu şarta aykırılık halinde yasak geçersiz olmaktadır. Yargıtay, doktrin<sup>3</sup> tarafından da oldukça isabetli bulunan bir kararında<sup>4</sup> adi yazılı şekle tabi sözleşme metninin herhangi bir surette yazılmasının mümkün olduğuna, ancak “rekabet yasağının, personel yönetmeliği veya iç yönetmelik gibi adlar altında işveren tarafından tek taraflı olarak düzenlenen kurallara “sadece bir atıfta bulunmak suretiyle” kararlaştırmasını da mümkün görmemek gerek...” şeklinde hüküm tesis etmiş ve bu şekilde yapılan düzenlemeleri yazılılık şartına aykırılıktan geçersiz kılmıştır.

## 1.3. Müşteri Çevresi, Üretim Sırları veya İşverenin Yaptığı İşler Hakkında İşçinin Bilgi Edinme İmkânı ve Önemli Zarar Tehlikesi

TBK'nın 444. maddesinin 2. fıkrasında, “... *hizmet ilişkisi işçiye müşteri çevresi veya üretim sırları ya da işverenin yaptığı işler hakkında bilgi edinme imkânı sağlıyorsa ve aynı zamanda bu bilgilerin kullanılması, işverenin önemli bir zararına sebep olacak nitelikteyse...*” rekabet yasağının geçerli olacağı belirtilmiştir. Maddenin lafzından da anlaşıldığı üzere işçinin müşteri çevresi, üretim sırları veya işverenin işleri hakkında bilgi edinmiş olması gerekmekte, bilgi edinme “imkânına”

sahip olması yeterli kabul edilmektedir.<sup>5</sup> Bu noktada müşteri çevresi ve üretim sırları kavramlarının neleri kapsadığı önem taşımaktadır.

Öğretide müşteri çevresi “bir ticarî işletme ile devamlı surette alışverişte bulunanların tümü”<sup>6</sup> olarak tanımlanmaktadır. Devamlılık unsuru sebebiyle müşteri çevresinden bahsedebilmek için mal ya da hizmet olarak işyeriyle az veya çok sürekli bir ilişki geliştiren kişilerin varlığı gerekmekte, yalnızca bir kez alıcı olan kişiler müşteri çevresini oluşturmamaktadır. Dikkat edilmelidir ki rekabet yasağının geçerli olabilmesi için bir işçinin müşteri çevresi hakkında bilgi sahibi olmasından kasıt, işçinin bu müşterilerin isimlerini, adreslerini bilmesi değil, bu müşterilerin işverenden aldığı hizmetin kapsamını, taleplerini ve ihtiyaçlarını bilmesi veya müşteriler ile şahsi ilişki içinde olmasıdır. Ancak bu durumda, işverenin korunmaya değer haklı bir menfaatten bahsedilebilir.<sup>7</sup> Öte yandan müşteri çevresi işçinin kendi kişisel yetenekleri ve bilgi birikimi ile sağlanmış ise, bu işçi ile müşteri çevresi hakkında bilgi sahibi olduğu gerekçesiyle rekabet yasağı düzenlenemeyecektir. Doktrinde bu duruma avukatlar, berberler, doktorlar, kuaförler örnek verilmiştir.<sup>8</sup>

Üretim sırrı ise, “işletmeyle ilgili, sınırlı bir çevre tarafından bilinen, başkaları tarafından kolaylıkla öğrenilemeyecek, saklı kalmasında işverenin haklı bir menfaate sahip bulunduğu ve işverence saklı kalması arzu edilen olgular”<sup>9</sup> olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda işveren, henüz müşteri çevresini tanımayan ve işletme ile ilgili sır niteliğindeki bilgilere vakıf olmayan deneyimsiz bir çalışanı hakkında, salt onu eğiterek tecrübe kazandırdığı iddiasıyla rekabet yasağı öngöremeyecektir.<sup>10</sup>

Tüm bu açıklamalar göz önüne alındığında rekabete konu olabilecek bilgilere sahip olma

3 SÜZEK a.g.e.349, Nuray KOVANCI, “Türk İş Hukukunda Rekabet Yasağı Sözleşmesi”, TAAD, Temmuz 2017, s. 777, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981477>

4 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.3.2013 tarih, E.2010/25792 ve K.2013/10539 sayılı kararı

5 KOVANCI, a.g.m, s.779

6 A. Eda MANAV, İş Hukukunda Rekabet Yasağı Sözleşmesinin Geçerlilik Koşulları, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 87, 2010, s.335

7 MANAV, a.g.m.s.335 vd.

8 SÜZEK, a.g.e.s.351

9 MANAV, a.g.m.s.338

10 MANAV, a.g.m.s.343

imkânının işçinin pozisyonu, görevi, üzerine aldığı sorumluluklar ve sahip olduğu yetki ile alakalı olduğu, bu nedenle nitelikli olmayan, düşük mevkilerde çalışan, işverenin müşterileri veya işletme ile ilgili önemli bilgilere sahip olmayacak çalışanlar ile rekabet sözleşmesi yapılamayacağı sabittir.<sup>11</sup> Benzer şekilde Yargıtay da bir kararında<sup>12</sup> "...davalı işçinin evde bakım hemşiresi olarak çalıştığı, yaptığı görevi itibarıyla davacı işverenin müşterilerini tanımak veya işlerin esrarına nüfuz etmek gibi belirtilen bir konumda bulunduğu... kanıtlanamamıştır." ifadesine yer vererek davayı reddetmiştir.

Bu bilgilerin işçi tarafından kullanılmasının işveren açısından önemli bir zarar doğurmuş olması gerekmemekte, işvereni önemli bir zarara uğratma tehlikesinin varlığı yeterli görülmektedir.<sup>13</sup> Yargıtay da bu muhtemel zararın "önemli" olması gerektiğine değinmiştir<sup>14</sup>: "...işverenin rekabet gücünü tehdit edebilecek her olguyu bu sözleşmenin geçerli sayılmasını gerektirecek nitelikte görmek de mümkün değildir. Çünkü her işletme, vasıflı bir işçinin işten ayrılması halinde çoğu kez belirli bir deneyim ve bilgi kaybına uğramaktadır. Karşılaşılan bu zararı ne hukuka aykırı saymak ne de önlemek söz konusu olabilir. Buradan çıkarılacak sonuç, rekabet yasağı sözleşmesinin her zarar tehlikesini değil, ancak "önemli" bir zarara uğrama ihtimalini bertaraf etmek üzere kullanılabilir olacaktır."

Bu nedenle Yargıtay, rekabet yasağına tabi tutulmuş işçilerin işverenin müşteri çevresi, üretim sırları veya yaptığı işlere ne kadar hakim olduğunun ve bu durumun işvereni önemli bir zarara uğratabilecek nitelikte olup olmadığının mahkemece mutlaka araştırılması gerektiğine, aksi halde eksik araştırma yapıldığından

hükümün bozulmasına karar vermektedir. Örneğin bir kararında,<sup>15</sup> "davacı bankada müfettiş yardımcısı olarak görev yapan davalının, netür bir ticari sırda vakıf olduğu ve bu bilgilerin kullanılmasının işverene önemli bir zarar verip vermediği hususunun açıklığa kavuşturulması için araştırma yapılması...gerektiğine hükmetmiştir."<sup>16</sup>

#### 1.4. Yer, Süre ve Konu Sınırı

TBK'nın 445. maddesi uyarınca rekabet yasağı yer, zaman ve işlerin türü bakımından işçinin ekonomik geleceğini hakkaniyete aykırı olarak tehlikeye düşürebilecek sınırlamalar içermemelidir.

**(i) Yer Bakımından Sınır:** Rekabet yasağının işverenin faaliyet gösterdiği alanı aşmadığı müddetçe belirli bir bölge, şehir veya işverenin tüm faaliyet alanı olarak sınırlanabileceği kabul edilmektedir.<sup>17</sup> Ancak işverenin faaliyet alanının tüm Türkiye'yi kapsadığı örneklerde, sözleşmede Türkiye sınırları içerisinde rekabet edilmeyeceğine dair bir yasak konup konamayacağı tartışmalıdır. Öğretideki bir görüşe göre, ticari faaliyetin tüm Türkiye'de icra edilmesi halinde, işçinin işyerindeki mevkii nedeniyle işverenin korunmaya değer haklı menfaati mevcut ve yasak da diğer sınırlar bakımından hakkaniyete uygun bir şekilde belirlenmiş ise, coğrafi alan olarak Türkiye sınırı geçerli olacaktır.<sup>18</sup> Ancak Yargıtay yerleşik içtihatlarında<sup>19</sup> "Sınırlamaların işin ve hatta işçinin niteliğine göre belirlenmesi gerekir. Dairemizce, Türkiye sınırları içinde rekabet etmeme yönünden öngörülen düzenlemelere geçerlilik tanınmamıştır. Ancak yabancı uyruklu olup çalışma hayatının çoğunu Türkiye dışında geçirmiş bir işçi bakımından rekabet yasağının Ülke sınırla-

11 KOVANCI, a.g.m.s.779

12 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin, 18.2.2011 tarih, E.2009/1286 ve K.2011/3918 sayılı kararı

13 Aynı yönde: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 13.6.2016 tarih, E.2015/11383 ve K.2016/6482 sayılı kararı

14 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.3.2013 tarih, E.2010/25792 ve K.2013/10539 sayılı kararı

15 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 22.9.2008 tarih, E.2008/9-517 ve K.2008/566 sayılı kararı

16 Benzer yönde: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.12.2011 tarih, E.2009/37429 ve K.2011/50111 sayılı kararı

17 Av. Hasan ERDEM, "Çalışanın İşverene Karşı Rekabet Yasağı", Erişim Tarihi: 12.12.2020

<https://hrdergi.com/calisanin-isverene-karsi-rekabet-yasagi>

18 KOVANCI, a.g.m.s.785; Yer bakımından yasağın kapsamının geniş tutulduğu hallerde zaman ve konu bakımından getirilen yasakların dar tutulması gerektiği yönünde MANAV, a.g.m.s.349

19 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 03.02.2011 tarih, E.2009/3417 ve K.2011/2307 sayılı kararı



ryla belirlenmesi mümkün olabilecektir. Yine, il sınırları ya da belli bir bölgeyle sınırlandırma işin niteliğine göre yerinde görülebilir.” şeklinde hüküm kurmuştur.<sup>20</sup>

**(ii) İşin Türü Bakımından Sınır:** Rekabet yasağı, işverenin faaliyet alanı ve çalışanın yapmakla görevli olduğu iş konusu ile sınırlıdır.<sup>21</sup> Bir diğer deyişle, işverenin tüm faaliyet alanı değil, işçinin işletmede yürüttüğü işi, görevi sınır kabul edilmelidir.<sup>22</sup> Yargıtay da konu sınırına aynı görüşle yaklaşmıştır<sup>23</sup>: “Rekabet yasağının işverene ait işlerden hangisi ya da hangileriyle sınırlandırıldığı net biçimde belirlenmelidir. Özellikle şirketlerin ticaret siciline kayıt sırasında faaliyet alanlarının geniş tutulduğu ülkemizde işçinin bütün alanlarda çalışmasının sınırlandırılması mümkün olmaz. İşçinin işverene ait işyerinde yapmakta olduğu işle doğrudan ilgili ve işverenin asıl faaliyet alanına giren işler bakımından böyle bir sınırlama getirilmelidir.” Ancak işçi, bir şekilde görevi dışındaki bir alana ilişkin iş sınırlarına da vakıf olmuşsa, doktrinde artık bu alanın da rekabet yasağına konu olabileceği belirtilmiştir.<sup>24</sup>

Yargıtay bir kararında<sup>25</sup> faaliyet alanını değerlendirirken “davalının davacı şirketten ayrıldıktan sonra çalışmaya başladığı dava dışı şirketin davacı şirketle aynı iş kolunda faal olup olmadığı hususunda; dava dışı şirketin ticari defter, belge ve kayıtları da değerlendirilmek suretiyle oluşacak sonuca göre bir karar vermek gerekirken, davalının çalıştığı şirketle davacı şirketin nace kodu ve meslek grubunun farklı olduğu, farklı alanlarda faal olduklarından ortak müşterilerinin olmasının rekabet yasağına

aykırılık anlamına gelmeyeceği gerekçeleriyle davanın reddine karar verilmesi yerinde görülmemiş” şeklinde karar vererek yerel mahkemenin kararını bozmuştur.

**(iii) Süre Bakımından Sınır:** Anılan maddede uyarınca yasağın süresi özel durum ve koşullar hariç iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren en fazla iki yıl olabilmektedir. Özel durum ve koşullar ibaresi muğlaklığı nedeniyle eleştiriye açık olup, doktrinde bu özel durum ve koşullara “işçinin işyerindeki konumu, örneğin üst düzey yönetici olması, işyerindeki uzmanlığı, işverenin üretimle ilgili teknik iş sırları hakkında kapsamlı bilgiye sahip nitelikli uzman olması”<sup>26</sup>, “işverenin tasarladığı gizli bir projenin üretim ve tamamlanma sürecinin uzun bir süreye bağlı olması”<sup>27</sup> örnek gösterilmiştir ancak durum ve koşulların neler olduğu mahkemece her somut olay nezdinde ayrıca değerlendirilmeli ve özel durum ve koşulların varlığını ispat yükünün işveren üzerinde olduğu da unutulmamalıdır.<sup>28</sup>

İşçinin ekonomik geleceğini tehlikeye atmamak için yer, zaman ve iş türü sınırı bütün olarak değerlendirilmeli; “işçinin eğitimi, mesleki tecrübesi, yaşı, mesleğini ya da oturduğu yeri değiştirme olasılığı, ailevi şartları, maddi durumu, iş piyasasında tanınmışlığı, başka bir iş yapabilme olasılığının olup olmadığı” gibi kriterler birlikte incelenmeli, işçinin geçimini sağlaması zor olacaksa yasağın kapsamı daha da sınırlandırılmalıdır.<sup>29</sup>

Tüm bu şartlara uymak kaydıyla işçi, herhangi bir biçimde işverenle rekabet etmekten,

20 Yer bakımından sınırın Türkiye veya Dünya olması halinde TBK m.445/2 hükmünün değerlendirilmesi gerektiği yönünde: Yargıtay II. Hukuk Dairesi'nin 16.6.2016 tarih, E.2015/12450 ve K.2016/6672; Yargıtay II.Hukuk Dairesi'nin 7.10.2019 tarih, E.2018/4879 ve K.2019/6273 sayılı kararları

21 ERDEM, a.g.m.

22 KOVANCI, a.g.m.s.786. Aynı yönde: Eren EVREN, Ali GÜL, “Türk İş Hukukunda Rekabet Yasağı”,

Erişim tarihi: 12.12.2020, <https://www.mondaq.com/turkey/employee-rights-labourrelations/655746/trk-304351-hukukunda-rekabet-yasa287305>

23 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 3.2.2011 tarih, E.2009/3417 ve K.2011/2307 sayılı kararı

24 MANAV, a.g.m.s.351. Benzer yönde: KOVANCI, a.g.m.s.786

25 Yargıtay II. Hukuk Dairesi'nin 20.11.2017 tarih, E. 2016/13653 ve K. 2017/6322 sayılı kararı

26 KOVANCI, a.g.m.s.784

27 ERDEM, a.g.m.

28 KOVANCI, a.g.m.s.784

29 MANAV, a.g.m.s.343,344

özellikle kendi hesabına rakip bir işletme açmaktan, başka bir rakip işletmede çalışmaktan veya bunların dışında, rakip işletmeyle başka bir menfaat ilişkisine girmekten kaçınmayı üstlenebilir. Burada Yargıtay, işçinin yeni işvereni ile eski işverenin iştiğal alanlarının karşılaştırılarak rakip firmalar olup olmadıklarının mutlaka araştırılması gerektiğini belirtmektedir.<sup>30</sup>

TBK'nın 445. maddesinin 2. fıkrasında "Hâkim, aşırı nitelikteki rekabet yasağını, bütün durum ve koşulları serbestçe değerlendirmek ve işverenin üstlenmiş olabileceği karşı edimi de hakkaniyete uygun biçimde göz önünde tutmak suretiyle, kapsamı veya süresi bakımından sınırlandırabilir." ifadesi ile hakime, rekabet yasağında yer, zaman ve konu sınırlaması hakkaniyete uygun değilse, yasağı doğrudan geçersiz kılmak yerine, bu sınırlamalarda değişiklik yapabilme yetkisi vermiştir. Nitekim Yargıtay da "rekabet yasağının aşırı nitelikte olması durumunda gerekli sınırlandırılmalar yapılarak bir karar verilmesi gerekirken" doğrudan yasağın geçersiz kılınması halinde bozma kararı vermiştir.<sup>31</sup> Ancak doktrinde bir görüş<sup>32</sup> isabetli olarak yer, zaman ve konu bakımından hiçbir sınır getirmeyerek işçinin ekonomik geleceğini keyfi bir şekilde tehlikeye sokan rekabet yasalarının bu fıkra uyarınca uyarlanmaması, doğrudan geçersizlik yaptırımına tabi tutulması gerektiğini savunmaktadır.

İşverenin bir karşı edim üstlenmesi rekabet yasağının geçerlilik şartları arasında yer almamaktadır. Bu nedenle maddenin uygulanabilmesi için karşı edim öngörülmesi zorunlu olmamakta<sup>33</sup>, ancak özellikle iki yılı aşan rekabet yasağı düzenlemelerinde işverenin bir karşı edim üstlenmiş olması, mahkeme nezdinde yasağın ayakta tutulabilmesi açısından önem arz etmektedir.

## SONUÇ

Kanun, çalıştığı süreç içerisindeki görevinin niteliği ve yetkileri sonucunda işverenin müşteri çevresi, iş sırları veya işiyle ilgili bilgi edinme imkânı olup, bu bilgileri kullanması halinde işverene önemli zararlar verebilecek işçilerin, iş sözleşmeleri sona erdikten sonra işverenle rekabet edecek davranışlar içerisine girmesinin engellenebilmesi için iş sözleşmesinde veya ayrı bir sözleşmede rekabet yasağının düzenlenmiş olmasını aramaktadır. Bu yasak ancak işçinin yaptığı belirli bir iş türü için, işverenin faaliyet yürüttüğü belirli bir coğrafi alanda ve özel durumlar haricinde en fazla 2 yıl süre ile sınırlı olacak şekilde düzenlendiğinde geçerli kabul edilecektir. İşbu sınırlara uyulmadığı takdirde yasağın hakim tarafından yeniden uyarlanması gündeme gelecek, ancak bunun dışındaki şartlara aykırılık halinde yasak geçersiz kabul edilecektir.

30 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 28.5.2018 tarih, E.2016/12885 ve K.2018/3982 sayılı kararı. Benzer yönde: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 24.1.2019 tarih, E.2017/1220 ve K.2019/703 sayılı kararı

31 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 10.4.2019 tarih, E.2018/1393 ve K.2019/2838 sayılı kararı. Mahal yönünden yeterli sınırlama öngörülmemesi halinde TBK m.445/2 uygulanacağına dair: Yargıtay 11. Hukuk Dairesi 30.3.2016 tarih, E.2015/8396 ve K.2016/3470 sayılı kararı ile 7.2.2019 tarih, E.2017/1636 ve K.2019/959 sayılı kararı

32 M. Tarık GÜLERYÜZ, "İş Hukukunun Emredici Yapısı Işığında Rekabet Yasağı Sözleşmesi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2015, s.340

33 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 16.3.2017 tarih, E.2016/2351 ve K.2017/1598 sayılı kararı



# BİREYSEL İŞ SÖZLEŞMELERİNDE TAHKİM ŞARTININ GEÇERLİLİĞİ

Buket RONA  
Stj. Avukat

## ÖZET

Çalışma hayatında değişen koşullar neticesinde 1475 sayılı İş Kanunu'nun gerekli uyumu yakalayamaması, uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle iş mahkemelerinde artan gereksiz iş yükü ve Türkiye'nin 1932 yılından beri üyesi olduğu Uluslararası Çalışma Örgütü ("ILO")'nün normlarına uyum sağlama zorunluluğu yeni iş kanununun hazırlanmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, ILO'nun 158 sayılı Hizmet İlişisine Son Verilmesi Sözleşmesi'nde yer alan feshin geçersizliğinden doğan bireysel iş uyuşmazlıklarının tahkim yolu ile çözülmesine imkân veren düzenlemesi 4857 sayılı İş Kanunu'nun 20. maddesinde yer almıştır. İlgili İş Kanunu ile tahkim yolunun önü açılmış olsa da Anayasa Mahkemesi'nin kararı ve Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarıyla işçinin korunması ilkesi çerçevesinde tahkim yolu birtakım sınırlamalara tabi tutulmuştur. Ancak üretimde bilginin öneminin sermayenin önüne geçtiği, çalışanların vasıf derecelerinin beden işçiliğinden fikir işçiliğine kaydığı göz ardı edilerek iş hukukuna hâkim olan işçinin korunması ilkesinin katı bir şekilde yorumlanması uygulamada iş hukukunda tahkim yolunu işlevsizleştirmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Bireysel İş Hukuku, İhtiyari Tahkim, Hak Arama Özgürlüğü, İşçinin Korunması İlkesi.

## GİRİŞ

Anayasa'nın 9. maddesi uyarınca yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız Türk mahkemelerindedir. Anayasa'nın ilgili hükmü göstermektedir ki her uyuşmazlık çözümünde esas olan, devlet yargısına başvurulmasıdır. Öte yandan, taraflar devlet yargısına başvurmak yerine uyuşmazlığın esasının özel kişi veya heyet tarafından incelenip karara bağlanmasını, diğer bir deyişle, tahkime başvurmayı kararlaştırabilirler. Belirtmek gerekir ki kanun koyucu bazı hallerde özel kanun hükmü ile taraflar arasındaki uyuşmazlığın çözülmesi için tahkimi zorunlu kılmıştır.<sup>1</sup> Ancak çalışmanın bundan sonraki kısımlarında ele alınacak olan ihtiyari tahkimdir.

Öte yandan, tarafların her uyuşmazlık bakımından devlet yargısına alternatif olarak

tahkim yoluna başvurması mümkün değildir. Bu itibarla, tarafların aralarındaki uyuşmazlığı tahkime götürülebilmesi için söz konusu uyuşmazlığın tahkime elverişli olması gerekmektedir. Her hukuk düzeni, hangi tür uyuşmazlıkların tahkime götürülebileceği konusunda mevzuatta düzenleme yapmakta serbest olsa da esas olarak taraflar üzerinde tasarruf edebileceği uyuşmazlıklar bakımından tahkime başvurabilmektedir. Başka bir deyişle, tarafların dava konusu üzerinde kabul veya sulh yolu ile serbestçe tasarruf edemeyecekleri hallerde tahkim yoluna başvurması mümkün değildir.<sup>2</sup> İş sözleşmesinin tarafları olan sermaye sahibi işveren ile ekonomik ve hukuki yönden işverene bağlı işçi arasındaki eşitsizlik kamu müdahalesini gerektirdiğinden bu hukuk dalında taraflar serbestçe tasarruf edememektedirler.

İş hukukunda, herhangi bir borç ilişkisinden farklı olarak, iş ilişkisinin tarafları arası eşitliksizlikten dolayı işçinin temel haklarının korunmasına gerek duyulduğundan tahkime ihtiyatlı yaklaşmıştır. Türkiye'nin de üye ol-

<sup>1</sup> 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 49. maddesi uyarınca, toplu iş uyuşmazlıklarında sözleşmenin tarafları kanunla gösterilen hakemlere başvurmaya mecburdurlar.

<sup>2</sup> Arslan/Yılmaz/Ayvaz/Hanağası, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2018, s.783

duğu ILO'nun 02.06.1982 tarihinde kabul ettiği ve Türkiye'de 04.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 158 sayılı Hizmet İlişkinine Son Verilmesi Sözleşmesi'nin 8. maddesi uyarınca, "Hizmet ilişkisine haksız olarak son verildiği kanısında olan bir işçinin mahkeme, iş mahkemesi, hakemlik kurulu veya hakem gibi tarafsız bir merci nezdinde itirazda bulunma hakkı vardır."<sup>3</sup> Bu kapsamda, 158 sayılı ILO Sözleşmesi'nin özüne ve AB standartlarına uygun olarak 4857 sayılı yeni İş Kanunu("İK")'nda tahkime ilişkin düzenleme yer almıştır. Bu itibarla, İK m.20 uyarınca; "Arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılamaması hâlinde, son tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren, iki hafta içinde iş mahkemesinde dava açılabilir. Taraflar anlaşılırsa uyuşmazlık aynı sürede iş mahkemesi yerine özel hakeme de götürülebilir." Bu kapsamda, doğrudan doğruya Anayasa Mahkemesi'nde anılan hükmün Anayasa'ya aykırılığı iddiası ile açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi'nin 19.10.2005 tarih ve 2003/66 E., 2005/72 K. sayılı kararı ve Yargıtay'ın yerleşik nitelik kazanmış kararları incelenecektir.

## **1. 1475 SAYILI MÜLGA İŞ KANUNU DÖNEMİNDE TAHKİM**

İş hukuku, işçinin korunması ihtiyacından doğmuş bir hukuk dalı olduğundan işçinin korunması ilkesi hukuk dalının temel ilkelerinden biri olarak yerini almıştır. Bu kapsamda, 1475 sayılı İş Kanunu döneminde Yargıtay, yerleşik içtihadı uyarınca, işçi haklarında gözetilen kamu düzeni ve bu kapsamda Yargıtay'ın denetim imkânının daraltılamayacağı düşüncesinden hareketle iş sözleşmesindeki tahkim şartının işçiyi bağlamayacağına karar vermektedir.<sup>4</sup> Nitekim, sosyal devlet ilkesinin gereği olarak Anayasa'nın 49. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, "Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam

yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır." Bu kapsamda Yargıtay, işverenden aldığı ücret ile yaşamını idame ettiren işçi ile sermaye sahibi işveren arasındaki eşitsizlik nedeniyle İş Kanunu hükümlerinin büyük bir kısmının kamu düzeninden kaynakladığını değerlendirmekteydi. Bu nedenle, Yargıtay'ın iş sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar bakımından sosyal devlet ilkesi gereğince tek denetim makamı olarak iş hukuku mevzuatının sınırlayıcı hükümlerini katı bir şekilde yorumladığı görülmektedir.

Bu dönemde, bireysel iş hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından 1475 sayılı İş Kanunu'nda tarafların tahkime başvurusuna olanak tanıyan hüküm bulunmama ile birlikte 1086 sayılı mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ("HUMK") 518. maddesinin birinci fıkrasında, yalnız iki tarafın iradesine tabi konularda çıkan uyuşmazlıklar bakımından tarafların tahkim yoluna başvurabileceğine yer verilmişti. Ancak Yargıtay, yerleşik içtihadına göre, şirket ortaklarının iş sözleşmesinden doğan işçilik alacakları için uyuşmazlığı hakeme götürmesine ilişkin kararında, iş sözleşmesinden doğan işçilik haklarının kamu düzeni ile ilgili olduğundan ve tarafların tasarruf yetkisinin olmadığından bahisle HUMK'nin 518. maddesi uyarınca işçilik haklarından kaynaklanan uyuşmazlığın tahkime elverişli olmadığına karar vermiştir.<sup>5</sup>

## **2. 4857 SAYILI İŞ KANUNU DÖNEMİNDE TAHKİM**

Bireysel iş uyuşmazlıklarında tahkim yolunun Yargıtay kararları ile kapatıldığı 1475 sayılı Kanun döneminde, 1995 yılında yürürlüğe giren ILO 158 sayılı Hizmet İlişkinine Son Verilmesi Sözleşmesi'nin öngördüğü koşulların uygulanması ve AB müktesebatının iç hukuka aktarılması bakımından<sup>6</sup> atılan adım sonucun-

3 Uluslararası Çalışma Örgütü, "Türkiye'nin Onayladığı ILO Sözleşmeleri", Erişim tarihi: 18 Aralık 2020 <https://www.ilo.org/ankara/conventions-ratified-by-turkey/>

4 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.11.1965 tarih ve E.1964/9-634 K.1965/405 sayılı kararı; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 09.03.1987 tarih E. 1987/2458 K. 1987/2774 sayılı kararı; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 21.05.1992 tarih ve E. 1992/5081 K.1992/5366 sayılı kararı

5 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 21.05.1992 tarih ve E. 1992/5081 K.1992/5366 sayılı kararı

6 Devlet Planlama Teşkilatı Avrupa Birliği ile İlişkiler Genel Müdürlüğü, "Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin

da 2003 yılında yeni İş Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu doğrultuda, 4857 sayılı İş Kanunu'na getiren yeni düzenleme ile bireysel iş hukukundan doğan uyuşmazlıklarında tahkim yoluna gidilmesinin önü açılmıştır. Böylece, bireysel iş uyuşmazlıklarında tahkim yoluna ilişkin düzenleme, İK'nın 20. maddesinin ilk fıkrasında yer almıştır. Ancak Yargıtay, yerleşik içtihatları gereğince, "İş Güvencesi yasası olarak bilinen İş Kanunu'ndan doğacak ihtilafların özel hakeme götürüleceğinin kararlaştırıldığı hükmüne yer verilmiştir. Özel hakem şartını içeren bu belgenin karşılıklı taraf iradeleri ile gerçekleştirildiğini kabul etmenin olanağı yoktur. Maddi ve hukuki bu olgulara göre, görevsizlik kararı verilmesi hatalıdır. İşin esasına girilerek sonuca gidilmesi gerekir." şeklindeki değerlendirmesiyle uygulamada tahkim yolunu işlevsiz hale getirmektedir.<sup>7</sup>

Öte yandan, İş Kanunu'nda yer alan yeni düzenleme ile tahkim yolu, hak arama hürriyetine getirilen bir sınırlama olarak nitelendirilmekteydi. İş Kanunu'nun 20. maddesinin ilk halinde yer alan düzenleme uyarınca, tarafların özel hakeme gitmek için anlaşmaları halinde ve toplu iş sözleşmesinde yer verilecek tahkim şartı ile iş sözleşmesinin feshinin geçersizliğine ilişkin bireysel nitelikteki iş uyuşmazlıklarının tahkime götürülmesi mümkündür. Hiç şüphesiz ki iş mahkemelerin artan iş yükü nedeniyle iş davalarının sonuçlanmasının gecikmesi, hak arama hürriyetini ve adil yargılanma hakkını zedelemekteydi. Nitekim, anılan maddenin gerekçesinde, 158 sayılı Hizmet İlişkinine Son Verilmesi Hakkında ILO Sözleşmesi'ne paralel bir şekilde düzenlendiği ve iş mahkemelerinin çok fazla olan dava yükünü azaltmak amacıyla toplu iş sözleşmesi taraflarının öngörmesi veya bireysel iş hukuku bakımından işçi ile işverenin anlaşması durumunda uyuşmazlığın özel hakeme götürülebileceği ifade edilmiştir.<sup>8</sup> Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin 24.II.2007 tarihli

Resmî Gazete'de yayımlanan 19.IO.2005 tarihli kararı ile anılan hüküm kısmen iptal edilmiştir. Söz konusu iptal neticesinde, "toplular iş sözleşmesinde hüküm varsa" ifadesi iptal edilmiş olup toplu iş hukuku bakımından maddenin uygulanma alanı daraltılırken bireysel iş hukuku uyuşmazlıklarında tahkim yolu geçerliliğini korumaktadır. Anayasa Mahkemesi, bireysel iş hukuku bakımından işçi ve işverenin anlaşarak feshin geçersizliği konusunda tahkime başvurularını, kişinin yargı yerini belirleme serbestisi çerçevesinde hak arama özgürlüğünün kapsamı dahilinde görmüş olup Anayasa'ya aykırı bulmamıştır.<sup>9</sup>

Anayasa Mahkemesi, işçinin uyuşmazlığı tahkime götürülmesi konusunda işveren ile anlaşabilmesinin mümkün olduğunu ve bunun yalnızca kendi iradesine dayandığını kararında değerlendirir de Yargıtay'ın yerleşik kararları uyarınca tahkim yargılaması belli sınırlamalara tabi tutulmuştur.

## 2.1.Uyuşmazlık Konusu Bakımından

İş Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca, feshin geçersizliği, işe iade, iş güvencesi tazminatı ve boştaki geçen süre için ücret alacağı hususlarında taraflar tahkim yoluna başvurabilmektedir. İş hukuku mevzuatında, iş ilişkisinden doğan diğer uyuşmazlık konuları bakımından tarafların tahkime başvurabileceğine ilişkin düzenleme yer almamaktadır. Bu kapsamda Yargıtay, yerleşik nitelik kazanmış kararlarında yer alan, "İş güvencesi hükümleri dışında, İş Kanunu'nda işçilik alacakları ile ilgili tahkim şartı öngörülmediğinden, antrenör veya teknik direktör ile işveren arasındaki uyuşmazlıkların çözümü için, açık yasa düzenlemesi dışında bağlı bulunduğu federasyonun yönetmelik veya genelge ile özel hukuk kurulu ve tahkim kurulu öngörmesi, iş mahkemesinin görevini ortadan kaldırmayacaktır."<sup>10</sup> şeklindeki değerlendirmesi ile tahkim

2003 Yılı İlerleme Raporu", Erişim Tarihi: 18 Aralık 2020

[https://www.ab.gov.tr/files/AB\\_Iliskileri/AdaylikSureci/İllerlemeRaporlari/Turkiye\\_Illerleme\\_Rap\\_2003.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/İllerlemeRaporlari/Turkiye_Illerleme_Rap_2003.pdf)

7 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 07.09.2005 tarih ve E.2005/24043 K.2005/28886 sayılı kararı

8 İş Kanunu Tasarısı ve Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler Komisyonu Raporu, Erişim tarihi: 18.12.2020 <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss73m.htm>

9 Anayasa Mahkemesi'nin 19.IO.2005 tarih ve 2003/66 E., 2005/72 K. sayılı kararı

10 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 02.12.2010 tarih ve E.2012/45651, K.2012/35814 sayılı kararı; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 22.03.2004 tarih ve E.2004/5846, K.2004/5621 sayılı kararı; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 03.02.2005 tarih E.2005/716, K.2005/3068

yargılaması yalnızca iş güvencesi hükümleri ile sınırlandırılmıştır.

## 2.2. Tahkim Sözleşmesinin Zamanı Bakımından

İş hukuku mevzuatında, tarafların tahkim yoluna başvurmayı ne zaman kararlaştırması gerektiğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Yargıtay'ın yerleşik içtihadı uyarınca, işveren karşısında mali yönden güçsüz işçinin iş sözleşmesinde tahkim şartına karar verirken iradesinin sakatlandığından bahisle iş sözleşmesinde yer alan tahkim kaydının geçersiz olduğuna karar verilmektedir. Bu kapsamda, iş hukukuna hâkim olan işçiyi koruma ilkesi gereğince, ancak iş sözleşmesinin feshinden sonra yapılan tahkim sözleşmesinin geçerli olduğu değerlendirilmektedir. Bu itibarla, iş hukuku uyuşmazlıklarında tahkim yolu, yalnızca mevcut uyuşmazlıklar bakımından mümkün olacağından Yargıtay'ın uygulaması 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ("HMK")'nun 412. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "*Tahkim sözleşmesi, tarafların, sözleşme veya sözleşme dışı bir hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların tamamı veya bir kısmının çözümünün hakem veya hakem kuruluna bırakılması hususunda yaptıkları anlaşmadır.*" hükmüne açıkça aykırılık teşkil edecektir. Ancak henüz doğmamış iş uyuşmazlıklarının ihtiyari tahkim yoluyla çözümlenmeye uygun olmadığı kabul edilmektedir.

Bu bağlamda, Yargıtay kararında "*İşe iade davalarının özel hakeme götürülmesi anlaşması, ancak fesihten sonra yapılması halinde geçerli olur. Ekonomik açıdan zayıf olan işçinin sözleşme sırasında kararlaştırılan özel hakem anlaşmasını özgür iradesiyle imzaladığı kabul edilemez. Özel hakem anlaşması 21.07.2005 tarihinde yapılmış ve fesih 03.10.2007 tarihinde yapıldığına göre, verilen görevsizlik kararı ve özel hakem anlaşması geçersiz olduğundan*"<sup>11</sup> şeklindeki değerlendirmesi ile tahkim şartının geçersiz olduğuna karar vermiştir.

Öte yandan, Yargıtay kararına konu olan

somut olayda, "Somut uyuşmazlıkta, öncelikle tahkim şartını içeren belge, fesih bildirim belgesi ile aynı tarihte düzenlenmiştir. İşçi, halen bu tarihte işverenin denetimi altındadır. Bu nedenle tahkim şartını içeren bu belgenin fesihden sonra düzenlendiğinden söz edilemez."<sup>12</sup> şeklindeki değerlendirmesi ile fesih tarihiyle eş zamanlı tahkim sözleşmesinin dahi geçersiz olduğuna karar vermiştir.

## SONUÇ

İşçinin korunmasını esas alan 4857 sayılı İş Kanunu'nda iş sözleşmelerinden doğacak olan uyuşmazlıklar bakımından sözleşme yapma serbestisi ileri sürülerek tahkim yoluna başvurulmasına ilişkin çalışmalara günümüzde hâlâ ihtiyatlı yaklaşılmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin tahkimin hak arama özgürlüğünün ihlâlini teşkil etmediğine ilişkin kararı dikkate alındığında, tahkim kurumunun iş ilişkisinin zayıf olan tarafı işçi bakımından katkıları yadsınamaz. Şüphesiz ki devlet yargısına kıyasla tahkim yolu daha maliyetli olsa da işçi, işçilik haklarına ve uyuşmazlığın çözümünün getireceği mali kazançlara daha kısa sürede ulaşabilecektir. Öte yandan, tarafları hakeme başvurmadan önce düşünmeye sevk eden tahkim yolu, iş mahkemelerinin de gereksiz iş yükünü azaltacaktır.

Ancak, iş hukuku mevzuatında yer alan düzenleme uyarınca, yalnızca işe iadeye ilişkin uyuşmazlıklar ile sınırlı tutulan tahkim yoluna Yargıtay'ın yerleşik içtihatları ile konu ve zaman bakımından sınırlamalar getirilmiştir. Tahkim, 01.01.2018 tarihinde başvuru zorunlu tutularak dava şartı haline getirilen arabuluculuk ile kıyaslandığında Yargıtay'ın tahkime dair gerekçesinde tutarsızlıklar olduğu söylenebilecektir. Uygulamada arabulucuya başvuran taraflar arasında işçilik haklarının zorunlu olarak pazarlık konusu yapıldığı ve arabuluculuğun yalnızca işe iade davaları ile sınırlı olmadığı göz önünde bulundurulduğunda tahkim yargılamasının yalnızca işe iade davaları ile si-

sayılı kararı

<sup>11</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 03.11.2008 tarih ve E.2008/5830, K.2008/29774 sayılı kararı; Yargıtay 22. Hukuk Dairesi 20.09.2011 tarih ve E.2011/215, K.2011/955 sayılı kararı

<sup>12</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 25.2.2013 tarih ve E.2013/1773, K.2013/6664 sayılı kararı.

nırlı tutulmasının isabetli olduğunu söylemek oldukça güçtür.

İlaveten, hayatın olağan akışına aykırı olarak tarafların iş sözleşmesini feshettiği tarihten sonraki bir tarihte tahkim sözleşmesinin yapılmasını beklemek, taraflara tanınan tahkim yoluna başvuru hakkının özüne aykırılık teşkil etmektedir. Günümüzde, işçi sınıfı yeni bir boyut kazanırken işçi sınıfının yalnızca fabrika tipi sanayi tesislerinde çalışan ücretli, erkek, mavi yakalı emekçiler olarak ele alınmadığı ve eğitim ve ücret düzeyi yüksek olan beyaz yakanın yanında kurumsal alanlarda yer alan bilgi işçileri olarak adlandırılan altın yaka ve çevre, enerji verimliliği ve yenilenebilir enerji yatırımlarında istihdam edilen yeşil yaka sınıfı da işçi sınıfında yer almaktadır.<sup>13</sup> Öte yandan, gelişen teknoloji, değişen ihtiyaçlar ve şirketlerin bu değişime ayak uydurarak büyüme isteği nedeniyle işyerinin bütününün yönetim yetkisinin tek elde toplanmadığı yaygın olarak yönetim kadrolarının çalışma hayatına girdiği görülmektedir. Bu kapsamda, her iş sözleşmesinin tarafı olan işçinin işverenin baskısı altında olduğuna ilişkin olan geleneksel yorumun tahkimi işlevsiz kıldığı ortadadır.<sup>14</sup>

Önemle belirtmek gerekir ki işçi lehine yorum ilkesi, maddi hukuk ilkesi olup yargılama hukuku ilkesi değildir.<sup>15</sup> Usul hukukunda adil yargılanma ve tam eşitlik ilkelerinin hâkim olduğu göz önünde bulundurulduğunda işçi lehine yorum ilkesi gereğince iş mahkemeleri nezdinde yapılacak olan yargılamanın tahkim yargılamasına kıyasla işçi lehine olduğu şeklindeki yorumların isabetli olduğunu söylemek güçtür.

13 Eriş/Özmen/Bayam, "Is Blue-White Collar Era Over? An Overview About Alternative Collar Colors in Workplace", Erişim Tarihi: 18 Aralık 2020

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1097758>

14 Asiye Şahin Emir, "İş Sözleşmesinde Yer Alan Tahkim (Özel Hakem) Şartının Geçerlilik Sorunu" Erişim tarihi: 18 Aralık 2020 <https://doi.org/10.33717/deuhfd.793086>

15 Ömer Ekmekçi, *Yeni İş Mahkemeleri Kanunu Üzerine Toplantısı* (23 Aralık 2017), *On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018*, s. 134





# FRANSIZ VERİ KORUMA OTORİTESİ'NİN ÇEREZLERE İLİŞKİN GOOGLE VE AMAZON KARARLARININ İNCELENMESİ

**Ayşe Ülkü SOLAK**  
Ortak, Avukat, Şirketler Huku-  
ku-Birleşme ve Devralmalar, Kişisel  
Veriler ve Fikri Mülkiyet

**Tuğçe GELİR**  
Kıdemli Avukat

**Selim DOĞAN**  
Avukat

## ÖZET

Günümüzde çok geniş bir düzlemde kendine yer bulan ve bireylerin yaşamlarındaki öncü rolü her geçen gün artan internet, aynı zamanda dijitalleşen dünyamızın en yüksek getiri sağlayan pazarlama platformlarından biri haline gelmiştir. İnternet üzerinden elde edilen kazançlarda önemli bir pay sahibi olan reklamcılık faaliyetlerinin en etkin biçimde gerçekleştirildiği yöntemlerden biri de kuşkusuz ki çerezler ve sair takip teknolojilerinin kullanımudur. Bununla birlikte, söz konusu teknolojilerin kullanımının, kullanıcıların hareket ve alışkanlıklarının izlenmesini gerektirmesi nedeniyle söz konusu uygulamalar son yıllarda kişisel verilerin korunması bakımından endişe ve tartışmalara konu olmaktadır. Zira gelişen teknolojiler, sosyal uzlaş gerektiren mevzuat hazırlıklarının aksine herhangi bir konsensusa ihtiyaç duymadan, çok daha hızlı yol katederek hukuku geride bırakmaktadır. Bu doğrultuda, teknolojinin nüfuz ettiği alanlar bakımından hukuki çerçevenin net olarak çizilememiş olması, belirsizliklere ve uygulama farklılıklarına yol açabilmektedir. Fransız Veri Koruma Otoritesi'nin çerez kullanımına ilişkin Google ve Amazon şirketleri hakkında 10 Aralık 2020 tarihinde verdiği kararların, uygulama bakımından yol gösterici nitelik teşkil etmesi gerekçesiyle, söz konusu kararlar bu makalemizde detaylı şekilde ele alınmıştır. Çerez ve sair takip teknolojilerinin her geçen gün gelişmesi ve kullanımının yaygınlaşması, konunun ilerleyen günlerde de gerek Avrupa Birliği üye ülkelerinin gerek ise ülkemizin kişisel verilerin korunması hukuku uygulamaları bakımından gündemde kalmaya devam edeceğine işaret etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** GDPR, Kişisel Verilerin Korunması, Çerezler, CNIL, Google, Amazon.

## GİRİŞ

Dijital dönüşüm ile birlikte reklamcılık sektörüne ilişkin faaliyetlerin neredeyse tamamı, bireylerin günlük hayatında önemli bir yere sahip çevrimiçi mecralara taşınmış durumdadır. İnternet üzerinden elde edilen kazançlarda önemli bir pay sahibi olan reklamcılık faaliyetlerinin en etkin biçimde gerçekleştirildiği yöntemlerden biri de kuşkusuz çerezler ve sair takip teknolojilerinin kullanımudur.

Çerezler (cookies), bilgisayar, akıllı telefon, tablet ve benzeri cihazlara yerleştirilen ve taramacı tarafından kaydedilen küçük metin dosyaları olarak tanımlanabilecektir. Çerezler, takma isimli olsalar veya bir kişiyi doğrudan tanımlamasalar dahi, diğer bilgiler ile birleştirilerek bir

kişiyi belirlenebilir kıldıkları takdirde kişisel veri olarak kabul edilmektedirler. Kullanım amaçları bakımından çerezleri, (i) sayfalarda gezinme ve güvenli alanlara erişim gibi temel işlevleri etkinleştirerek çevrimiçi mecraları kullanılabilir hale getirmeye yardımcı olan zorunlu çerezler, (ii) tercih edilen dil, kullanıcı adı, şifre veya erişim sağlanan bölge gibi çevrimiçi mecralardaki davranış ve görünümü değiştiren bilgilerin hatırlanmasını sağlayan işlevsel amaçlı çerezler, (iii) çevrimiçi mecraların performanslarının iyileştirilebilmesi için kullanıcıların ziyaret ve trafik bilgilerinin takip edilmesini ve ölçümlenmesini sağlayan analiz çerezleri ve (iv) ziyaret edilen sayfaları ve ürünleri / hizmetleri takip etmeye ve bu kapsamda kullanıcıların tercih ve beğenilerine uygun kişiye özel içerikler sunulmasına imkân sağlayan pazarlama / hedefleme çerezleri olarak sınıflandırmak mümkündür. Uygulamada çerezler ayrıca saklanma süreleri ve kaynaklarına göre de farklı şekillerde kategorize edilebilmekte ve isimlendirilebilmektedir.

Kullanıcıların hareket ve alışkanlıklarının izlenmesini gerektirmesi nedeniyle çerez kullanımının, özel hayatın gizliliğinin korunması bakımından doğan endişelerin giderilmesi adına regüle edilme ihtiyacı doğmuştur. Bu kapsamda, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi tarafından Avrupa Birliği ("AB") üye devletlerinin konuya ilişkin mevzuat düzenlemelerini yeknesaklaştırmak amacıyla kişisel verilerin korunması hakkında genel ve çerçeve düzenleme niteliğindeki 24 Ekim 1995 tarihli ve 95/46/AT sayılı Direktif ("Mülga Direktif") kabul edilmiştir. Öte yandan, sektörel bazlı özel düzenlemelere duyulan ihtiyaç ile birlikte Mülga Direktif esas alınarak, kamuoyunda çerez yasası olarak da bilinen, AB üye ülkelerinin iç hukuklarına aktarılmak üzere elektronik haberleşme sektöründe kişisel verilerin işlenmesi ve özel hayatın gizliliğinin korunmasına ilişkin 12 Temmuz 2002 tarihli ve 2002/58/AT sayılı Direktif<sup>2</sup> ("E-Gizlilik Direktifi") kabul edilmiştir. Takip eden süreçte, gelişen teknolojiler ile birlikte küresel veri aktarımı büyük bir ivme kazanmış ve bunun neticesinde bireylerin kendi verileri üzerinde tam kontrol sağlamalarına yönelik endişe ve ihtiyaçlar giderek artmıştır. Bu doğrultuda, AB genelinde açık ve yeknesak hukuksal çerçevenin çizilmesi, dijital tek pazar hedefine ulaşılması ve inovasyon ile istihdam teşvikinin sağlanması amaçlarıyla artık işlevini yitiren Mülga Direktif yerine tüm AB üye ülke

mevzuatları bakımından doğrudan bağlayıcı nitelikte bir düzenleme olarak 27 Nisan 2016 tarihli ve 2016/679 sayılı Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü<sup>3</sup> ("GDPR") kabul edilmiş ve kişisel verilerin korunması alanındaki bu reform düzenleme 25 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Benzer şekilde, GDPR'a duyulan ihtiyaçla paralel şekilde E-Gizlilik Direktifi'nin gelişen teknolojiler bakımından yetersiz kalması ve AB üye ülkelerindeki iç mevzuat düzenlemeleri ile uygulamaların yeknesaklaştırılması adına Avrupa Komisyonu<sup>4</sup> tarafından E-Gizlilik Direktifi yerine geçmek üzere yeni bir tüzük teklifi hazırlanmış ve 10 Ocak 2017 tarihinde ilan edilerek görüşe sunulmuştur<sup>5</sup>. İlgili taslak üzerindeki yoğun çalışmalar devam etmektedir<sup>6</sup>.

Çerez kullanımına ilişkin anılan mevzuat düzenlemelerinin uygulamaya alınması bakımından belirsizliklerin giderilmesi, iyi uygulama örneklerinin ortaya konması ve ilgili mevzuat düzenlemelerinin tek bir hukuki düzlemde birleştirilmesi adına Avrupa Veri Koruma Kurulu<sup>7</sup> ("EDPB") ve üye devletlerin veri koruma otoriteleri tarafından çeşitli rehber dokümanlar hazırlanmakta ve söz konusu otoriteler tarafından ilgili yükümlülükler aykırı uygulamalardan ötürü yaptırım kararları verilebilmektedir. Bu kapsamda, uygulamaya yön veren yakın tarihli önemli referans

1 Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=EN>

2 Directive 2002/58/EC of the European Parliament and of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0058&from=EN>

3 Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://gdpr-info.eu/>

4 European Commission, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, [https://ec.europa.eu/info/index\\_en](https://ec.europa.eu/info/index_en)

5 European Commission, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of The Council concerning the respect for private life and the protection of personal data in electronic communications and repealing Directive 2002/58/EC (Regulation on Privacy and Electronic Communications) COM/2017/010 final - 2017/03 (COD), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0010>

6 Proposal for a Regulation of The European Parliament and of The Council concerning the respect for private life and the protection of personal data in electronic communications and repealing Directive 2002/58/EC (Regulation on Privacy and Electronic Communications) COM/2017/010 final - 2017/03 (COD), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0010>

7 Mülga Direktif döneminde çalışmalarını sürdüren Madde 29 Çalışma Grubu'nun (Article 29 Working Party) yerine geçmek üzere kurulmuştur. Daha fazla bilgi için bkz. the European Data Protection Board, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, [https://edpb.europa.eu/about-edpb/about-edpb\\_en](https://edpb.europa.eu/about-edpb/about-edpb_en)

kararlardan biri de çerezlere ilişkin onayın nasıl temin edilmesi gerektiğine ilişkin Avrupa Birliği Adalet Divanı("ABAD")'nın<sup>8</sup> 1 Ekim 2019 tarihli ve C-673/17 sayılı Planet 49 kararıdır<sup>9</sup>. ABAD söz konusu kararında, uygulamada çok yaygın şekilde kullanılan, önceden işaretlenmiş onay kutularının veya kullanıcının sessiz kalmasının zımni rıza olarak kabul edildiği uygulamaların (örn. bu internet sitesini kullanmaya devam ederek gizlilik politikamıza onay vermiş sayılmaktasınız), çerez verilerinin işlenmesi için yeterli olmadığına ve ilgili işleme faaliyetlerinin kullanıcıların aktif iradesi ile verilen onaylarına tabi olduğuna hükmetmiştir.

Öte yandan, AB üye ülkelerinin veri koruma otoriteleri tarafından alınan kararlar yol gösterici şekilde konuya ışık tutmaya devam etmektedir. Çerezlerin kullanımına ilişkin doğru uygulamanın tespiti bakımından oldukça belirleyici nitelikte, güncel ve kamuoyunda da epey yankı uyandıran, Fransız Veri Koruma Otoritesi'nin<sup>10</sup> ("CNIL") Google Limited Liability Company ve Google Ireland Limited (birlikte "Google" olarak anılacaklardır) hakkında vermiş olduğu 7 Aralık 2020 tarihli ve SAN-2020-012 sayılı karar<sup>11</sup> ile Amazon Europe Core ("Amazon") hakkında vermiş olduğu 7 Aralık 2020 tarihli ve SAN-2020-013 sayılı karar<sup>12</sup>, bu makalemiz kapsamında Mülga Direktif, E-Gizlilik

Direktifi ve GDPR hükümleri çerçevesinde detaylı şekilde incelenecektir.

## 1.GOOGLE VE AMAZON KARARLARINA DAİR İNCELEME

Fransa'da çerez kullanımına ilişkin düzenlemeler genel itibarıyla E-Gizlilik Direktifi hükümlerinin Fransız iç hukukuna aktarıldığı 78-17 sayılı Fransız Veri Koruma Kanunu<sup>13</sup> ("FVKK") ile bağlayıcı olmamakla beraber ilgili kanunun çerezlere yönelik maddelerinin uygulanması bakımından veri sorumlularına pratik öneriler sunan rehber mahiyetindeki kurallardan ibarettir. GDPR'ın yürürlüğe girmesiyle birlikte FVKK'nın çerezlere ilişkin 82. madde hükümleri değişmeden kalırken CNIL, uygulamaya şekil veren rehberlerini GDPR ile güçlendirilen rıza mekanizmasını da dikkate alarak revize etmiştir. Bu kapsamda CNIL, 18 Temmuz 2019 tarihinde çerezler ve benzer teknolojilerin kullanımına ilişkin yeni kılavuzlar<sup>14</sup> yayımlamış ve GDPR'ın izin gereksinimleri uyarınca artık muteber olmayan 5 Aralık 2013 tarihli çerezlere ilişkin kılavuzunu ("2013 Tarihli Kılavuz") yürürlükten kaldırmıştır. Takiben, kullanıcıların cihazlarında zorunlu olmayan çerez bilgilerini ve benzer teknolojileri yönetebilmeleri adına onay alınmasına yönelik pratik yöntemlere ilişkin önerilerini içerir kılavuzların revize edilmiş versiyonlarını<sup>15</sup> 1 Ekim 2020 tarihinde yayımlamıştır. CNIL, söz konusu kurallara uyum

8 Court of Justice of the European Union, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, [https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice\\_en](https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_en)

9 Court of Justice of the European Union, 1 October 2019, Case C-673/17, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62017CA0673&rid=4>

10 Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.cnil.fr/fr/fonctionnement-de-la-cnil>

11 Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés, Délibération de la formation restreinte no SAN-2020-012 du 7 décembre 2020 concernant les sociétés GOOGLE LLC et GOOGLE IRELAND LIMITED, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/cnil/id/CNILTEXT000042635706>

12 Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés, Délibération de la formation restreinte no SAN-2020-013 du 7 décembre 2020 concernant la société AMAZON EUROPE CORE, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/cnil/id/CNILTEXT000042635729>

13 Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT00000886460/2020-12-25/>

14 Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés, Deliberation n° 2019-093 of July 4, 2019 adopting guidelines relating to the application of article 82 of the law of January 6, 1978 amended to read or write operations in a user's terminal (in particular cookies and other tracers) (corrigendum), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038783337>

15 Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés, Cookies et autres traceurs : la CNIL publie des lignes directrices modificatives et sa recommandation, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.cnil.fr/fr/cookies-et-autres-traceurs-la-cnil-publie-des-lignes-directrices-modificatives-et-sa-recommandation>

bakımından altı aylık bir geçiş dönemi süresi tanıyacağını, bu geçiş döneminden sonra yeni kuralları uygulamak için denetimler yapacağını ve ancak özellikle gizlilik hakkını ciddi şekilde ihlâl eden haller bakımından denetim hakkını saklı tuttuğunu açıkça duyurmuştur. Ayrıca CNIL, çerezlere ilişkin önceki kurallar bakımından ihlâlleri araştırmaya devam edeceğini belirtmiştir. Nitekim CNIL, yukarıda anılan kararlara yönelik yaptığı basın açıklamalarında<sup>16</sup>, Google ve Amazon'a yönelik yaptırımlarının GDPR öncesinde var olan yükümlülük ihlâllere yönelik olduğunu ve söz konusu yaptırımların yeni kılavuzlar kapsamında düzenlenen yükümlülükler ile ilişkili olmadığını vurgulamıştır.

Amazon ve Google kararlarının her ikisinde de ilgili şirketler tarafından, diğer itirazlarının yanı sıra, özellikle aşağıdaki ortak hususlar bakımından çeşitli itirazlar öne sürülmüştür. CNIL tarafından ise, söz konusu itirazlar hakkında uygulanabilir mevzuat hükümlerine ve yetkili otorite kararlarına atıf yapılarak aşağıdaki şekilde detaylı açıklamalar yapılmıştır.

### 1.1. CNIL'in Maddi ve Bölgesel İnceleme Yetkisi Hakkında

Amazon ve Google tarafından çerez uygulamaları ile E-Gizlilik Direktifi arasındaki ayrılmaz doğal ilişki ve E-Gizlilik Direktifi'nin sınır ötesi işleme faaliyetleri bakımından herhangi bir özel düzenleme ihtiva etmemesi göz önünde bulundurularak, kişisel verilerin korunması ve serbest dolaşımı hakkında burada GDPR hükümlerinin uygulanması gerektiği ve bu kap-

samda GDPR ile tesis edilen ve yetkili otoriteler arasında işbirliğini düzenleyen 'tek durak noktası mekanizması' (one-stop-shop mechanism)<sup>17</sup> çerçevesinde şirketlerin çerez uygulamalarının incelenmesi ve ilgili şirketler hakkında yaptırım uygulanması bakımından CNIL yerine şirket merkezlerinin bulunduğu ülkelerdeki sırasıyla, Lüksemburg Veri Koruma Otoritesi<sup>18</sup> ile İrlanda Veri Koruma Otoritesi'nin<sup>19</sup> yetkili olduğu iddia edilmiştir.

İlgili iddialara yönelik olarak CNIL, çerez uygulamalarının hem E-Gizlilik Direktifi'nin hem de GDPR'ın maddi kapsamında olduğunu ve bu nedenle her iki düzenlemenin birlikte incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu doğrultuda, E-Gizlilik Direktifi'nin madde 1/2 hükmü incelendiğinde, E-Gizlilik Direktifi'nin Mülga Direktif'in amaçlarını özelleştiren ve tamamlayan bir düzenleme olduğu ve takiben GDPR'ın yürürlüğe girmesi ile birlikte GDPR'ın 93. maddesi uyarınca Mülga Direktif'e yapılan referansların GDPR hükümlerine yapılmış sayılacağı açıklanmıştır. CNIL tarafından ayrıca, E-Gizlilik Direktifi'nde GDPR ile aynı amaçları hedefleyen özellikli düzenlemeler bakımından GDPR'ın uygulanmayacağı<sup>20</sup> ve bu hususun GDPR'ın 173. giriş hükmünde açıkça belirtildiği vurgulanmıştır<sup>21</sup>. Ek olarak, E-Gizlilik Direktifi'nin 15. madde hükümleri ile üye devletlere, E-Gizlilik Direktifi'nin uygulanması bakımından oluşturulan ulusal mevzuat düzenlemelerine aykırılık durumlarında cezai yaptırımlar da dahil tüm yaptırımlar hakkında karar verme yetkisi tanındığı belirtilmiştir. E-Gizlilik Direktifi ile tanınan yetki kapsamında, E-Gizlilik Direktifi hükümleri, FVKK'nın madde 16, 20/3

<sup>16</sup> Konu hakkındaki basın açıklamaları için bkz: Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.cnil.fr/en/cookies-financial-penalty-35-million-euros-imposed-company-amazon-europe-core>, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.cnil.fr/en/cookies-financial-penalties-60-million-euros-against-company-google-llc-and-40-million-euros-google-ireland>

<sup>17</sup> Tek durak noktası mekanizması, sınır ötesi işleme hallerinde veri koruma otoriteleri arasındaki işbirliğini temin etmeyi hedeflemekte ve GDPR'ın 127. giriş hükmü doğrultusunda yetkili veri koruma otoritesi olarak hareket etmeyen her bir veri koruma otoritesinin, birden fazla üye devlette yerleşik veri sorumlusuna veya veri işleyene ilişkin yerel vakaları ele alma konusunda yetkin olmalarını gerektirmektedir.

<sup>18</sup> Commission nationale pour la protection des données, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020, <https://cnpd.public.lu/fr/commission-nationale/organisation.html>

<sup>19</sup> An Coimisiún um Chosaint Sonraí Data Protection Commission, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020, <https://www.data-protection.ie/ga/who-we-are>

<sup>20</sup> Bu husus, ABAD'ın 1 Ekim 2019 tarihli Planet 49 kararı ile onaylanmıştır.

<sup>21</sup> Söz konusu giriş hükmü uyarınca GDPR ve E-Gizlilik Direktifi arasındaki ilişkinin netleştirilmesi amacıyla E-Gizlilik Direktifi'nin bu doğrultuda tadil edilmesi gerekmektedir.

ve 82 hükümleri ile Fransız iç hukukuna aktarılmış ve bu kapsamda Fransa sınırları içerisinde erişim sağlayan kullanıcılara yönelik çerez uygulamalarının incelenmesi ve FVKK yahut GDPR hükümlerine aykırılık halinde yaptırım uygulanması bakımından CNIL yetkilendirilmiştir.

Tek durak noktası mekanizmasının uygulanabilirliği hakkında CNIL tarafından ayrıca, EDPB'nin özellikle veri koruma otoritelerinin yetkileri ile görevlerine ilişkin görüşüne<sup>22</sup> atıfta bulunularak, ilgili görüşte GDPR'ın işbirliği ve tutarlılık başlıklı yedinci bölümünde veri koruma otoritelerine sunulan işbirliği ve tutarlılık mekanizmalarının yalnızca E-Gizlilik Direktifi'nde özel bir düzenleme bulunmayan hallerde GDPR kapsamındaki genel işleme faaliyetlerine uygulanacağı ve fakat E-Gizlilik Direktifi'nde yer alan hükümlerin icrası ile E-Gizlilik Direktifi hükümlerinin üye ülke iç hukuklarına aktarımı bakımından uygulanmayacağını açıkça belirtildiğinin altı çizilmiştir. CNIL ayrıca, GDPR'ın 173. giriş hükmü uyarınca E-Gizlilik Direktifi ile GDPR arasındaki ilişkinin açıklığa kavuşturulması ve düzenlemeler arasındaki uyumluluğunun temini amaçlarıyla E-Gizlilik Direktifi'nin tadiline ilişkin yaklaşık üç yıldır süregelen muhtelif tartışmalara da referans vererek, GDPR'da düzenlenen tek durak noktası mekanizmasının E-Gizlilik Direktifi hükümleri bakımından uygulanmayacağını belirtmiştir.

Sonuç olarak, anılan gerekçelerle CNIL tarafından (i) çerezler vasıtasıyla gerçekleştirilen okuma ve yazma faaliyetleri bakımından

FVKK'nın 82. madde hükümlerinin uygulanması gerektiği ve ilgili düzenlemeye aykırılıklar kapsamında Fransız yasa koyucunun kontrol ve yaptırım mercii olarak CNIL'i yetkilendirdiği ile (ii) çerezler vasıtasıyla elde edilen kişisel verilerin takip eden kullanımları (ikincil işleme faaliyetleri) bakımından tek durak mekanizması da dahil GDPR hükümlerinin uygulanabileceği hususları açıklığa kavuşturularak, çerezlere yönelik birincil ve ikincil işleme faaliyetleri bakımından uygulanacak düzenlemeler bakımından ikili bir ayırımı gidilmiştir.

Bölgesel inceleme yetkisine ilişkin olarak ise CNIL, E-Gizlilik Direktifi'nde bölgesel yetkiye ilişkin açık bir düzenleme bulunmadığını ve bu nedenle E-Gizlilik Direktifi çatısı altında düzenlenen hususlar bakımından iç hukukta FVKK'nın uygulanacağını belirtmiştir. Bu doğrultuda CNIL, bölgesel kapsamı düzenleyen FVKK'nın madde 3/1 hükmü uyarınca, GDPR kapsamındaki işleme faaliyetlerine ilişkin GDPR hükümlerine hanel gelmeksizin, Fransa topraklarındaki veri sorumlusu veya veri işleyen kuruluşların faaliyetleri çerçevesinde, ilgili faaliyetlerin Fransa'da gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakılmaksızın, yürütülen kişisel veri işleme faaliyetlerine FVKK hükümleri uygulanacağından, bölgesel inceleme yetkisine yönelik savunmaları da yerinde bulmamıştır.

Bu noktada CNIL, FVKK'nın madde 3/1 hükmü uyarınca (i) Fransa topraklarındaki bir veri sorumlusu kuruluşunun mevcudiyeti<sup>23</sup> ile (ii) bu kuruluş tarafından gerçekleştirilen veri işleme faaliyetlerinin mevcudiyeti<sup>24</sup> kriterlerinin bir

22 The European Data Protection Board, *Opinion 5/2019 on the interplay between the ePrivacy Directive and the GDPR, in particular regarding the competence, tasks and powers of data protection authorities Adopted on 12 March 2019*, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, [https://edpb.europa.eu/sites/edpb/files/files/file1/201905\\_edpb\\_opini\\_on\\_eprivacydir\\_gdpr\\_interplay\\_en\\_o.pdf](https://edpb.europa.eu/sites/edpb/files/files/file1/201905_edpb_opini_on_eprivacydir_gdpr_interplay_en_o.pdf)

23 Bu kapsamdaki bir mevcudiyet, etkin ve gerçek faaliyetlerin istikrarlı düzenlemelerle sağlandığı durumu ifade etmektedir. Nitelik Amazon kararında CNIL, *Amazon.fr internet sitesine dair araç ve işlemlerin Amazon'un iradesine uygun biçimde Amazon Online France SAS tarafından yürütüldüğünü belirtmiştir. Fransa topraklarında kurulu söz konusu şirketin mevcudiyetine ilişkin Amazon tarafından herhangi bir itirazda bulunulmadığına değinilmiş olup, ayrıca bu şirketin istikrarlı bir yerleşkeye sahip olduğu ve ilgili yerleşkesinde yaklaşık yüz yirmi kişinin çalıştığı notu düşülmüştür. Google kararında ise, Google France şirketinin Fransa topraklarında kurulu bir Google yardımcı merkez ofisi olarak faaliyetlerini sürdürdüğü, söz konusu şirket tarafından Paris şehrinde yaklaşık bin dört yüz kişinin istihdam edildiği bir tesisinin bulunduğu bilgisi verilerek açıklanmıştır.*

24 Amazon kararında CNIL, *Amazon pazarlama ve reklamcılık araçlarının (Ads ve Amazon DSP) Fransa'dan erişim sağlayan kullanıcılara yönelik kullanımının Amazon Online France şirketi tarafından, Amazon'un bu konudaki kontrolü ve iradesi dahilinde, yürütüldüğü belirtmiştir. Google kararında ise, Fransa'dan erişim sağlayan kullanıcılara yönelik Google ürün ve hizmetlerin tanıtımı ile reklam faaliyetlerinin Google France tarafından etkin bir biçimde yürütüldüğü belirtilmiştir. İşbu belirleme kapsamında, Google France şirketinin Paris Ticaret Merkezi siciline 'internet, telematik, veya çevrimiçi ağlarla ilgili hizmetlerin ve/veya tavsiyelerin sağlanması' asıl amacıyla kayıtlı olması, Fransız şirket veya yan kuruluşlarıyla imzalanan reklam sözleşmelerinin ortak yüklenicisi olarak Google adına*

arada bulunması halinde CNIL'in bölgesel inceleme yetkisinin olduğunu belirtmiştir. Takiben, söz konusu madde ve konuya ilişkin içtihatlar<sup>25</sup> dayanak gösterilerek, Google ve Amazon hakkında CNIL'in yaptırım tedbiri alma yetkisi de dahil tüm yetkilerini kullanması hususunda bölgesel inceleme yetkisinin bulunduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, bölgesel inceleme yetkisine ilişkin ABAD'ın 13 Mayıs 2014 tarihli ve C-131/12 sayılı Google İspanya kararından<sup>26</sup> bu yana CNIL'in kararlarında sabit bir tutum ortaya konduğu da, CNIL'in geçmişte verdiği ve bölgesel yetkiyi değerlendirdiği kararlar<sup>27</sup> referans gösterilerek açıkça ifade edilmiştir.

Özetlemek gerekir ise, yapılan inceleme neticesinde Fransa'dan erişim sağlayan kullanıcı cihazlarında Amazon ve Google tarafından gerçekleştirilen ve Fransa bölgesi ile sınırlı çerez okuma ve yazma faaliyetlerine Fransız hukukunun uygulanmasına ve CNIL'in maddi ve bölgesel bakımdan yetkili otorite olarak belirlenmesine karar verilmiştir.

## 1.2. Çerezlerle İlgili Yükümlülüklerin İhlâli Hakkında

E-Gizlilik Direktifi'nin madde 5/3 hükmü uyarınca, AB üye devletleri tarafından kullanıcı veya abonelerin cihazlarında bilgilerin depolanması veya halihazırda depolanmış bilgilere erişim sağlanması, GDPR hükümlerine uygun şekilde, veri işleme amaçları hakkında açık ve kapsamlı bir bilgilendirmenin önceden yapılmış olması ve onay gerektiren hallerde ret imkânı da tanınacak şekilde kural olarak ancak ilgili kullanıcının veya abonenin onayının alınması şartı ile gerçekleştirilebilir. Bu kuralın istisnaları ise söz konusu işlemlerin (i) yalnızca

elektronik iletişim ağı üzerinden elektronik kanallarla iletişimin gerçekleştirilmesi veya sağlanması amacının bulunması yahut (ii) kullanıcının veya abonenin açıkça talep ettiği iletişim hizmetinin temini için zorunlu olması halleridir. E-Gizlilik Direktifi'nin madde 5/3 hükmü, FVKK'nın 82. maddesi ile Fransız iç hukukuna aktarılmıştır. Benzer şekilde FVKK'nın 82. maddesi uyarınca, elektronik haberleşme hizmeti kullanıcılarının veya abonelerinin cihazlarında bilgilerin depolanması veya halihazırda depolanmış bilgilere erişim sağlanması için, veri sorumlusu veya temsilcisi tarafından daha önceden bilgilendirilmemiş olmaları halinde ilgili kullanıcıların veya abonelerin, (i) halihazırda cihazda mevcut olan bilgilere erişim veya bu cihaza bilgi depolama amaçları ve (ii) söz konusu amaçlara itiraz etme araçları hakkında açık ve kapsamlı bir şekilde önceden bilgilendirilmeleri şartıyla ilgili amaçlar kapsamındaki işlemlere açıkça onay vermeleri gerekmektedir.

Google ve Amazon kararlarında CNIL, çerezlerin kullanımına ilişkin ihlaller bakımından üç temel başlık üzerinden ilerlemiştir:

- i. Çerezlerin cihaza depolanması veya cihazda halihazırda bulunan çerezlere erişim sağlanmasına ilişkin faaliyetler hakkında önceden tam ve yeterli bilgilendirmenin sağlanmamış olması,
- ii. Çerezler cihaza yerleştirilmeden önce gerekli kullanıcı onaylarının alınmamış olması,
- iii. Ret hakkının kullanılmasına ilişkin araçların / yöntemlerin kullanıcılara sağlanmaması.

CNIL gerçekleştirdiği incelemeler netice-

*çevrimiçi reklamcılığı teşvik etmek ile sorumlu olduğu durumların varlığı ve Fransa'da yerleşik reklamcı ve yayıncılara yönelik Google hizmetlerinin (Google Ads gibi) tanıtım ve satışına yönelik bir ekiplerinin bulunması göz önünde bulundurulmuştur.*

25 Court of Justice of the European Union, 13 May 2014, Case C-131/12, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0131&from=EN>, Court of Justice of the European Union, 1 October 2015, Case C-230/14, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0230&from=EN>

26 Court of Justice of the European Union, 13 May 2014, Case C-131/12, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0131&from=EN>

27 Commission Nationale de l'Informatique et des Liberté, Délibération SAN-2017-006 du 27 avril 2017, Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/cnil/id/CNILTEXT000034728338/>, Commission Nationale de l'Informatique et des Liberté, Délibération SAN-2018-011 du 19 décembre 2018, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020, <https://www.legifrance.gouv.fr/cnil/id/CNILTEXT000037830841>

sinde Amazon kararında, Amazon tarafından internet sitesi ana ekranında kullanıcı karşısına çıkarılan bilgi şeridindeki (banner) çerezlerin kullanım amaçları, bu çerezlerin kullanımına karşı ret hakkı ve onay mekanizmaları hakkında bilgilerin çok genel ve muğlak ifadelerden oluşması nedeniyle yetersiz olduğu ve Amazon internet sitesi dışındaki üçüncü taraf sitelerinde yer alan reklamlar üzerinden kullanıcıların Amazon internet sitesine yönlendirildiği halde ise kullanıcılara herhangi bir bilgilendirme yapılmadığı değerlendirilmesinde bulunmuştur.

Ayrıca CNIL tarafından FVKK'daki açık düzenlemenin aksine Amazon internet sitesine Fransa'dan erişim sağlayan kullanıcıların cihazlarına ilgili kişilerin açık onayı bulunmaksızın çerezlerin yerleştirildiği tespit edilmiş olup, söz konusu kullanıcıların herhangi bir iradesi bulunmaksızın cihazlarına çerezlerin yerleştirilmesi işlemlerinin, ilgili kişilerin söz konusu işlemlere ilişkin iradelerini ortaya koyma haklarından mahrum bırakılmalarına sebep verdiğinin altı çizilmiştir.

Amazon savunmasında, Amazon'un çerez uygulamalarının Fransız hukukuna değil Lüksemburg hukukuna tabi olduğu ve uyumluluğun bu doğrultuda sağlanmış olduğu, bununla birlikte Fransız hukuku uygulansa dahi çerezlere ilişkin bilgilendirmenin FVKK madde 82 hükümlerine uygun olarak gerçekleştirildiği ve hatta 2019 yılında hayata geçirilen büyük çaplı bir uyum projesi ile yapılan değişikliklerin .fr bağlantılı internet sitesine 2 Eylül 2020 tarihi itibarıyla yansıtıldığı iddia edilmiştir. Savunmada, Amazon internet sitesinin en alt bölümünde her hâlükârda çerezler ve hedeflenmiş pazarlamaya özgülünmüş bilgi içeren bölümlere bağlantılar (link) ile yönlendirme yapıldığı belirtilmiştir. Ayrıca, Amazon reklamlarını tıklayarak internet sitesini ziyaret eden kullanıcıların büyük çoğunluğunun siteyi zaten daha önce ziyaret etmiş olan veya bir satın alma işlemi gerçekleştirmiş kişilerden oluştuğu ve bu nedenle de çerez kullanımına ilişkin bilgilendirmenin kendilerine önceden yapılmış olduğu savunmada öne sürülmüştür. Karşılaştırmalı bir çalışma yapıldığında Fransız internet site-

lerinin büyük çoğunluğunun yürürlükteki mevzuat ile hali hazırda uyumlu olmadığı, çerez kullanımına ilişkin AB uygulaması bakımından ortak bir doktrin bulunmaması sebebiyle veri sorumlularından beklentinin net olarak anlaşılmadığı ve 2013 Tarihli Kılavuz'un yürürlükten kaldırılmış olmasının çerezlerin kullanımına ilişkin yasal belirsizliği olumsuz yönde etkilediği de ayrıca savunmada yer verilen hususlar arasındadır.

Amazon iddiaları karşısında CNIL, kullanıcılar tarafından internet sitesine doğrudan Amazon.fr adresi üzerinden yahut ilgili reklamlar vasıtasıyla ziyaret gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakılmaksızın, yapılan incelemeler neticesinde kırk adetten fazla reklam faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amaçlı çerezin kullanıcıların cihazlarına yerleştirildiğini tespit etmiş ve bu çerezlerin kullanım amaçları göz önünde bulundurulduğunda FVKK'nın 82. maddesinde düzenlenen istisnai haller kapsamında değerlendirilemeyeceklerinin açık olduğunu vurgulamıştır. Amazon.fr internet sitesine giriş aşamasında kullanıcıların karşısına bilgi şeridi vasıtasıyla çıkarılan *"Bu siteyi kullanarak, hizmetlerimizi sağlamak ve geliştirmek için çerez kullanımımızı kabul etmiş olursunuz. Daha fazla bilgi edinin."* bilgilendirmesinin, kullanıcıların çerezlerin kullanımına ilişkin tercihlerini belirleyebilmeleri için gerekli bilgileri ve araçları içermemesi, her hâlükârda çerezlerin kullanıcının herhangi bir işleminden önce zaten cihaza yerleştiriliyor olması ve ayrıca bilgilendirme şeridinde ret hakkının kullanımına ilişkin araçlara / mekanizmalara yer verilmemesi nedeniyle yürürlükteki mevzuat ile uyumlu olmadığı belirtilmiştir. Bu noktada, *"...hizmetlerimizi sağlamak ve geliştirmek..."* ifadesinden kullanıcıların çerez türleri ve kişiselleştirilmiş içerik ve reklamların sunulması amacıyla söz konusu çerezlerin kullanılacağına anlaşılamayacağına altı çizilmiştir. Ayrıca CNIL, Amazon'un diğer iddiaları hakkında ise veri sorumluları bakımından yararlı bir kaynak olan çerez ve sair takip teknolojilerine ilişkin 2019 yılında güncel kılavuzlar yayımladığını ve çerez kullanımına ilişkin uygulama önerileri bakımından 2013 Tarihli Kılavuz ile 2019 tarihli kılavuzlar arasında ifade farklılıkları dışında esaslı herhangi



bir değişiklik yapılmadığını – ki hukuka aykırılığın ilgili kılavuzda yer alan önerilerin gerçekleştirilmemesinden değil, doğrudan FVKK hükümlerine uyulmamasından kaynaklandığını, kullanıcıların büyük çoğunluğunun halihazırda Amazon internet sitesini ziyaret eden kişiler yahut Amazon müşterileri olduğu iddiasının muteber olmadığını, internet sitesi ana sayfasının en altında konuya özgülenmiş bilgi içeren adres bağlantılarına yer verilmesinin kabul edilebilir ve yeterli bir bilgilendirme yöntemi olmadığını, zira her halükarda kullanıcı henüz internet sitesine girer girmez herhangi bir bilgilendirmeye erişim sağlayamadan, ilgili çerezlerin otomatik olarak kullanıcının cihazına yüklendiğini ve diğer internet sitesi uygulamalarının ilgili mevzuata uyumlu olmamasının Amazon'un mevcut yükümlülüklerini ortadan kaldırmadığını ifade etmiştir.

Amazon tarafından ayrıca yaptırım raporunun tebellüğ edilmesini takiben Amazon.fr internet sitesi uygulamalarında hukuki uyumluluğun sağlanması adına internet sitesindeki çerez kurgusuna ve kullanımlarına ilişkin bir takım değişiklikler yapıldığına dair savunmada bulunulmuştur. Bu savunma özelinde CNIL iddia edilen değişikliği takiben gerçekleştirdiği inceleme kapsamında kullanıcının doğrudan veya üçüncü taraf site reklamları vasıtasıyla Amazon internet sitesine girdiği aşamada önceki uygulamadan farklı olarak erişim sağladığı cihazına otomatik olarak çerez yerleştirmesi yapılmadığını ve internet sitesine giriş aşamasında kullanıcının karşısına çıkarılan bilgi şeridinde yer alan bilgilendirmenin “Çerez tercihlerinizi seçin. Alışverişinizi kolaylaştırmak, hizmetlerimizi sunmak, iyileştirmeler yapabilmek adına müşterilerimizin hizmetlerimizi nasıl kullandığını anlamak ve reklam göstermek için çerez ve benzeri takip araçları kullanıyoruz. Bu araçlar ayrıca, reklam gösterimimize ilişkin onaylı üçüncü taraflarca da kullanılır. Çerezleri

Kabul Et / Çerezleri Kişiselleştir” şeklinde revize edildiğini tespit etmiştir. Ancak, söz konusu revize kurgunun da FVKK'nın 82. maddesinde öngörüldüğü şekilde net ve eksiksiz olmadığı, zira kurgunun, çerezlerin kullanım amaçlarının büyük ölçüde kullanıcı davranışlarının analiz edilmesi suretiyle kişiye özel reklam içeriği sunulmasına yönelik olmasına rağmen, söz konusu amaçları tam olarak ortaya koymayan ve kullanıcılar tarafından bu amaçların anlaşılmasına imkân tanınmayacak biçimde tasarlandığı kanaatine varılmıştır.

CNIL gerçekleştirdiği incelemeler neticesinde Google kararında, Google tarafından dördü reklam faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amaçlı kullanılmak üzere toplam yedi adet çerezin kullanıcının herhangi bir aksiyonu olmaksızın doğrudan kullanıcı cihazına yerleştirildiğini ve ayrıca Google.fr internet sitesine girişte ana sayfanın alt kısmında yer alan bilgilendirme şeridinde “Google'ın gizlilik kurallarına ilişkin hatırlatma. Daha sonra hatırlat / Şimdi danış” ifadesinin yer aldığını tespit etmiştir.

Google ise, EDPB'nin 11 Aralık 2018 tarihinde revize edilen 29 Kasım 2017 tarihli şeffaflık hakkındaki görüşüne<sup>28</sup> uygun şekilde katmanlı aydınlatma yolu ile kullanıcıları bilgilendirdiği<sup>29</sup>, yaptırım prosedürünün başlatılmasını takiben tam uyumluluğun sağlanması adına Google tarafından çerez kullanımına ilişkin kurgu ve metinlerde esaslı değişikliklere gidildiği ve bu kapsamda Google Search'te ve internette reklamların kişiselleştirilmesine olanak tanıyan bir mekanizma aracılığıyla kullanıcıların onaylarını geri çekme tercihlerinin her zaman dikkate alındığı ve alınacağı savunmalarında bulunulmuştur.

CNIL, katmanlı aydınlatma savunması bakımından E-Gizlilik Direktifi'nin 25. giriş hükmüne referans yaparak bilgilendirmenin, ret

28 The European Data Protection, Board Guidelines on transparency under Regulation 2016/679, Adopted on 29 November 2017, As last Revised and Adopted on 11 April 2018, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020, [https://ec.europa.eu/newsroom/article29/document.cfm?action=display&doc\\_id=51025](https://ec.europa.eu/newsroom/article29/document.cfm?action=display&doc_id=51025)

29 Google, ilk katman bilgilendirmenin, kullanıcıları bilgilerin geri kalanına ve özellikle çerezlerle ilgili olan bilgilere yönlendirmesi nedeniyle bilginin şeffaflığı ve erişilebilirliği gereklilikleriyle uyumlu olduğunu ve ikinci katman bilgilendirmede ise veri işleme amaçları ve ret hakkının kullanımına dair metotları da kapsayacak şekilde çerez kullanımı hakkında bilgilerin sağladığını iddia etmiştir.

hakkı veya onay talebi yöntemlerinin mümkün olan en kullanıcı dostu şekilde yapılması gerektiğini hatırlatmıştır. CNIL ayrıca, Google.fr internet sitesini ziyaret eden kullanıcı cihazlarına henüz siteye ilk giriş aşamasında reklam amaçlı çerezlerin yerleştirilmiş olmasına rağmen, kullanıcı cihazına çerezlerin depolanmasıyla ilgili hiçbir bilgiye söz konusu bilgi şeridinde yer verilmediği ve “Şimdi danış” butonuna tıklanması halinde açılan pencerede yer alan gizlilik kurallarında, kişisel verilerin işlenmesi süreçlerine ilişkin genel bilgilendirmeler haricinde çerezlerin kullanımına yönelik herhangi bir bilgilendirmenin de bulunmadığı ve bu aşamada da kullanıcılara çerez kullanımını reddedecekleri herhangi bir araç sunulmadığı gerekçeleriyle ilgili uygulamaların FVKK'nın madde 82 hükümlerini ihlâl ettiğini ortaya koymuştur.

Ek olarak CNIL, inceleme sürecinde Google tarafından çerez kullanımına ilişkin kurgu ve metinlerde değişiklikler gerçekleştirildiğini ve revize edilmiş olan kurguda kullanıcı karşısına çıkarılan bilgi şeridinde “Google hizmetler ve reklamlar sağlamak, yönetmek ve geliştirmek için çerez ve sair bilgiler kullanır. Eğer kabul ederseniz size, Arama, Haritalar ve Youtube üzerinden gerçekleştirdiğiniz faaliyetler uyarınca kişiselleştirilmiş içerik ve reklamlar sunacağız. Ayrıca, bazı iş ortaklarımız servislerimizin nasıl kullanıldığını değerlendirmektedir. Seçeneklerinizi keşfetmek için her zaman “Daha Fazla Bilgi”ye tıklayabilir veya g.co/privacytools adresini ziyaret edebilirsiniz. Daha Fazla Bilgi / Kabul Ediyorum” ifadelerinin yer aldığını tespit etmiştir. CNIL, söz konusu revize bilgi şeridinin önceki bilgi şeridine kıyasla yadsınamaz bir ilerleme kaydettiğini belirlemesine karşın, revize bilgi şeridinin bu hali ile dahi FVKK'nın 82. maddesinde öngörüldüğü gibi net ve eksiksiz olmadığı, kullanıcılara reddetme imkanları ve araçları hakkında yeterli bilgi verilmediği, çerezlerin kullanım amaçları hakkındaki açıklamanın tüm amaçları ortaya koymadığı ve özel kullanım çerezlerinin yerleştirildiğinin kolay ve net bir şekilde anlaşılmadığı değerlendirmeleriyle çok genel kaldığı kanaatine varmıştır. Özellikle kullanıcıların, davranışsal pazarlama bakımından Google reklam ve içerik hizmetlerinin tam yapısını ve söz

konusu kişiselleştirmelerin nasıl yapıldığını ilgili kurgudan anlamalarının mümkün olmadığı vurgulanmıştır.

Ayrıca CNIL çerez kullanımına ilişkin onay alınması bakımından, Google'ın çerezlerin cihaza depolanmasından önce kullanıcı onaylarını almamış olduğunu ve söz konusu uygulamanın FVKK'nın 82. maddesinde öngörülen yükümlülükleri ihlâl ettiğini tespit etmiştir. Nitekim Google, bu tespite dair herhangi bir itirazda bulunmamıştır.

Sürecin devamında yapılan revize kurgu incelemeleri kapsamında CNIL tarafından, Google arama motorundaki reklam ve kişiselleştirme çerezlerinin kullanımının devre dışı bırakıldığında dahi, reklam çerezlerinin hala kullanıcı cihazında saklandığı ve bağlı olunan sunucuya yönelik bilgilerin toplanmaya devam edildiği tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, geçmişte kullanıcı cihazına kendiliğinden yerleştirilen dört reklam çerezinin varlığı revize kurgu ile ilk aşamada durdurulmuş olsa da, bu çerezlerden bazılarının kullanıcı cihazına her halükarda yerleştiriliyor olduğu ve mevcut kurgunun bu bağlamda kısmen kusurlu olduğu belirlenmesinde bulunulmuştur. Bu doğrultuda, FVKK'nın 82. maddesi uyarınca Google'ın çerez kullanımına ilişkin izin ve ret işlemlerine olanak sağlayan etkili bir mekanizma kurma yükümlülüğünü yerine getirilmediğine karar verilmiştir.

Sonuç olarak gerek Google gerek ise Amazon hakkında verilen kararlar bakımından CNIL, çerezler ve diğer takip teknolojilerine ilişkin yayımlamış olduğu 2013 Tarihli Kılavuzu'na referans yaparak, veri sorumluları tarafından açık, görünür ve kapsamlı bir bilgilendirmenin halihazırda cihazda mevcut olan bilgilere erişimden veya ilgili cihaza bilgiler depolanmadan önce yapılması gerektiğini hatırlatmış ve takiben iki aşamalı bir onay alma kurgusunun uygulanmasını tavsiye etmiştir.

- i. İlk Aşama: Bir internet sitesinin ana ya-hut ikincil sayfalarını ziyaret eden kullanıcıların karşısına bir bilgi şeridi çıkarılmalı ve ilgili bilgi şeridinde (a) veri

sorumlusunun kimliğine, kullanılacak çerezlerin amaçlarına ve kullanıcının ret hakkına dair eksiksiz bilgilendirme yapılmalı, (b) bilgi şeridinde konumlandırılan bir buton ile çerezlerin kullanımını reddetme imkânı sağlanmalı ve (c) yine bilgi şeridinde konumlandırılan bir buton ile çerezlerin kullanım ayarlarının değiştirilebilmesine imkân tanınmalıdır.

- ii. İkinci Aşama: Kullanıcılar, başta reklam, sosyal ağ butonları ve izleyici ölçümleri olmak üzere, kendilerinden onay alınmasını gerektiren çerez kullanım amaçlarının tamamını veya bir kısmını kabul etmeleri yahut reddetmeleri için sunulmuş olan kurgular hakkında basit ve anlaşılır bir şekilde bilgilendirilmelidir.

### 1.3. Yaptırımlar Hakkında

CNIL, Google ve Amazon'un yukarıda açıklanan şekilde gerçekleştirdiği ihlaller bakımından Google'a 100 milyon Euro ve Amazon'a 35 milyon Euro tutarlarında idari para cezası uygulanmasına karar vermiştir. Buna ek olarak, ihlallerin ciddiyeti ve veri sorumlusu şirketlerin mali kapasitesi göz önünde bulundurularak, kararların ilgili şirketlere bildirilmesinden itibaren üç aylık süre içerisinde ihlallerin giderilmemesi halinde şirketlere günlük 100 bin Euro tutarında idari para cezası uygulanması orantılı bulunmuştur.

Kararlarda CNIL, FVKK madde 20 hükmü uyarınca veri sorumlusu ve/veya alt veri işleyenlerin GDPR veya FVKK'dan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmediği hallerde, bu kişilere idari para cezası verilmesi de dahil yaptırım uygulama yetkisinin bulunduğunu ve söz konusu idari para cezası miktarını belirlerken GDPR'ın 83. maddesi ile düzenlenmiş kriterlerin dikkate alındığını belirtmiştir.

GDPR'ın konuya ilişkin 83. maddesi kapsamında ise, veri koruma otoriteleri tarafından uygulanacak idari para cezası yaptırımlarının, her bir münferit durum için etkili, orantılı ve caydırıcı olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ek olarak, yine her bir münferit durumda veri koruma otoritesi tarafından gerek idari para cezası yaptırımının uygulanıp uygulanmayacağına gerek ise uygulanacak idari para cezası meblağına karar verilirken (i) ihlâlin mahiyeti, ciddiyeti, süresi, etkilenen ilgili kişi sayısı ile ilgili kişilerin yaşadığı zarar düzeyi, (ii) ihlâlin kasıt veya ihmâlden kaynaklanması, (iii) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin ilgili kişi zararlarının azaltılmasına yönelik işlemleri, (iv) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin aldığı teknik ve idari tedbirler, (v) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin geçmişteki veri ihlalleri, (vi) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin veri koruma otoriteleri ile kurduğu işbirliği, (vii) ihlâl konu kişisel veri kategorileri, (viii) ihlâl hakkında veri koruma otoritelerinin bilgilendirilip bilgilendirilmediği ve bilgilendirme söz konusu ise ne ölçüde bilgilendirme yapıldığı, (ix) veri sorumlusuna ve/veya veri işleyene aynı konu hakkında daha önce bildirilen tedbirlere uyulup uyulmadığı, (x) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin davranış kuralları ve sertifikasyon mekanizmasına uygunluğu ve (xi) veri sorumlusu ve/veya veri işleyenin ihlâl sebebiyle sağladığı mali avantajlar veya kaçındığı zararlar gibi ağırlaştırıcı veya hafifletici durumlar dikkate alınmalıdır.

Şirketler nihai karar öncesi savunmalarında genel itibarıyla, inceleme prosedürünün uygun yürütülmediğini<sup>30</sup>, idari para cezası verilmesinin suçların ve cezaların yasallığı ilkesini ihlâl ettiğini<sup>31</sup> ve söz konusu miktarların orantısız olduğunu<sup>32</sup>, GDPR'ın 83. maddesinde belirtilen kriterler kapsamında değerlendirilebilecek unsurların inceleme kapsamına alınmadığını<sup>33</sup> ve

30 Google savunmasında, kendilerine konuya dair herhangi bir yasal bildirim gerçekleştirilmeden CNIL tarafından yaptırım prosedürünün başlatıldığını iddia etmiştir.

31 Google savunmasında, çerezlerle ilişkin yasal çerçevenin istikrarlı olduğu ve bağlayıcılığı bulunmayan yönergelere dayanıldığı dikkate alınarak bir para cezası ilan edilmesinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi ile garanti edilen suçların ve cezaların yasallığı ilkesini ihlâl edeceğini iddia etmiştir.

32 Google savunmasında, diğer veri koruma otoritelerinin aksine idari para cezalarının hesaplanması bakımından CNIL'in açık bir düzenlemesi bulunmaması sebebiyle süreci ihtiyari ve tahmini olarak süreci yürüttüğünü iddia etmiştir.

33 Amazon savunmasında, bilgi sistemlerinin mevcudiyeti, ihlâlde kastın bulunmaması, zararın hafifletilmesi amacıyla önlem-

söz konusu idari para cezalarının çerezler konusunda diğer veri koruma otoriteleri tarafından verilen ceza çizgisinin ötesinde olduğunu iddia etmişlerdir.

CNIL ise söz konusu iddialara cevaben öncelikle, elde edilen mali avantajlar<sup>34</sup>, ihlallerden etkilenen kişi sayısı<sup>35</sup> ve kullanılan çerezlerin reklam faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla yerleştirildiği hususlarını dikkate alarak, yukarıda detaylı şekilde ele alınan çerez ihlallerinin ciddi nitelikte ihlaller olduğuna<sup>36</sup> kanaat getirmiştir. Ayrıca, şirketler tarafından inceleme sürecinde CNIL ile iş birliği yapılmasına rağmen GDPR'ın 83. maddesindeki hafifletici kriterlerin dikkate alınmaması savunmasına karşın CNIL, FVKK'nın 18. maddesi uyarınca incelemeyi yürüten komisyonun görevini kolaylaştırmanın hali hazırda veri sorumlularının bir yükümlülüğü olduğunun altını çizmiştir<sup>37</sup>. Açıklanan sebeplerle CNIL yürütülen yaptırım prosedürünün FVKK'ya uygun olduğu belirlemede bulunmuştur<sup>38</sup>.

## 2. Türk Hukukunda Çerezlerin Yeri

Çerezler bakımından Türk hukukunda, E-Gizlilik Direktifi'ne benzer şekilde doğrudan çerezlere ilişkin kurallar ihtiva eden özel herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Türkiye'de kişisel verilerin korunması bakımından yetkili otorite olan Kişisel Verileri Koruma Kurumu'nun karar alma organı olan Kişisel Verileri Koruma Kurulu ("Kurul") tarafından Amazon Turkey Perakende Hizmetleri Limited Şirketi hakkında verilmiş olan 27 Şubat 2020 tarihli ve 2020/173 sayılı karar<sup>39</sup> kapsamında çerezler vasıtasıyla gerçekleştirilen izleme, aktarma, paylaşma, depolama ve benzeri filler kişisel veri işleme faaliyeti olarak değerlendirilmiş ve çerezlere yönelik değerlendirme ilk kez Kurul kararlarına konu olmuştur.

Bu kapsamda, her ne kadar çerez uygulamaları bakımından özel ve açık bir mevzuat düzenlemesi bulunmasa da, ilgili uygulamaların kişisel veri işleme faaliyeti olarak değerlendirilmeleri nedeniyle çerez verilerinin işlen-

*lerin alınmış olması ve daha önce bir ihlallerinin bulunmaması unsurlarının inceleme kapsamına alınmadığını iddia etmiştir. Google ise savunmasında, inceleme sürecinin başladığı tarihten itibaren ihlalin sona erdirilmesi ve olumsuz etkilerin azaltılmasına yönelik güçlü işbirliğinin göz önünde bulundurularak cezanın önemli ölçüde azaltılması gerektiğini iddia etmiştir.*

34 Amazon kararında CNIL, Amazon'un ana faaliyetinin tüketim mallarının satışı olması ve çerezlerle mümkün kılınan kişiselleştirilmiş reklamlar ile bu malların görünürlüğü ve satın alım ihtimallerini artırmayı kesin olarak mümkün kılması sebebiyle mali bir avantaj elde ettiğini belirtmiştir. Google kararında ise, Google'ın yıllık kârının büyük bir çoğunluğunun çerez kullanımına dayalı çevrimiçi reklamcılık pazarının iki ana segmenti olan Google Ads ve Google Search (arama motoru reklamcılığı) ile elde ettiği vurgulanmıştır. Nitekim, Google'ın holding şirketi olan Alphabet Inc.'in 2019 yılı faaliyet raporunda Google Ads segmentinin başlı başına Google şirketler grubunun yıllık cirosunu'nun %61'ini oluşturduğunun altı çizilmiştir.

35 Amazon kararında CNIL, dokuz aylık bir periyotta Amazon internet sitesi kullanıcılarına yönelik üç yüz milyon adet tanımlayıcı çerez kullanılmasının Fransa'dan erişim sağlayan kullanıcıların günlük yaşamlarında işgal ettiği merkezi yeri yansıttığını belirtmiştir.

36 Amazon kararında CNIL, arama motoru veya üçüncü taraf internet sitesinde yer alan reklamlar vasıtasıyla şirket internet sitesine yönlendirilen kullanıcılara yönelik herhangi bir bilgilendirme yapılmaksızın çerez kullanımının durumun ciddiyetini ortaya koyduğunu belirtmiştir. Google kararında ise, Google'ın %90 oranının üzerinde bir pazar payı oranıyla çevrimiçi arama pazarına hakimiyeti, Fransa'da en az kırk yedi milyon kullanıcısının bulunması ve bu sayının Fransa nüfusunun %70 oranına tekabül ediyor olması, karara konu işlemlerden endişe duyan kişi sayısının son derece yüksek olması, günümüzde bilgi erişiminde arama motorlarının oynadığı rol sebebiyle ihlalin daha ciddi bir hal alması, arama motorları ile maksimum sayıda üçüncü taraf kullanıcıya ulaşılabilmesi ve bu kullanıcıların çerezler vasıtasıyla takip edilebilmesi hallerinin benzersiz bir önem yarattığına dair hususlar ortaya konmuştur.

37 Google kararında CNIL, Google yetkililerinden Fransa reklam gelirlerinin talep edilmesine karşın paylaşılmadığını da not düşmüştür.

38 Google kararında CNIL, FVKK'nın 20. maddesi uyarınca, veri sorumlusuna yönelik bir yaptırım prosedürü başlatılmadan önce resmi bir bildirim gönderilmesi yükümlülüğünün bulunmadığını ve ayrıca doğrudan bir yaptırım prosedürü başlatılmasının CE, 4 nov. 2020, req. n° 4333II, pt. 3 kararı ile onaylandığını belirtmiştir. Ayrıca, CNIL tarafından karara konu ihlallerin CNIL'in zaman zaman güncellenen çerezler ve diğer takip teknolojilerine ilişkin kılavuzlarından ziyade yalnızca FVKK'nın 82. maddesi kapsamında düzenlenen birden çok yükümlülüğe aykırılık nedeniyle yaptırıma bağlandığı, her halükarda, ilgili kılavuzlar zaman zaman güncellense dahi içerikte esaslı bir değişiklik yapılmadığı ve bu nedenle, CNIL uygulamaları bakımından herhangi bir tutarsızlık bulunmadığı ve şirketler aleyhine uygulanan idari para cezalarının, suçların ve cezaların yasallığı ilkesini ihlâl etmediği açıklanmıştır.

39 Kişisel Verileri Koruma Kurulu, Amazon Turkey Perakende Hizmetleri Limited Şirketi hakkındaki başvuru ile ilgili 27/02/2020 Tarihli ve 2020/173 Sayılı Karar Özeti, Erişim Tarihi 25 Aralık 2020: <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6739/2020-173>

mesine ilişkin faaliyetlerin 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ("KVKK") ile ilgili sair düzenlemelere uygun şekilde yürütülmesi gerekliliği şüphesizdir.

Öte yandan, çerez ve sair takip teknolojileri uygulamalarının hukuki bir zemine oturtulması hem kullanıcılar hem de sektör oyuncuları bakımından yadsınamaz bir ihtiyaçtır. Zira, operasyonel ve maddi yatırım gerektiren çerez kullanımına dair metinler ile çerez kurgularının nasıl oluşturulacağı ve uygulamaya alınacağı hususlarındaki belirsizlik mevcudiyetini korumakta olup, bu belirsizlik veri sorumluları tarafından konu hakkında uyum aksiyonlarının alınması önündeki en önemli engellerden birini teşkil etmekte ve hatta ilgili süreçler kapsamında kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesine yol açabilmektedir.

KVKK'ya esas teşkil eden AB mevzuat düzenlemeleri, içtihatları ve uygulamalarının çerezler bakımından da Türk hukukuna yön vereceği öngörülmekte olup, başta Kişisel Verileri Koruma Kurumu olmak üzere ilgili tüm otoritelerin bu süreçte önemli rol oynaması beklenmektedir.

## SONUÇ

Makale kapsamında incelenen CNIL kararlarının, özellikle cezaların boyutu, ABAD'ın yukarıda anılan Planet 49 kararı ile paralel bir görüş ortaya koymaları ve bu kararların diğer otoritelerce de göz önünde bulundurulabileceği düşünüldüğünde, bilhassa AB mevzuatına tabi veri sorumluları üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı tartışmazdır. Google ve Amazon'un CNIL tarafından verilen kararların kendilerine bildirim tarihinden itibaren üç aylık süre içerisinde ihlalleri gidermek yönünde verilen talimatlara uygun hareket etmeleri halinde, ilgili mevzuat düzenlemeleri ve yetkili otorite kararları doğrultusunda revize edecekleri metinler ve kurgular, gerek AB'deki gerek ise ülkemizdeki çerez uygulamaları için örnek teşkil edebileceklerdir. Burada, ilgili kararlar kapsamında Google

ve Amazon tarafından çerezlerin hukuka aykırı olarak işlendiği tespit edilmiş olmasına karşın, şirketler tarafından mevzuata aykırı yerleştirilen çerezler vasıtası ile elde edilmiş söz konusu verilerin imhası yönünde CNIL tarafından bir talimatlandırmaya yer verilmemiş olması ise kanaatimizce isabetli olmamıştır.

Çerez ve sair takip teknolojilerinin her geçen gün gelişmesi ve kullanımının yaygınlaşması, konunun ilerleyen günlerde de gerek AB üye ülkelerinin gerekse ülkemizin kişisel verilerin korunması hukuku uygulamaları bakımından gündemde kalmaya devam edeceğine işaret etmektedir. Ayrıca, ilgili kararlar kapsamında yer verilen maddi ve bölgesel yetki tartışmaları ile ulusal bazlı farklı düzenleme ve uygulamalar, E-Gizlilik Direktifi'ni mülga edecek ve en azından AB sınırları içerisinde yeknesak bir düzenleme ve uygulama tesis edecek tasarı halindeki tüzüğün ivedilikle yasalaştırılmasına duyulan ihtiyacı da ortaya koymaktadır. Ülkemiz bakımından ise, KVKK'nın GDPR hükümleri dikkate alınarak güncellenmesi, On Birinci Kalkınma Planı'nda<sup>40</sup> belirlenen hedefler arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda, söz konusu güncelleme faaliyetleri yürütülürken, taslak tüzük ile paralel şekilde dijital mecralarda kişisel verilerin korunmasına ve gizliliğine özgülünen mevzuat çalışmalarının da, gelişen teknolojiler gözetilerek eş zamanlı olarak gündeme alınması isabetli olacaktır.

<sup>40</sup> Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), Erişim Tarihi: 25 Aralık 2020, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlani.pdf>

# KISMİ SÜRELİ OLAN VE OLMAYAN ÇALIŞMALARDA SİGORTALI PRİM GÜNÜ HESAPLANMASI HUSUSU

Şerife Merve KILINÇKAYA  
Sosyal Güvenlik Kıdemli Danışmanı

## ÖZET

Bilindiği üzere, part-time çalışma olarak da ifade edilen kısmi süreli çalışmalar, yaygın olarak uygulanmakta olup tam zamanlı çalışmaya istinaden bahsi geçen sigortalıların bildirilecek prim günü hesaplamaları hususunda tereddütler hasıl olabilmektedir. Bununla birlikte kısmi süreli iş sözleşme bulunan ve bulunmayan sigortalıların ay içinde eksik günlerinin de bulunması halinde gün bildirimlerine ilişkin hesaplamalarda da farklılıklar mevcut bulunmaktadır.

Makalemizde, kısmi süreli olan ve olmayan çalışmalarda prim günü hesaplamaları hususuna açıklık getirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Kısmi Süreli, Prim Günü, 5510 Sayılı Kanun, Sigortalı, İş Sözleşmesi, Eksik Gün, SGK Bildirim.

## GİRİŞ

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ("5510 sayılı Kanun")'nun "Prim belgeleri ve işyeri kayıtları" başlıklı 86. maddesinde, "Ay içinde bazı iş günlerinde çalıştırılmayan ve ücret ödenmeyen sigortalıların eksik gün nedeni ve eksik gün sayısı, işverence ilgili aya ait aylık prim ve hizmet belgesinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan edilir. Sigortalıların otuz günden az çalıştıklarını gösteren eksik gün nedenleri ile bu nedenleri ispatlayan belgelerin şekli, içeriği, ekleri, ilgili olduğu dönemi, saklanması ve diğer hususlar Kurumca çıkarılan yönetmelikle belirlenir." hükmü amirdir.

Aynı Kanun'un "Prime esas kazançlar" başlıklı 80. maddesinde ise, işveren ve sigortalı arasında kısmî süreli hizmet akdinin yazılı

olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalıların ay içindeki prim ödeme gün sayılarının, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 7,5 saate bölünmesi suretiyle bulunacağı öngörülmüştür.<sup>1</sup> Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, sigortalıların ay içindeki çalışma saati toplanarak 7,5 saate bölünmesi suretiyle bulunan sayının prim ödeme gün sayısı olarak dikkate alınabilmesi için her şeyden önce kısmi süreli bir iş sözleşmesinin bulunması şartının yerine getirilmesi gerekmektedir.

Kısmi süreli çalışma ise İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği ("Yönetmelik")'nin Kısmi Süreli Çalışma başlıklı 6. maddesinde, "İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma" olarak tanımlanmıştır.<sup>2</sup> Buna göre, madde hükmünden yola çıkılarak haftalık çalışma süresi 45 saat baz alındığında, kısmi çalışma süresinin haftada

<sup>1</sup> 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu  
MADDE 80-

h) Sigortalıların günlük kazançlarının hesabında esas tutulan gün sayıları, aynı zamanda, bunların prim ödeme gün sayılarını gösterir. Ancak, işveren ve sigortalı arasında kısmi süreli hizmet akdinin yazılı olarak yapılmış olması kaydıyla, ay içerisinde günün bazı saatlerinde çalışan ve çalıştığı saat karşılığında ücret alan sigortalının ay içindeki prim ödeme gün sayısı, ay içindeki toplam çalışma saati süresinin 4857 sayılı İş Kanununa göre belirlenen haftalık çalışma süresine göre hesaplanan günlük çalışma saatine bölünmesi suretiyle bulunur. Bu şekildeki hesaplamada gün kesirleri bir gün kabul edilir.

<sup>2</sup> İş Kanununa İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği MADDE 6- İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın üçte ikisi oranına kadar yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır.

en fazla 30 saat olacağı hesaplanabilecektir.

Yer verilen açıklamalar çerçevesinde, kısmi süreli ve kısmi süreli olmayan çalışmalarda sigortalı gün sayısının hesaplanması hususları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

#### A. Kısmi Süreli İş Sözleşmesi Olan Sigortalının Gün İçinde Eksik Çalışma Yapması Halinde Sigortalı Gün Sayısının Hesaplanması

Sigortalılar ile yapılan iş sözleşmesi kısmi süreli bir iş sözleşmesi ise, bahsi geçen sigortalıların çalıştırılmadığı ve ücret ödenmediği sürelerine ait sigorta gün sayılarının bildirilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu durumda olan sigortalıların eksik gün bildirimlerinde "06-Kısmi istihdam" eksik gün kodu kullanılacaktır.

İlgili hususta örnek bir hesaplamayı aşağıda yer alan tabloda bulabilirsiniz.

**Tablo:1**

|                  |              |
|------------------|--------------|
| <b>Pazartesi</b> | 5 saat       |
| <b>Salı</b>      | 5 saat       |
| <b>Çarşamba</b>  | 5 saat       |
| <b>Perşembe</b>  | 5 saat       |
| <b>Cuma</b>      | 5 saat       |
| <b>Cumartesi</b> | 5 saat       |
| <b>Pazar</b>     | Hafta Tatili |

**Toplam Haftalık çalışma saati** : 30 saat  
**Haftalık SGK gün sayısı** :  $30/7,5 = 4$  gün

Sigortalılar ile kısmi süreli iş sözleşmesi yapılmamış ve çalışılan saatler puantaj kayıtları düzenlenerek takip edilmekte ise, puantaj kayıtlarındaki her güne ait giriş-çıkış saatlerini toplayarak 7,5 saate bölmek suretiyle bulunan sayıyı sigortalıların prim gün sayısı olarak bildirmek hatalı bir uygulama olacaktır. Bu durumda, sigortalının gün içinde çalışma durumuna göre değerlendirme yapmak gerekecektir.

#### B. Kısmi Süreli İş Sözleşmesi Olmayan Sigortalının Gün İçinde Eksik Çalışma Yapması Halinde Sigortalı Gün Sayısının Hesaplanması

Kısmi süreli bir iş sözleşmesi olmaksızın (belirsiz ve tam süreli olan) haftanın altı gününde ve her gün 3 saat çalışan bir sigortalının haftalık çalışma saati  $3 \times 6 = 18$  saat olduğunu varsayarsak puantaj kayıtları düzenleyip kişinin haftalık çalışma gününü  $18/7,5 = 3$  gün (2,4 yukarıya yuvarlama yapılarak) olarak bildirmek ve eksik gün nedeni ise "07-Puantaj kayıtları" kodunu kullanarak bildirmeni yapmak hatalı bir uygulama olacaktır.

İlgili hususta örnek bir hesaplamayı aşağıda yer alan tabloda bulabilirsiniz.

**Tablo:2**

|                  |              |
|------------------|--------------|
| <b>Pazartesi</b> | 3 saat       |
| <b>Salı</b>      | 3 saat       |
| <b>Çarşamba</b>  | 3 saat       |
| <b>Perşembe</b>  | 3 saat       |
| <b>Cuma</b>      | 3 saat       |
| <b>Cumartesi</b> | 3 saat       |
| <b>Pazar</b>     | Hafta Tatili |

**Toplam Haftalık çalışma saati** : 18 saat  
**Haftalık SGK gün sayısı** : 7 gün

Bahsi geçen örnekte yer aldığı üzere, kişi haftanın altı günü fiili olarak çalıştığından puantaj kaydında imzasının olduğu her gün, çalışma saati üzerinde durulmaksızın tam çalıştığı kabul edilecek ve ayrıca hafta tatiline de hak kazandığı hesap edilerek haftalık çalışma günü 7 olarak bildirilecektir. Toplam çalışma süresi olan 18 saatin 7,5 saate bölünmesi suretiyle bulunacak gün sayısı hatalı olacaktır ( $18/7,5 = 3$  gün).

#### C. Kısmi Süreli İş Sözleşmesi Olmayan Sigortalının Gün İçinde Hiç Çalışmaması Halinde Sigortalı Gün Sayısının Hesaplanması

Kısmi süreli bir iş sözleşmesi olmaksızın

haftanın belirli günlerinde işe hiç gelmeyen ve fiili çalışması bulunmayan bir sigortalı için puantaj kaydında imzasının olmadığı her günün eksik gün olarak eksik gün nedeni "07-Puantaj kaydı" kodu kullanılacak şekilde bildirilecektir.

Örneğin, kısmi süreli bir iş sözleşmesi olmaksızın haftanın altı gününde, üç gün işe gelen ve geldiği günlerde de 7,5 saatin altında çalışan diğer günlerde ise, işe gelmeyen bir sigortalının puantaj kaydında imzasının olmadığı, bir başka deyişle, çalışmadığı üç gün için eksik gün bildiriminde bulunulabilecektir.

İlgili hususta örnek bir hesaplamayı aşağıda yer alan tabloda bulabilirsiniz.

**Tablo:3**

|                  |        |
|------------------|--------|
| <b>Pazartesi</b> | 5 saat |
| <b>Salı</b>      | -      |
| <b>Çarşamba</b>  | 5 saat |
| <b>Perşembe</b>  | 5 saat |
| <b>Cuma</b>      | -      |
| <b>Cumartesi</b> | -      |
| <b>Pazar</b>     | -      |

**Haftalık çalışma saati** : 15 saat

**Haftalık SGK gün sayısı** : Puantaj

kaydı olan her gün için 7,5 saat çalışılmayan günler için bildirim gerek olmadığından haftalık prime esas gün sayısı 3 gün olacaktır.

Ayrıca ilgili sigortalı haftanın altı günü çalışmadığından İş Kanunu'nun 46. maddesine istinaden hafta tatiline de hak kazanamayacaktır.<sup>3</sup>

Bu çerçevede, kısmi süreli bir iş sözleşmesi olmaksızın haftanın bazı günlerinde hiç çalışması olmayan sigortalılarla (stajyerlerle vb.) ilgili işçi ve

işveren imzasını bulunduğu puantaj kayıtlarının tutulması halinde, bu kişiler için çalışmadıkları her günün eksik gün (eksik gün nedeni "07-puantaj kayıtları") olarak bildirimleri yapılacaktır.

Örneğin, tam süreli ve belirsiz bir iş sözleşmesine göre aylık brüt ücreti 3.577,50 TL olan ve işin durumuna göre haftada dört gün fiili çalışması olan ve çalışılan günlerde de çalışma saati 7,5 saat olan, diğer günlerde ise işin durumu gereği işe gelmeyen ve işe giriş-çıkışları puantaj kaydıyla takip edilen bir sigortalının haftalık çalışma günü aşağıdaki şekilde 4 gün olacaktır.

İlgili hususta örnek bir hesaplamayı aşağıda yer alan tabloda bulabilirsiniz.

**Tablo:4**

|                  |          |
|------------------|----------|
| <b>Pazartesi</b> | 7,5 saat |
| <b>Salı</b>      | -        |
| <b>Çarşamba</b>  | 7,5 saat |
| <b>Perşembe</b>  | 7,5 saat |
| <b>Cuma</b>      | -        |
| <b>Cumartesi</b> | 7,5 saat |
| <b>Pazar</b>     | -        |

**Haftalık çalışma günü** : 4 gün olacaktır.

Bu durumda olan bir sigortalının aylık puantaj kayıtlarındaki çalışma günününün 18 gün olduğu tespit edilmesi halinde, ilgili kişi için muhtasar prim ve hizmet beyannamesinde bildirilecek prim günü, eksik gün nedeni ve kazancı aşağıdaki şekilde olacaktır.

**Aylık prim gün sayısı** : 18

**Eksik gün nedeni** : 07- Puantaj kayıtları

**Eksik gün sayısı** : 12

**Ücret/Kazanç** : 3.577,50 / 30 = 119,25

: 119,25 X 18 = 2.146,50 TL

<sup>3</sup> 4857 sayılı İş Kanunu

MADDE 46-

Bu Kanun kapsamına giren işyerlerinde, işçilere tatil gününden önce 63 üncü maddeye göre belirlenen iş günlerinde çalışmış olmaları koşulu ile yedi günlük bir zaman dilimi içinde kesintisiz en az yirmidört saat dinlenme (hafta tatili) verilir.

Çalışılmayan hafta tatili günü için işveren tarafından bir iş karşılığı olmaksızın o günün ücreti tam olarak ödenir.



## SONUÇ

Makalemizde de yer verildiği üzere, kısmi süreli olan ve olmayan çalışmalarda gün ve kazanç bildirimlerinin yine mevzuatta belirtilen şekilde hesaplanması gerekmekte olup bahsi geçen kişiler için mevcut duruma göre anılan hesaplamaların gerçekleştirilerek bildirimlerinin bu hesaplamalar doğrultusunda yapılması gerekmektedir.

# VARLIK BARIŞINDAN YARARLANANLARA SAĞLANAN VERGİSEL VE DİĞER AVANTAJLAR\*

İmdat TÜRKAY

Mükellef Hizmetleri Grup Başkanı

## ÖZET

2020 yılında tüm dünyayı etkisi altına alan koronavirüs (Covid-19) salgını ülkemiz ekonomisini, sosyal ve çalışma hayatını olumsuz etkilemiş ve yıl boyunca istihdam üzerindeki olumsuz etkilerinin azaltılması, salgın nedeniyle işçi ve işverenler üzerinde oluşan yükün paylaşılması ve giderilmesi için bir dizi teşvik ve destek hayata geçirilmiş bulunmaktadır. Yılın son döneminde çalışma hayatına özellikle de mükelleflere yönelik birikmiş vergi borçlarının yapılandırılması başta olmak üzere birçok düzenlemenin yer aldığı 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 11.11.2020 tarihinde TBMM tarafından kabul edilerek, 17.11.2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 7256 sayılı Kanun’la yapılan bir düzenleme de, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen düzenlemeyle yurtdışı ve yurtiçi varlıkların milli ekonomiye kazandırılması konusunda yapılan düzenleme olmuştur. Bu çalışmada, kamuoyunda varlık barışı da denilen ve geçmiş yıllarda da uygulanmış olan son düzenleme hakkında açıklamalar yapılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** 7256 Sayılı Kanun, Varlık Barışı, Yurtdışı Varlıklar, Yurtiçi Varlıklar, Para/Döviz/Altın/Menkul Kıymetler/Taşınmazlar, Banka ve Aracı Kurumlara Bildirim.

## GİRİŞ

İlk olarak 2008 yılında 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun’la yürürlüğe giren varlık barışı uygulaması; daha sonra 2013 yılında 6486 sayılı Kanun’la, 2016 yılında 6736 sayılı Kanun’la, 2018 yılında 7143 sayılı Kanun’la, 2019 yılında 7186 sayılı Kanun’la ve son olarak da 7256 sayılı Kanun’la 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. İş hayatındaki yaygın kullanıldığı adıyla belirtirsek varlık barışı denilen 7256 sayılı Kanun’la 193 sayılı GVK’ya eklenen geçici 93. maddesinde yer alan bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına ilişkin düzenlemeye göre;

- Gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek milli ekonomiye

kazandırılmasına,

- Yurt içinde bulunan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların vergi dairesine bildirilerek kanuni defter kayıtlarına alınabilmesine

imkân sağlanmıştır. Uygulamanın usul ve esasları, 28/11/2020 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenmiştir. Uygulamadan yararlanmak için yurt dışındaki varlıkların getirilmesi ve Türkiye’deki varlıkların kayıt altına alınması için belirlenen son tarih 30 Haziran 2021 tarihi olup ülkeye getirilen ve kayıt altına alınan varlıklar nedeniyle hiçbir vergi ödenmeyecek ve bu konuda vergi incelemesi yapılmayacaktır.

## 1. YURT DIŞINDA BULUNAN VARLIKLARIN BİLDİRİMİ VE ÜLKEYE GETİRİLMESİ

Yapılan düzenlemeye göre, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer

\* Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

sermaye piyasası araçları bildirimine konu edilebilmektedir. 30.06.2021 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara bu varlıklarını bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebileceklerdir. Bu bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkündür. Düzenlemeden yurtdışında para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları bulunan gerçek ve tüzel kişiler yararlanabilecektir. Yurtdışındaki söz konusu varlıkların Türkiye'ye getirilebilmesi için vergi mükellefi veya Türk vatandaşı olmak zorunluluğu bulunmamakta olup düzenlemeden herkes yararlanabilecektir. Yurt dışında bulunan varlıklar için düzenlemeden yararlanma şartları şöyledir:

- Yurt dışında para, döviz, altın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları niteliğinde bir varlığın bulunması,
- Yurt dışında bulunan varlıkların 30 Haziran 2021 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara bildirilmesi,
- Bu varlıkların bildirim tarihinden itibaren 3 ay içinde Türkiye'ye getirilmesi,

gerekmektedir. Varlıkların yurda getirilmesinden maksat;

- Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesini,
- Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesini,
- Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi mümkün olmayan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara bildirilmesini,

ifade etmektedir. Yurtdışında sahip olunan söz konusu varlıklar, TL değeri üzerinden 30 Haziran 2021 tarihine kadar bankalara veya aracı kurumlara bildirilebilecektir. Aracı kurumlara sadece menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçları bildirilebilecektir. Yurt dışında bulunan varlıklar için gerçek ve tüzel kişiler tarafından, 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel

Tebliğ ekindeki form (Ek-1) doldurularak bankalara veya aracı kurumlara 30.06.2021 tarihine kadar bildirilebilecektir. Ayrıca bu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir bildirimde bulunulmayacaktır.

Gerçek ve tüzel kişiler bu bildirim kendileri yapabilecekleri gibi yetkili kıldıkları vekiller veya kanuni temsilcileri de bildirimde bulunabilecektir. Ancak, bildirim gerçek veya tüzel kişinin vekili ya da kanuni temsilcisi tarafından yapılması halinde, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu vekil veya kanuni temsilcinin yetkili olup olmadığı hususu kontrol edilecektir. Bildirilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından bildirimde bulunanlardan herhangi bir belge istenmeyecektir. Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen taşınmazlar gibi varlıkların da 30.06.2021 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle Türkiye'ye getirilmesi mümkündür.

Yurt dışındaki varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 17.11.2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30.06.2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmayacaktır. Bu hükümden yararlananların, kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgeleri talep edildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri yeterlidir.

17.11.2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan varlıkların bu tarihten önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla imkânlardan yararlanılabilecektir. Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esas olup ancak 30.06.2021 tarihine kadar birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür. Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının;

- Türkiye'deki banka veya aracı kurum-

larda bir hesaba transfer edilmesi durumunda banka dekontu veya aracı kurum işlem sonuç formları,

- Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi durumunda yapılan deklarasyon/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler

varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilir.

## **2. YURT İÇİNDE BULUNAN VARLIKLARIN VERGİ DAİRESİNE BİLDİRİMİ VE KAYIT ALTINA ALINMASI**

Yurt içinde bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları, taşınmazlar bildirimine konu edilebilmektedir. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sahip oldukları ve Türkiye'de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarını, 30.06.2021 tarihine kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildiren bu varlıklar serbestçe tasarruf edebileceklerdir. Bu varlıklar 30.06.2021 tarihine kadar işletme kayıtlarına dâhil edilebilecektir.

Düzenlemeden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilecektir. Bu mükellefler Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlarını düzenleme kapsamında bildirimine konu edebileceklerdir. Türkiye'de bulunan varlıklar için düzenlemeden yararlanma şartları şöyledir;

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olunması,
- Türkiye'de bulunan varlıkların düzenlemenin yürürlüğe girdiği 17 Kasım 2020 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almaması,
- Para, döviz, altın, menkul kıymetler, diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların 30 Haziran 2021 tarihine kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi,

gerekmektedir. Yurt içinde bulunan bu varlıkların gelir ya da kurumlar vergisi yönünden

bağlı olunan vergi dairesine bildirimini, 1 Seri No.lu Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ ekindeki bildirim (Ek-2) ile yapılacaktır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu kapsamdaki bildirimlerini bağlı oldukları vergi dairelerine elektronik ortamda vereceklerdir.

Yurtiçinde bulunan ve düzenlemenin yürürlüğe girdiği 17 Kasım 2020 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında yer almayan varlıkların, TL değeri üzerinden 30 Haziran 2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir. Taşınmazlar dışındaki bildirimine konu varlıkların, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekmektedir. Bildirime konu kıymetlerin banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlıklarının ispatlanması ve banka ve aracı kurumlarca düzenlenmesi zorunlu belgelerle tevsiki şarttır. Bildirilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması halinde, sermaye artırım kararının bildirim tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, Kanun hükümlerinden faydalanılabilir. Yurt içinde bulunan varlıklar için gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince vergi dairelerine tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, 30.06.2021 tarihine kadar birden fazla bildirimde bulunulması mümkündür.

## **3. VARLIK BARIŞINDAN YARARLANANLARA SAĞLANAN AVANTAJLAR**

Düzenleme kapsamında, yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve/veya yurt içindeki varlıkların işletme kayıtlarına dâhil edilmesi halinde bu varlıklar;

- Serbestçe tasarruf edilebilecek,
- Vergiye tabi dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacak,
- Kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilecek,
- İşletme kayıtlarına dâhil edilen varlıkların kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara

dağıtılması durumunda, kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak ve gerçek ve tüzel kişi ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar vergilendirilmeyecektir.

Bildirilen varlıklar için vergi hesaplanmayacak ve ödenmeyecek, ayrıca vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır. Ancak, bildirilen varlıklar nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması için;

- Yurt dışında bulunan bildirim konusu varlıkların bildirim yapıldığı tarihten itibaren 3 ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,
- Türkiye'de bulunan ve taşınmazlar dışındaki bildirim konusu varlıkların ise banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırıldığını gösterir belgelerle tevsik edilmesi,
- Yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 17.11.2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30.06.2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılması mümkün olup bildirilen varlıkların defter kayıtlarından düşülmesi,
- 17.11.2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının anılan tarihten önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi,

gerekmektedir. Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına Kanun kapsamına giren varlıkları 17 Kasım 2020 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, şirket adına bildirim konusu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya

Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye'de bulunan ancak 17 Kasım 2020 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarının şirket adına bildirilmek suretiyle Kanun hükümlerinden yararlanılabilmesi mümkündür.

Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar, şirket adına bildirim konusu edilerek Kanun hükmünden yararlanılabilecektir. Ayrıca, gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların da ilgili gerçek kişiler adına bildirim konusu edilmesi halinde Kanun hükmünden yararlanılabilmesi mümkündür. Ancak, bildirim dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

Bildirim konusu yapılarak kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında amortisman uygulanmayacaktır. Kayıtlara alınan bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim konusu yapılamayacaktır. Bildirilen varlıklar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler tarafından kanuni defterlere kaydedilebilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterebileceklerdir. Bildirilen varlıklar, defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirildiği tarih itibarıyla, belirlenen esaslar çerçevesinde Türk Lirası karşılığı bedelleriyle, kanuni defterlere kaydedilebilecek ve söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır.

## SONUÇ

İlk olarak 2008 yılında başlayan varlık barışı düzenlemesinin altıncısı 7256 sayılı Kanun'la 193 sayılı GVK'ya eklenen geçici 93. maddede hükmü ile yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 7256 sayılı Kanun'la getirilen son varlık barışı düzenlemesi ile ülkeye getirilen ve kayıt altına alınan varlıklarla ilgili olarak hiçbir şekilde vergi ödenmeyecektir. Ayrıca varlık barışından yararlananlar hakkında, bildirilen varlıklar nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacak olup bildirilen varlıklar serbestçe tasarruf edilebilecektir. Yurt dışı ve yurt içinde bulunan bazı varlıkların ekonomiye kazandırılmasına ilişkin olarak tereddüt edilen konularda gerçek ve tüzel kişilerin, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çağrı merkezi olan Vergi İletişim Merkezini (VİMER-189) arayıp bilgi almaları mümkün bulunmaktadır.



# KİSMİ BÖLÜNME İŞLEMİ SEBEBİ İLE YAPILAN SERMAYE AZALTIMININ VERGİLENDİRİLMESİ SORUNSALI

Gözde SARUHAN BERK  
Kıdemli Avukat, Arabulucu

Yasir YILMAZ  
Stj. Avukat

## ÖZET

Kısmi bölünme işlemi, belirli şartlar dahilinde gerçekleşmesi durumunda vergisiz olarak gerçekleşebilecek bir yeniden yapılandırma metodudur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şartlar dahilinde gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemi çerçevesinde, kısmi bölünme işlemine taraf olan yani bölünen şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi olağan ve beklenen bir durumdur.

Her ne kadar kısmi bölünme işlemi kapsamında hayatın olağan akışına uygun olan bir sonuç olarak nitelendirilebilecek sermaye azaltımı müessesesi, sermaye azaltımı işleminin ve de dolayısıyla kısmi bölünme işleminin vergilendirilmesi yönüyle Vergi İdaresi tarafından farklı yorumlanmaktadır. Nitekim Vergi İdaresi vermiş olduğu görüşler çerçevesinde, sermaye azaltımında kullanılan sermaye kaynaklarına göre işlemin vergilendirmeye tabi olup olmayacağına karar vermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kısmi Bölünme, Sermaye Azaltımı, Sermaye Azaltımının Vergilendirilmesi, Sermaye Azaltım Kaynakları.

## GİRİŞ

Sermaye şirketleri çeşitli sebepler doğrultusunda kanunlar kapsamında kendilerine hak olarak tanınan yeniden yapılandırma uygulamalarına başvurabilmektedirler. Bu yapılandırma çeşitlerinden en çok başvurulan iki uygulamanın ise sermaye azaltımı ve kısmi bölünme<sup>1</sup> işlemi olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır.

Sermaye azaltımı işleminin yürütülmesinde kullanılan bazı sermaye kaynaklarının niteliği

sebebi ile azaltım işleminin vergisel boyutunda bazı tartışmalar doğmuştur. Kısmi bölünme işleminde -bazı durumlarda- sermaye azaltımının yasal bir gereklilik olarak karşımıza çıkabilmesi sebebiyle bu tartışmalar kısmi bölünme müessesesi nezdinde de önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda, İdare'nin ve yargının görüşleri çerçevesinde kısmi bölünme işlemi kapsamında sermaye azaltımının vergilendirilmesi hususuna değinilecektir.

## 1. KİSMİ BÖLÜNME İŞLEMİ NEDİR?

### 1.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") Yönünden

Bölünme müessesesi TTK 159. vd. maddelerinde düzenlenmiş olup; tam ve kısmi bölünme

1 Danıştay 9. Dairesi'nin 16.07.2009 tarih ve E.2008/2926, K.2009/3161 sayılı kararında da kısmi bölünmenin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Bölünerek yeniden yapılanmaya olanak sağlamak,
- Uluslararası düzeyde rekabet edebilmek,
- Ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek,
- Kıt kaynakları daha verimli bir şekilde kullanmak ve kârlılığı artırmak,
- Maliyetleri düşürmek,
- Aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetlerini ayrıştırarak işletmelerin mevcut hantal yapılarından kurtarılması,
- Anlayış ve görüş farklılığı olan ortakların ortaklıklarının ayrıştırılması ve uzmanlaşmanın önündeki engellerin kaldırılması gibi hususların gerçekleşmesi.



şeklinde iki şekle ayrılmıştır. Kısmi bölünme işlemine ise TTK'nın 159/1-b fıkrasında yer verilmiştir. Buna göre kısmi bölünme işlemi ile birlikte, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümünün diğer şirketlere devrolunacağı; bölünen şirketin ortaklarının, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap edecekleri veya bölünen şirketin, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturacağı anlaşılmaktadır.

Kısmi bölünme ile tam bölünme arasındaki en önemli farklılığı, kısmi bölünme halinde aktifteki bir kısım varlıkları devreden şirketin, tam bölünme işleminin aksine tüzel kişiliğinin devam etmesi oluşturmaktadır. Tam bölünme ile şirket nezdinde tasfiyesiz infisah söz konusu olurken, kısmi bölünme işlemi ile bölünen şirket kalan varlıklarıyla birlikte faaliyete devam etmektedir.

### **1.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") Yönünden**

Bölünme müessesesi KVK'nın ikinci kısım dördüncü bölümünde tasfiye, birleşme devir, bölünme ve hisse değişimi ile ilgili düzenlemeler altında 19. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde ile kısmi bölünme işlemi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

*"Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:*

.....

*b) Kısmi bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmi bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan*

*bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur."*

Tanımlanan bu KVK uygulaması kapsamında, tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin, bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi işlemi kısmi bölünme olarak adlandırılmıştır.

Madde metninden de görülmektedir ki kısmi bölünmeye konu olabilecek iktisadi kıymetler sınırlı şekilde sayılmıştır. Buna göre, kısmi bölünme işlemine konu edilebilecek kıymetler,

- Taşınmazlar,
- En az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri,
- Üretim veya hizmet işletmeleri şeklindedir.

Kanun kapsamında oluşturulan yapısı itibarıyla KVK'nın 19/3-b maddesine uygun olarak gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Böylece şirketlere, bu yeniden yapılandırma kurumuna başvurarak finansal performanslarını iyileştirmesi ve verimlilik kazanması imkânı sağlanmıştır.

TTK ve KVK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, kısmi bölünme işleminin iki şekilde yapıldığı görülmektedir. Bu uygulamalar aşağıda açıklandığı şekildedir:

- Birinci uygulama şekline göre kısmi bölünme işlemi; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en

az iki yıl tam süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim ve hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi karşılığında bölünen şirket ortaklarının devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap etmesi ile sonuçlanır.

- İkinci uygulama şekline göre ise kısmi bölünme işlemi; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki yıl tam süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim ve hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi karşılığında bölünen şirketin devralan şirket veya şirketlerdeki payları ve hakları elde etmesi ile sonuçlanır.<sup>2</sup>

İkinci uygulama neticesinde, bölünen şirket devrettiği malvarlığı bölümlerini devralan şirketin paylarına sahip olacak olması sebebiyle herhangi bir sermaye azaltımı işlemi yapılmasına gerek olmayacak iken; birinci uygulama neticesinde ise, devralan şirketin paylarına sahip olacak kişinin bölünen şirket tüzel kişisi değil bölünen şirketin paylarına sahip kişiler olacak olması sebebiyle bölünen şirket nezdinde sermaye azaltımı işlemi zorunluluğu doğacaktır.

## 2. SERMAYE AZALTIMI NEDİR?

Bir TTK kurumu olan sermaye azaltımı,

esas sözleşmede yazılı sermaye değerinin bir takım sebepler ışığında azaltılması işlemi olup; TTK'nın 473. maddesi itibarıyla düzenlenmiştir. Madde hükmü uyarınca sermaye azaltımına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı bir şekilde gösterilmelidir. İlaveten, şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilemeyeceğine de maddenin devamında hükümlenmiştir.

Bu kapsamda, özel niteliği haiz bir esas sözleşme değişikliği olan sermaye azaltım işlemi diğer esas sözleşme değişikliklerinden farklılık göstermektedir. Esas sözleşme değişiklikleri genel hatlarıyla pay sahiplerinin hak ve yararlarını korumaya yönelik iken, sermaye azaltımında ise şirket alacaklılarının haklarının korunması öncelik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye azaltım sebepleri uygulamada ödenen sermayenin ortağa iadesi ile bilanço açığının kapatılması şeklinde iki temel başlık ile karşımıza çıkmaktadır. Esas sözleşmede yazılı sermaye miktarının şirket faaliyet konusuna göre fazla olması gibi sebepler nedeniyle sermayenin atıl kalan kısmı da ortağa iade olunabilmekte veya kredibilitiyi artırmak gibi amaçlar ile geçmiş dönem zararlarının ortadan kaldırılması da söz konusu olabilmektedir. Nitekim, sebepler uygulamada değişkenlik gösterebilmektedir.

### a. Sermaye Azaltımında Vergilendirme

Nakden ya da aynen konulan sermayenin azaltılarak şirket ortaklarına iadesi kapsamın-

2 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde de "Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir." ifadesi ile edinilen hisselerin ortaklara da verilebileceği kabul edilmiştir.

İlaveten, edinilen hisselerin ortaklara verilmesi durumunda bölünen şirket malvarlığında meydana gelen azalma nedeniyle şirket nezdinde sermaye azaltımı işlemi yapılması işlemin doğal bir sonucudur. Bir başka anlatımla kısmi bölünme suretiyle bölünen şirket bilançosunun aktif toplamında meydana gelen azaltmanın pasifteki karşılığı, sermaye hesabında gerçekleşen azaltım işlemidir; böylelikle bölünen şirket nezdinde aktif-pasif toplamı eşitliği sağlanmış olacaktır.

Kaldı ki Genel Tebliğ'in yukarıda yer verilen bölümünde, "...devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir." ifadesi ile, vergi mevzuatı açısından da sermaye azaltımı işleminin kısmi bölünme işleminin doğal bir sonucu olduğu kabul edilmiştir.

da kâr dağıtımından kaynaklı bir vergilendirme söz konusu olmayacağı bilinmektedir. İlaveten, geçmiş yıl zararlarının kapatılması amacıyla yapılan sermaye azaltım işlemi de sermayenin ortaklara geri ödenmesi gibi işlem görüp vergilendirmeye tabi olmayacaktır. Ancak İdare, birtakım hallerde sermaye azaltımında vergilendirmeyi gündeme getirmektedir.

Bu haller, temelde sermaye azaltımı işlemi sırasında sermayeden eksiltilecek tutarın kaynağına dayanmaktadır. İdare bu halleri sayarak bir dikkate alma önceliği listesi oluşturmuştur<sup>3</sup>. Buna göre yapılacak sermaye azaltımının;

- Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılandığı,
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılandığı,
- Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olduğu belirtilmektedir.

Böylece geçmiş yıllar kârları, kâr yedekleri, diğer kazançlar, emisyon primi veya enflasyon düzeltilmesi olumlu farkları gibi sermayeye ilave edilmesi sırasında herhangi bir vergilendirme işlemi doğmasına sebep olmayan hesapların sermayeye eklenmesi akabinde bir sermaye azaltım işleminin söz konusu olması halinde, bu azaltım işleminin vergilendirilmesi hususu işlemin nasıl yapıldığına karar veren varsayımsal bir metot aracılığı ile meydana gelmektedir. Halbuki esas sözleşme değişikliği niteliğindeki sermaye azaltım işleminin yapılması ve nasıl yapılacağına karar verilmesinin şirket genel kuruluna verilmiş bir yetki olduğu göz ardı edilmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nın 94/6-b maddesi, KVK'nın 15/2 ve 30/3 maddeleri ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nın mükerrer 298-A/5 ve geçici 25/g

maddeleri ile söz konusu kâr hesaplarının sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımını sayılmayacağı düzenlenmiştir. İdare'nin anılan görüşü, bu madde hükümleri ile de çelişki teşkil etmektedir. Zira bu kârlar, sermayeye eklenmesi ile kâr payı olmaksızın çıkıp eriyerek sermaye haline gelmektedir. Salt, fazladan vergileme amacı taşıyan varsayıma dayalı bir yol izlenerek azaltım sonucu iade edilen sermaye tutarlarının vergilendirilmesi kanunlar ışığında mümkün bulunmamaktadır.

### 3. KISMİ BÖLÜNME SONUCU GERÇEKLEŞEN SERMAYE AZALTIM İŞLEMİNİN VERGİSEL BOYUTU

TTK ve KVK hükümleri kapsamında kısmi bölünme müessesesinde iki uygulama şekli olduğunu belirtmiştik. Buna göre, kısmi bölünme işlemi sonucunda; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki yıl tam süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim ve hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi karşılığında bölünen şirket ortaklarının devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap etmesi tercih edilebilir. Kısmi bölünme işleminin bu şekilde yapılmasının neticesinde bölünen şirket nezdinde devredilen malvarlıklarının kayıtlı değeri kadar sermaye azaltımı zorunluluğu doğabilecektir. Ancak sermaye azaltımı kısmi bölünme işleminden ayrı düşünülmemelidir. Bu kapsamda azaltım işlemi, kısmi bölünme sürecinin bir parçası olup; eşzamanlı işlem görmektedir. Dolayısıyla anılan şekilde yapılan bir kısmi bölünme işleminde sermaye azaltımı yasal bir gerekliliği teşkil etmektedir.

Sermaye azaltımının vergilendirilmesi kapsamında açıklanan hususların burada da tartışılmasının gereği hasıl olmaktadır. Zira vergilendirme sonucu olmaksızın düzenlenmiş kısmi bölünme işleminin yasal bir gerekliliği

3 *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)'nin 24.09.2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-155 sayılı özelgesi, Van Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 25.12.2014 tarih ve 60757842-5520-27 sayılı özelgesi*

olan sermaye azaltımı işlemine İdare'nin vergilendirmesi hususundaki görüşleri burada da gündeme gelmektedir.

### a. İdare Görüşü

İdare'nin sermaye azaltımı işleminde azaltım yapılmadan önce sermayeye ilave edilmiş hesapları göz önüne alarak bir vergilendirme işlemin gerçekleştirilmesi yönündeki görüşünü aktarmıştı.

Söz konusu görüşlerinin yanı sıra, Vergi İdaresi'nin KVK'daki şartların yerine getirilmiş olması şartıyla aslında vergisiz yeniden yapılandırma modeli olarak tasarlanmış kısmi bölünme müessesesinde sermaye azaltımının belirli şartlar dahilinde vergilendirilmeyeceği yönünde görüşleri de bulunmaktadır. Vergi İdaresi tarafından verilen ve azalan sermaye içinde özkaynaklara ait enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ile gayrimenkul ya da iştirak hissesi satış kârları bulunması durumunda, bu hesapların devredilen şirkette de devam ettirilmesi kaydıyla sermaye azalışlarında vergilendirme yapılmayaçağını belirten birçok özelge de bulunmaktadır.

Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede, *...Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle sermaye azaltımına gidilmesi halinde, sermaye azaltımına giden şirketin sermaye hesabına ilişkin alt kalemlerinin kısmi bölünme sözleşmesine istinaden devralan şirkette takip edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, kısmi bölünme kapsamında varlıklarını devreden şirket nezdinde sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır...*<sup>4</sup> ifadeleriyle sermayenin alt kıvrımlarının takip edilebilmesi şartıyla sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergilendirmenin söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, kısmi bölünme nedeniyle sermaye azaltımına gidilmesi neticesinde sermaye alt hesaplarının devralan şirkette aynen devam ettirilmesi halinde herhangi bir vergilendirme olmayacağını; ancak söz konusu hesapların devralan şirkette aynı şekilde devam ettirilmeyerek başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi durumunda ise ver-

gilendirmenin daha önceki İdare görüşlerinde belirtilen öncelik sırasına göre yapılacağı belirtilmektedir.

Bu özelge ile paralel olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2013 tarih ve 64597866-125[19-2013]-107 sayılı özelgesinde İdare, enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının sermayeye daha önceden ilave edilmiş olması durumunda kısmi bölünme neticesinde gerçekleşecek sermaye azaltılması işleminin, devralan şirkette yapılacak sermaye artışında anılan bu hesapların sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla vergiye tabi tutulmayacağı; ancak şartın yerine getirilmemesi durumunda öncelik sırasına göre vergilendirmenin gerçekleşeceği yönünde görüş bildirmiştir.

Bu kapsamda anlaşılmaktadır ki önceden sermayeye ilave edilerek sermaye şekline bürünen bu hesap tutarlarının devralan şirket kayıtlarında ödenmiş sermayenin alt hesaplarında sermaye yedekleri hesapları olarak ayrıca işlenmesi gerekmektedir. Hesapların bu şekilde işlenmemesi veya işletmeden çekilmesi durumunda İdare'nin varsayımsal temellere dayanan öncelik sırasına göre vergilendirme işlemi hasıl olacaktır.

Peki, Vergi İdaresi'nin özelgelerinde bahsettiği sermayenin alt kıvrımlarında gösterme ve bunu takip edebilme, mükellefler açısından bir zorunluluk mudur?

1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde şirket bilançolarının özkaynak bölümü *"İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr ve zararını kapsar."* şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da görüleceği üzere sermaye hesabı özkaynaklar bölümünde yer almaktadır ve işbu hesap iki ana bölümden oluşmaktadır:

- Şirketin kuruluşu anında esas sözleşmesi

4 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.04.2019 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-125[ÖZG-15/46]-50973 sayılı özelgesi

ile tespit edilen veya daha sonra yapılan sermaye artışları,

- Ticaret siciline tescil edilen nominal (esas) sermaye ve hissedarların taahhüt edip henüz ödemediği ödenmemiş sermaye.

Bir diğer deyişle, Türk Muhasebe Standartları (“TMS”)’nda da belirtilmiş olduğu üzere, sermayedeki hareketler 500-Sermaye ve 501-Ödenmemiş Sermaye hesabında izlenir. Bunun dışında ne tek düzen hesap çerçevesinde ne de hesap planında sermaye ve ödenmemiş sermaye dışında bir kalem gösterilmesi zorunluluğuna yer verilmiştir.

### b. Yargı Görüşü

Yargının, İdare’nin görüşlerine aykırı kararlar verdiği görülmektedir. İdare’nin anılan görüşlerini açıkça eleştirip, bu temellere dayanan tarhiyatların hukuka aykırılığını ortaya koyan yargı kararları, uygulama ve hukukun aksi yönlerine doğru evirildiğini ve hukuksuz uygulamaların bir içtihat hukuku gibi idarece işlem gördüğünü; bunun yanında uygulamada çıkan bu gibi problemlerin kanunda karşılıksız kaldığını ve bu sebeple mükellef nezdinde kanundan doğan haklarının kullanımında mülkiyet hakkını zedeleyebilecek bir belirsizlik oluşturduğunu göstermektedir.

Danıştay 9. Dairesi, 13.02.2019 tarih ve E.2016/4386, K.2019/292 sayılı kararı ile kâr hesaplarının sermayeye ilave edilmesi akabinde azaltım yapılmasını; ilave ile birlikte kâr paylarının şekil değiştirerek kâr payı olmaktan çıkıp sermaye haline geldiği ve bu nedenle de tasfiye sonucu geri verilen sermaye paylarından dağıtılmayan kâr payını ayırıştırıp vergilendirmenin yasanın kârın sermaye eklenmesinin kar dağıtımını sayılmayacağı yönündeki hükmüne ve amacına aykırı olacağı şeklinde yorumlamıştır. İstanbul 12. Vergi Mahkemesi’nin aşağıda alınan kararında, mükellef lehine karar tesis edilerek cezalı tarhiyatın kaldırılması yönünde karar verdiği görülmektedir<sup>5</sup>:

“...Dava konusu olayda, davacı şirketin sermaye azaltımı yoluna gittiği, daha önce sermayeye ilave ettiği tutarın belli bir kısmını işletmeden çekmesi üzerine, hakkında vergi incelemesi yapılarak cezalı tarhiyatların yapıldığı, 6111 sayılı Kanun kapsamında vergiden istisna edilerek sermayeye ilave edilen kayda alınan emtia karşılıkları hesabında yer alan tutarın daha sonra ortaklara dağıtılması halinde vergilendirilmeyeceği hususun açıkça yer aldığı, sermaye azaltımı işlemi yapılırken sermayeye ilave edilmiş enflasyon düzeltme olumlu farkları hesabında yer alan tutarların sermaye azaltımı sırasında öncelikli olduğu ve kurumlar vergisinin konusuna girdiğine ilişkin vergi kanunlarında bir hüküm bulunmadığı hususları bir arada değerlendirildiğinde davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uygunluk bulunmamaktadır...”

Buna göre, dava konusu olayda davacı şirket sermaye azaltımı yolunu yürütmesi neticesinde daha önce sermayeye ilave ettiği tutarın belli bir kısmının işletmeden çekilmesi sebebiyle hakkında tarhiyat yapılsa da sermayeye ilave edilmiş enflasyon düzeltme olumlu farkları hesabında yer alan tutarların sermaye azaltımı sırasında öncelikli olduğu ve kurumlar vergisinin konusuna girdiğine ilişkin vergi kanunlarında bir hüküm bulunmaması sebebiyle tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna hükmolunmuştur.

Benzer şekilde İstanbul 1. Vergi Mahkemesi tarafından tesis edilen 27.02.2014 tarihli kararda da KVK’nın 19/3. maddesine uygun olarak gerçekleşen kısmi bölünme işlemi neticesinde, devrolunan şirket hisselerinin ortaklara verildiği, ortaklara verilen bu hisselerin, bölünen şirketteki ortaklık yapısına uygun olduğundan bahisle ortakların servet değerinde bir artışın meydana gelmediği gerekçeleriyle ortaklara herhangi bir kâr aktarımının olmadığı kabul edilerek, mükellef lehine hüküm tesis edilmiştir.

İlaveten, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin de bir kararında<sup>6</sup> kısmi bölünme işlemi neticesinde kâr hesaplarından karşılanan sermayenin azaltılması neticesinde devralan şirket hesaplarında ayrı olarak izlen-

5 İstanbul 12. Vergi Mahkemesi’nin 15.11.2018 tarih ve E.2018/456, K.2018/2946 sayılı kararı

6 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 27.02.2020 tarih ve E.2019/3311 K.2020/341 sayılı kararı

mesi ve işlemin kâr dağıtımını olarak atfedilmesi hususlarına eleştiri getirmiştir. Mahkeme, dava konusu olayda geçmiş yıl kârlarından karşılanan sermaye azaltılması işleminde geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilave edilerek sermayeye dönüştürüldüğü ile GVK m.94 uyarınca kârın sermaye eklenmesinin ve aynı şekilde azaltım yapılmasının kâr dağıtımını sayılamayacağına dikkat çekerek ortaklara dağıtılan geçmiş yıl kârlarına ilişkin herhangi bir somut tespitin yapılmadığını belirtmiştir. Nitekim, vergisel bir sorumluluk doğmaması için devralan şirkete aktarılan kıymetin ayrı hesaplarda izlenmesi gerektiği yönünde herhangi bir yasal şartın bulunmadığını da hatırlatarak, dava konusu tarhiyatın iptaline hükmetmiştir.

## SONUÇ

Bölünme düzenlemesi vergi ertelemesi işlevi görmesi amacıyla ihdas edilmiş bir müessese olduğundan -kanun hükmü gereği- bölünmeye konu edilen taşınmaz ve/veya iştirak hisseleri bölünen kurumdaki kayıtlı değerleri ile devralan kuruma aktarılmakta ve vergiye tabi tutulacak bir kazanç hesaplanmamaktadır. Bölünen kurum nezdinde taşınmaz ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından dolayı hesaplanmayan ve vergilendirilmeyen kazanç, aynı iktisadi kıymetlerin devralan kurum tarafından elden çıkarılması aşamasında vergilendirilecektir.

Aynı durum -vergi ertelemesi gerekçesi- kısmi bölünme işleminin doğal sonucu olarak bölünen kurum nezdinde gerçekleşen sermaye azaltımı için de geçerlidir. Yani bölünen kurumun sermaye kompozisyonu içerisinde Kurumlar Vergisi Kanunu açısından sermaye azaltımında bulunulması halinde işletmeden çekilmiş sayılan bileşenler var ise, bu bileşenlerin kısmi bölünme dolayısıyla oluşan sermaye azaltımı aşamasında değil, ancak bölünme sonucunda devraldığı iktisadi kıymetler nedeniyle sermayesi artan devralan kurum tarafından başka bir hesaba aktarılması veya sermaye azaltımına gidilmesi halinde işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.



# HOLLANDA STOPAJ VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Beste KÜÇÜKŞAHİN  
Avukat

Özgen POLAT  
Kıdemli Vergi Asistanı

## ÖZET

*Holding yapılanmalarında en çok tercih edilen ülkelerden biri olan Hollanda, 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe giren Hollanda Stopaj Vergisi Kanunu (“Dutch Withholding Tax Act”) ile Hollanda mukimi şirketlerin, düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülkelerde bulunan ilişkili şirketlerine yapacağı faiz ve gayri maddi hak ödemelerinde koşullu stopaj vergisi uygulamasını başlatmıştır.*

*İşbu makalede, ilgili kanun kapsamında yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin uluslararası holding yapılanmalarına etkileri üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Hollanda, Stopaj, Hollanda Stopaj Vergisi, Düşük Vergi Oranına Sahip Ülke, Vergi Cennetleri, İlişkili Şirket, Faiz, Gayri Maddi Hak Ödemesi.

## GİRİŞ

01.01.2021 tarihinde yürürlüğe giren Hollanda Stopaj Vergisi Kanunu (“HSVK”), Hollanda mukimi çok uluslu şirketler tarafından yapılacak grup içi faiz ve gayri maddi hak ödemeleri için kanunda belirtilen diğer şartların da gerçekleşmesi ile geçerli olacak, koşullu bir stopaj vergisi ihdas etmektedir.

31.12.2020 tarihine kadar, Hollanda’da kurulu şirketler tarafından ilişkili şirketlere yapılan faiz ve gayri maddi hak ödemeleri Hollanda’da stopaj vergisine tabi değildi. Ancak, 01.01.2021 tarihi itibarıyla, bazı grup içi faiz ve gayri maddi hak ödemelerinin, ülkede uygulanan en yüksek kurumlar vergisi oranı olan %25 oranında stopaj vergisine tabi olacağı kararlaştırıldı.

Hollanda hükümeti tarafından söz konusu verginin getiriliş amacı, Hollanda’nın, düşük vergi oranına sahip ülkelerde yer alan ilişkili kişilere yapılacak faiz ve gayri maddi hak ödemelerinde geçit ülke olarak kullanılma-

sı suretiyle ortaya çıkan kötüye kullanımın (treaty shopping) önlenmesi olarak açıklanmıştır. Yürürlüğe giren yasa kapsamında, Hollanda’da vergi mükellefiyeti bulunan şirketlere bir ayrıcalık tanınmayacaktır. Vergi, söz konusu ödemeyi yapan ve Hollanda’da kurulu bulunan şirket tarafından beyan edilerek ödenecektir.

Hollanda hükümeti, faiz ve gayri maddi hak ödemelerine uygulanacak koşullu stopaj vergisi (“KSV”)’ne ek olarak, düşük kurumlar vergisi oranına sahip ülkelere yapılacak kâr payı ödemelerine ilişkin 01.01.2024 itibarıyla yürürlüğe girmesi planlanan koşullu kâr payı stopaj vergisine ilişkin de yasa teklifinin hazırlanmakta olduğunu duyurmuştur. Söz konusu yasal düzenlemeleri içeren teklifin 2021 yılının ilkbahar aylarında Meclis’e sunulması planlanmaktadır.<sup>1</sup>

## 1. VERGİNİN MATRAHI, MÜKELLEFİ VE ORANI

KSV’nin matrahı, Hollanda mukimi şirketler tarafından yapılan faiz ve gayri maddi hak ödemelerinin brüt tutarları olarak belirlenmiştir.

KSV, Hollanda’da kurumlar vergisi mükellefi olan bir daimi işletme tarafından aşağıda yer verilen durumlarda ödenen veya tahakkuk

1 <https://www.government.nl/topics/taxation-and-businesses>, Erişim Tarihi: 27.12.2020



eden grup içi faiz ve gayri maddi hak ödemelerinden alınır:

- Ödemenin alıcısının, yasal vergi oranı %9 ve daha düşük olan bir ülkenin mukimi olması,
- Ödemenin alıcısının, Avrupa Birliği ("AB") tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerden birinde kurulmuş olması,
- %9'dan daha düşük bir yasal vergi oranına sahip veya AB'nin vergi cennetleri listesinde yer alan bir ülkedeki daimi işletmeye faiz veya telif hakkı ayrılması,
- Hibrit kuruluşlara yapıldığı addedilen ödemeleri ya da tahakkukları içeren kötüye kullanım durumunun mevcut olması.

Yukarıda belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda, KSV uyarınca yapılacak stopajın oranı ise, Hollanda'da uygulanan en yüksek kurumlar vergisi oranı olan %25 olarak belirlenmiştir.

## 2. İLİŞKİLİ ŞİRKET TANIMI

KSV ilişkili şirketlere yapılan faiz ve gayri maddi hak ödemelerinde uygulanacaktır.

İki kuruluşun ilişkili olarak değerlendirilebilmesi için:

- Alıcı kuruluşun, ödemeyi yapan kuruluş üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak nitelikli payı bulunması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması),
- Ödemeyi yapan kuruluşun, alıcı kuruluş üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak nitelikli payı bulunması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması),
- Üçüncü bir kuruluşun hem ödemeyi yapan kuruluşun hem de alıcı kuruluşun nitelikli paylarını doğrudan ya da dolaylı olarak elinde tutması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması),
- Alıcı kuruluşun, iş birliği yapan bir hissedar grubu ile birlikte, doğrudan veya

dolaylı olarak ödemeyi yapan kuruluşun nitelikli paylarını elinde tutması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması),

- Ödemeyi yapan kuruluşun, iş birliği yapan bir hissedar grubu ile birlikte, doğrudan veya dolaylı olarak alıcı kuruluşun nitelikli paylarını elinde tutması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması) ya da
- İş birliği yapan bir hissedar grubunun hem ödemeyi yapan kuruluşun hem de alıcı kuruluşun nitelikli paylarını doğrudan ya da dolaylı olarak elinde tutması (hisselerinin ya da oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması) gerekmektedir.

İş birliği yapan hissedar grubu ("cooperating group") tanımı Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/a-6 maddesine dayanmakta olup tanımın kasten geniş tutulduğu görülmüştür. Bu durum, özellikle birçok iş ortaklığı (joint venture) ya da özel sermaye şirketi/girişim sermayesi şirketi tarafından tutulan kuruluşların hissedarlarından birinin düşük vergi oranına sahip bir ülkede bulunan kuruluş aracılığıyla bir iş ortaklığına veya kuruluşa borç finansmanı sağladığı durumda KSV'den etkilenebileceği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla daha doğru değerlendirme yapılabilmesi için yapı bazında inceleme yapmak faydalı olacaktır.

## 3. DÜŞÜK VERGİ ORANINA SAHİP ÜLKE TANIMI

Düşük vergi oranına sahip ülke tanımında, Hollanda'nın 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla geçerli olan kontrol edilen yabancı kurum mevzuatındaki tanım ile paralel olarak, kurumlar vergisi bakımından yasal oranı %9 ve altında olan Bahreyn, Bahamalar, Bermuda, Türkmenistan, Birleşik Arap Emirlikleri gibi ülkeler ile AB tarafından yayımlanan vergi cennetleri listesinde bulunan Amerikan Samoası, Barbados, Fiji, Panama, ABD Virjin Adaları gibi ülkeler yer almaktadır.

Hollanda'nın çifte vergilendirmeyi önleme

anlaşması imzalamış olduğu ülkelerden birinin düşük vergi oranına sahip bir ülke olarak tanımlanması halinde, KSV uygulaması söz konusu ülkenin düşük vergi oranına sahip ülke olarak tanımlanmasının üzerinden 3 yıl geçtikten sonra uygulanacaktır. Sözü edilen 3 yıllık süreçte Hollanda KSV'yi efektif bir şekilde tahsil edebilmek için mevcut vergi anlaşmalarını yeniden müzakere etmeyi planlamaktadır.

#### 4. KÖTÜYE KULLANIM

KSV, faiz ve gayri maddi hak ödemelerinin düşük vergi oranına sahip bir ülkede bulunan ilişkili şirkete yapılması durumunda ortaya çıkabileceği gibi, kötüye kullanımın tespit edildiği durumlarda da ortaya çıkabilmektedir. Kötüye kullanımın tespiti için, bu şekilde kurulan yapılarla Hollanda'da stopaj vergisi ödemesinden kaçınma gibi bir amacın güdülüp güdülmediğinin incelenmesi gerekmektedir. Bir yapı ekonomik gerekçelere dayandırılmıyor ise yapay olarak kabul edilebilir ve kötüye kullanım amacıyla tasarlandığı sonucuna varılabilir.

HSVK'de yer alan kötüye kullanımın önlenmesi kuralları uyarınca, aşağıdaki durumların sağlanması halinde KSV tahsil edilecektir:

- Ödemeyi alan şirketin var olmasının asıl amacının ya da asıl amaçlarından birinin KSV'den kaçınmak olması (subjective test=öznel test),
- Düzenlemenin yapay olarak kabul edilmesi (objective test=nesnel test). (Nesnel test düzenlemenin arkasındaki mevcudiyete ve ticari nedenlerine göre değerlendirilmektedir.)

Yapay düzenlemeye örnek olarak, geçerli bir ticari nedeni olmaksızın düşük vergi oranına sahip bir ülkede yer alan şirket aracılığıyla faiz veya gayri maddi hak akışını sağlamak verilebilir.

Nesnel teste ilişkin olarak, 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla, mevcudiyet kriterlerinin sağlanması şirketin güvenli liman ('safe-harbor') olarak görülmesi anlamına gelmemektedir. Bu durum, asgari mevcudiyet kriterleri sağlanmış olsa bile, Hollanda vergi otoritesi tarafından

yapının kötüye kullanım amacıyla kurulduğunun iddia edilebileceğini göstermektedir. Diğer taraftan, eğer aracı kuruluş asgari mevcudiyet kriterlerini sağlamıyor olsa da yapının kötüye kullanım amacıyla oluşturulmadığı kanıtlanabilir. Bu nedenle, asgari mevcudiyet kriterleri yalnızca mükellef ve Hollanda vergi idaresi arasında ispat külfetinin paylaşımında rol oynamaktadır.

#### 5. VERGİNİN TAHAKKUK ETMESİ, BEYAN VE ÖDENME TARİHİ

Faiz veya gayri maddi hak ödemeleri, şu durumlarda alıcı tarafından alınmış olarak addedilir:

- Faiz / gayri maddi hak ödemesinin, Hollanda vergi mükellefi tarafından yapılması,
- Faiz / gayri maddi hak ödemesinin alıcının bir alacağı karşılığında yapılması,
- Faiz / gayri maddi hak ödemesinin alıcının kullanımına sunulması veya
- Faiz getirici bir unsur bulunması.

31 Aralık 2020 tarihinden sonra tahakkuk eden ve ilgili yıl içinde alıcısına ödenmeyen / alıcısının kullanımına sunulmayan faiz ve gayri maddi hak ödemeleri, ilgili yılın 31 Aralık günü alıcı tarafından alınmış sayılacaktır.

KSV, ödeme yapan Hollanda mukimi kuruluş tarafından tevkif edilmelidir. Takvim yılının bitiminden sonraki 1 ay içinde, bir vergi beyanamesi düzenlenerek, KSV, Hollanda vergi makamlarına ödenmelidir. Ödemeyi yapan ve alan kuruluşların yöneticileri KSV'den sorumludur.

#### 6. FİNANSAL HİZMET ŞİRKETLERİ İÇİN VARLIK KOŞULLARI

Hollanda mukimi bir kuruluşun, faaliyetlerinin ağırlıklı olarak Hollanda mukimi olmayan kuruluşlara/kuruluşlardan doğrudan ya da dolaylı olarak faiz, gayri maddi hak ve kira ödemelerinin yapılması/alınmasından oluşması halinde, söz konusu kuruluş hizmet şirketi olarak değerlendirilir. Bir hizmet şirketi, belirli bir yıla ilişkin faiz, gayri maddi hak ve kira ödemeleri nedeniy-

le, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, AB direktifi ya da yerel mevzuat hükümlerinden yararlanmak istemesi halinde, Hollanda Vergi İdaresi'ni söz konusu yıl içerisinde mevcudiyet kriterlerini sağlayıp sağlamadığı konusunda bilgilendirmekle yükümlüdür.

Hizmet şirketleri için geçerli olan mevcudiyet kriterlerine aşağıda yer verilmiştir:

- Vergi mükellefinin yönetim kurulu üyelerinin en az yarısı Hollanda mukimi olmalıdır.
- Hollanda mukimi yönetim kurulu üyeleri, görevlerini yerine getirmek için yeterli niteliklere sahip olmalı ve işbu yönetim kurulu üyelerinin görevleri şirketle ilgili karar vermeye ve şirketin yapacağı işlemlerin uygun şekilde tamamlanmasına ilişkin olmalıdır.
- Vergi mükellefi, şirketin gerçekleştirdiği işlemlerin yeterli düzeyde yürütülmesini ve kayıt altına alınmasını sağlayacak nitelikli personele sahip olmalıdır.
- Yönetim kurulu kararları Hollanda'da alınmalıdır.
- Esas banka hesapları Hollanda'da tutulmalı ve yönetilmelidir.
- Vergi mükellefinin defter tutma işlemleri Hollanda'da yapılmalıdır.
- Vergi mükellefinin iş adresi Hollanda'da olmalıdır.
- Vergi mükellefi, başka bir ülkede vergi mükellefi olarak muamele görmüyor olmalıdır.
- Vergi mükellefi, kanal finansmanı, lisanslama veya leasing faaliyetleriyle ilgili olarak gerekli riskleri üstlenmeli ve maruz kaldığı risklere göre yeterli düzeyde öz sermayeye sahip olmalıdır.

1 Ocak 2020'den itibaren geçerli olmak üzere mevcudiyet koşullarına yapılan eklemeler aşağıdaki gibidir:

- Vergi mükellefinin Hollanda'da en az 24 ay süreyle kullanılan bir ofis alanı olması ve
- Vergi mükellefinin en az 100.000 Euro ücret gideri olması.

## 7. 1 OCAK 2021 TARİHİ İTİBARIYLA GEÇERLİ OLACAK DİĞER DÜZENLEMELER

- AB ve Avrupa Ekonomik Alanı dışında kalan iştirakler ile kontrol edilmeyen iştirakler (%50'den daha az faiz ve oy hakkına sahip olunan iştirakler) için tasfiye zararları indiriminin 5 milyon Euro ile sınırlanması,
- Faiz indirimi sınırlama kuralının değiştirilmesi (Hollanda Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 10) kapsamında şirketler arası kredilerde pozitif döviz kuru kazançlarına ilişkin muafiyetin, şirketler arası kredilerdeki indirilemeyen faiz tutarıyla sınırlı olacak şekilde düzenlenmesi,
- İngiltere'nin büyük veya orta ölçekli holding şirketleriyle yapılan mali birlikliklerin 1 Ocak 2021'de otomatik olarak sona ermesi.

## SONUÇ

KSV'nin yürürlüğe girmesiyle, Hollanda mukimi şirket tarafından düşük kurumlar vergisi oranına sahip bir ülkedeki herhangi bir kuruluşa yapılan tüm grup içi faiz ve gayri maddi hak ödemelerinin KSV'ye tabi olup olmadığının değerlendirilmesine ek olarak, kötüye kullanımın mevcut olduğunun iddia edilebileceği yapıların da gözden geçirilmesi önem arz etmektedir.

Bunlara ek olarak finansal hizmet faaliyeti ile uğraşan ve herhangi bir vergi anlaşmasından veya AB direktifinden faydalanan Hollanda mukimi kuruluşların Hollanda'daki varlık koşullarını sağlayıp sağlamadığı da ayrıca değerlendirilmelidir.

# İŞ YERİNİ YENİDEN DÜŞÜNMEK

**Serena BAKİOĞLU**  
Avukat

**Simge KAVTELEK**  
Stj. Avukat

## ÖZET

COVID-19 salgınıyla birlikte ivme kazanan teknolojik gelişmeler ile değişen iş modelleri ve dijital ekonominin etkilediği yeni ekonomik hayat, farklı iş yeri oluşumlarının ortaya çıkmasına neden olmuş ve geleneksel iş yeri kavramını yeniden düşünmemizi kaçınılmaz kılmıştır. Bu kapsamda, yıllardır tartışılan ancak yürürlüğe girmeyen yeni mevzuatların düzenlenmesi gereği doğmaktadır. İşbu makalemizde OECD'nin de gündeminde olan iş yerinin tanımlanmasına ilişkin süreç, iş hukuk ve uluslararası mevzuatlar kapsamında ele alınmış olup sanal ofis ve home-ofis kavramlarının iş yeri olarak değerlendirilebilmesi hususu tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İş Yeri, OECD, Sanal Ofis, Home Ofis.

## GİRİŞ

Gün geçtikçe ivme kazanan teknolojik gelişmeler ile iş modelleri ve iş yağış biçimleri yeniden şekillenmiştir. Güncel olarak içinde bulunduğumuz hem bu teknolojik devrim hem de Covid-19 nedeniyle yaşanan yeni dünya düzeni ile birlikte iş dünyasında köklü değişiklikler yaşanmıştır. Özellikle geleneksel iş modelleri “brick and mortar” kavramı, önce yerini yeni iş modellerine “click and mortar”, şimdilerde ise sadece çevrimiçi “click-only” iş modellerine bırakmaktadır. Bu değişimler bizleri, iş yeri kavramının günümüzde tekrar düşünülmesi gerektiğine yöneltmekle birlikte hem ekonomik hem de hukuki tartışmaları da beraberinde getirmektedir.

Bu kapsamda yazmış olduğumuz işbu makalede öncelikle hem yerel mevzuat hem de uluslararası mevzuat kapsamında iş yeri kavramını inceledikten sonra OECD'nin getirmiş olduğu yeni düzenlemeler ile birlikte home-ofis ve sanal ofis gibi yeni iş yeri kavramlarına ilişkin tartışmaları ve vergisel düzenlemeleri ele alacağız.

## A. İŞ YERİ KAVRAMI

### i. İç Hukukumuzda

“İş yeri” kavramının vergilendirme bakı-

mından önemi gerek iç hukukta gerekse uluslararası hukukta yer alan düzenlemelerde kendini göstermektedir. Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun 7. maddesi uyarınca, ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de iş yerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, kişinin dar mükellefiyete tabi kimse olarak nitelendirilmesi için yeterli sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nun 3. maddesinde ise, Türkiye’de Vergi Usul Kanunu (“VUK”) hükümlerine uygun bir iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumların, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden ticari kazançlar elde etmeleri durumunda dar mükellef olarak vergiye tabi tutulacakları düzenlenmiştir. Bu maddelerde ayrıca, “iş merkezi” kavramı da “iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez” olarak tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, vergilendirme yetkisinin varlığı, dar mükellefin Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci bulunması şartına göre tayin olunacaktır.

VUK’un 156. maddesinde “iş yeri” kavramı, “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri, mağaza, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, çiftlik ve hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleleri, maden ve ocakları, inşaat şantiyeleri ve vapur büfeleri gibi ticari ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte, 23.09.2002 tarih ve 2002/3 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi’nde, “Mükelleflerin ticari,

*sinai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin iş yeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin «faaliyetin icrasına tahsis edilmesi» veya faaliyetin icra edildiği “yer” olma özelliğini taşıması şarttır. Ancak, faaliyet konusu ayrı bir iş yeri açılmasını gerektirmeyecek nitelikte, örneğin danışmanlık, komisyonculuk vb. ise ikâmetgâh adresinin iş yeri olarak kabulü mümkündür.”* açıklamalarına yer verilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı özelgelerinde iş yeri tespiti yapılırken İç Genelge’de belirtilen şartlara göre değerlendirme yapılmaktadır.

Madde düzenlenmesindeki iş yeri tanımını geniş tutma iradesi, örneklerin görece fazla tutulması ve “gibi” ifadelerinden çıkarılabilmektedir. Bu nedenle, doktrinde de kavramın kapsamını geniş tutma eğilimi görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 20.03.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelvesi’nde de “...iş yerinin tanımı yapılırken, ticari sinai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanıtımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin iş yeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.” yönünde<sup>1</sup> görüş bildirilerek söz konusu tanımın kapsamını genişletilmiştir. Ancak, mülkiyet hakkına haksız müdahale teşkil sayılabilecek böylesi bir alanda, yorum yoluyla vergilendirme yetkisi yaratmak eleştiriye konu edilmelidir. Önemle belirtmek gerekir ki burada tarihi yorum yönetimi kullanılarak kanun koyucunun kanunu oluşturduğu andaki iradesi ve amacının araştırılması gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim, 1961 yılında yapılan düzenlemede, kanun koyucunun “gibi” ifadesiyle ortaya koyduğu veya koyabilmiş olacağı iradedeki iş yeri kavramı, günümüz şartlarındaki iş yeri kavramını yorum yoluyla genişletmemelidir.

İş yerinin belirlenmesi sadece vergilendirme yetkisinin tayini açısından karşımıza çıkmamaktadır. VUK’un 139. maddesi uyarınca, “Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait

olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.” Buna göre, her ne kadar konu hakkında Danıştay ve akademik bakımından çeşitli tartışmalar<sup>2</sup> bulunsa da, iş yerinin tespiti ve tespit edilen iş yerinin hangi durumlarda müsait sayılmayacağıının belirlenmesi vergi incelemeleri bakımından büyük bir öneme sahiptir.

Son dönemdeki tartışmalar da, VUK’taki iş yeri tanımının teknoloji çağının getirmiş olduğu dijital ortamlarda yetersiz kalması üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu bakımdan, Vergi Usul Kanunu tasarısı taslağında (“Tasarı”)<sup>3</sup> bu yetersizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu Kanun tasarısı taslağında, 129. maddede iş yeri tanımına yer verilirken, devamındaki 130. maddede ise elektronik iş yeri düzenlemesi şu şekilde yer almaktadır:

“MADDE 130- (1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sinai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda iş yeri oluşur.

(2) Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda oluşan iş yerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Ancak söz konusu tasarının, çeşitli mahkeme kararında da yer verildiği üzere, mevcut VUK’un 156. maddesinde yer alan «iş yeri»nin, «elektronik ortamda iş yeri»ni kapsamadığını kabul ettiğinin bir göstergesi olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu Tasarı, yalnızca bu yönde çalışmaların varlığına işaret edebilmekte ancak bu yöndeki tartışmaları sonlandırmamaktadır. Nitekim, mahkeme kararlarında da

1 Aynı yönde, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13.09.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.01.02-849 sayılı özelvesi  
2 TAŞKIRAN Tarık, Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık/2020, s:471  
3 <https://korunanmuhassebe.com/vergi-usul-kanunu-yasa-tasarisi-taslagi-yayimlandi/>, (Erişim Tarihi: 04.01.2021)

Tasarı'yla ilgili olarak şunlara yer verilmektedir: “...yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda, mevcut Kanun'un 156. maddesinde yer alan “iş yeri” maddesi, tasarının 129. maddesinde aynen yer almakla birlikte, tasarının 130. maddesinde ise “elektronik ortamda iş yeri” maddesine yer verildiği, dolayısıyla söz konusu tasarı ile kanun koyucunun bile VUK'un mevcut 156. maddesinde yer alan “iş yeri”nin, “elektronik ortamda iş yeri”ni kapsadığını kabul ettiğinin bir göstergesi olduğu, ayrıca iç hukukta ve uluslararası sözleşmede belirlenen iş yeri tanımının “elektronik ortamda iş yeri” kavramını da kapsayacak şekilde yorum ve kıyas yoluyla genişletilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle...” Bununla birlikte, örnek olarak, yurt dışında mukim bir şirketin, Türkiye'de iş yeri bulunmaksızın gelir elde etmesi durumunda “web sunucularının” veya “web sitelerinin” iş yeri teşkil edip etmeyeceği önem kazanmıştır. 08.02.2013 tarihli ve KVK-26/2013-1 sayılı KVK Sirküleri'nde yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcıların, Türkiye'de yetkilendirilmiş tam mükellef kurumlarla yapmış oldukları aracılık sözleşmelerine istinaden İMKB ve VOB'da gerçekleştirdikleri alım-satım işlemleri sırasında, teknoloji şirketlerinden, aracı kurumlardan veya borsalardan alınan eş yerleşim (colocation) hizmetleri nedeniyle kullandıkları sunucuların, yurtdışında yerleşik yabancı yatırımcılar açısından «iş yeri» olarak değerlendirilmeyeceği açıkça belirtilmiştir. Bu açıdan da söz konusu web sunucu ve sitelerinin, hem VUK düzenlemesi hem de KVK Sirküleri açısından iş yeri olarak kabul edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

## ii. Uluslararası Hukukta

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması (“Model Anlaşma”)’nın ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin 7. maddesinde, bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması sonucu elde ettiği kazancın, bu diğer devlette, iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebileceği düzenlenmiştir. Ancak, teşebbüsün diğer akit devlette iş yerinin bulunmaması durumunda yalnızca teşebbüsün mu-

kimi olduğu akit devlet vergilendirme yetkisine sahip olacaktır.

Bu nedenle, uluslararası hukukta da iş yerinin varlığının tespiti son derece önem kazanmaktadır. Model Anlaşma'nın, «İşyeri» başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasında iş yeri, «bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer» olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, VUK'ta olduğu gibi iş yerine 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.

Bu madde kapsamında iş yerinin varlığı için üç şartın mevcut olması gerekmektedir:

- “işe ilişkin bir yerin” mevcut olması,
- işe ilişkin bu yerin “sabit” olması, yani belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip belli bir yerde bulunması,
- teşebbüsün işi, işe ilişkin sabit bu yer vasıtasıyla yürütmesi

Maddeye ilişkin yorum kısmında ise şartların oluşması için gerekli durumlar belirtilmiştir. Yorum kısmındaki açıklamalar ve verilen örnekler pratikte iş yerinin varlığının tespit edilmesi için gereklidir.

“İşe ilişkin bir yer” şartı, bu yerin yalnızca bu iş amacıyla kullanılıp kullanılmamasından bağımsız olarak, işin yürütülmesi için kullanılan her türlü yeri kapsamaktadır. Ancak, bu yerin teşebbüsün tasarrufunda veya emrinde olması gerekmektedir. Bahsedilen tasarruf hakkı mülkiyet anlamında kullanılmamaktadır. Teşebbüs, söz konusu yerin maliki olabileceği gibi o yeri kiralamış veya herhangi bir kullanıma hakkına sahip olabilir. Bununla birlikte, alanın kullanımı için hiçbir resmi yasal hakka ihtiyaç olmadığı vurgulanarak, bir teşebbüsün belirli bir lokasyonu yasadışı bir şekilde işgal ederek orada işlerini yürüttüğünde de bir iş yeri mevcut olacağı belirtilmiştir.

“Sabit” bir yerin varlığı için, işe ilişkin yerin belirli bir coğrafi nokta ile bağlantılı olma-

sı gerekliliği düşünülmektedir. Ancak burada, topıra fiziken ve fiilen sabitlenmesi gerektiği anlamı çıkarılmamalıdır, bahsedilen belirli bir alan/mezan kullanılmasıdır. Tanıma göre, sanal veya gayri maddi bir iş yeri bu kapsamda sayılmamalıdır. Bir örnekte, uzaydaki uydular da üzerinden geçtikleri ülkelerde bir iş yeri oluşturmadığı gibi söz konusu uydudan sinyallerinin alındığı yerlerde de uydunun işleticisi teşebbüs için bir iş yeri sayılmayacağı savunulmaktadır.<sup>4</sup> Ayrıca, işe ilişkin sabit yerin belirli ölçüde bir sürekliliğe sahip olması, diğer bir deyişle, geçici bir niteliğe sahip olmaması da vurgulanmıştır. Buna karşılık, işin niteliği yalnızca kısa bir süre için yürütülmesini gerektiriyorsa, işin yürütüldüğü yerin süreye rağmen iş yeri teşkil edebileceği fakat bahse konu işin tespiti zor olduğundan teadmüle bakılarak tespit edilmesi gerekliliği de belirtilmiştir.

Bunlara ek olarak, aynı maddenin 4. fıkrasında yapılan 2017 değişiklikleri sonrasında hazırlayıcı ve yardımcı mahiyetteki faaliyetlerin yürütüldüğü yerlerin iş yerinin varlığını ortaya koymayacağına dair istisnalar da daraltılmıştır. Buna göre, Model Anlaşma'da, eskiden iş yeri kabul edilmeyen yerler, genişletici bir yolla değiştirilen madde kapsamında iş yeri olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Özellikle dijital ekonomi ile birlikte aynı teşebbüs veya yakın ilişkili teşebbüslerin birlikte aynı yerde veya başka yerlerde yürüttüğü hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetler iş yerinin varlığını ortaya koyar hale gelecektir.<sup>5</sup>

Her ne kadar iş yeri tanımı teorik olarak tespit edilmesi kolay gibi gözükse de pratikte tespiti her zaman kolay olmamaktadır. Özellikle, günümüzde e-ticaretin büyümesi ve internetten elde edilen gelirler tespiti daha güçleştirmektedir. Model anlaşmada, söz konusu tartışmalarla ilgili olarak elektronik ticarete ilişkin ayrıca bir açıklama yapılmıştır.<sup>6</sup>

Buna göre, elektronik ticarete, web sitesinin depolandığı ve erişiminin sağlandığı sunucu fiziksel bir lokasyona sahip bir ekipman olduğundan, bu tür bir lokasyon söz konusu sunucuyu işleten teşebbüsün "işe ilişkin sabit bir yer"ni teşkil edebilirken; yazılımın ve elektronik verinin bir birleşimi olan bir internet web sitesi tek başına bir maddi varlık teşkil etmediğinden, "işe ilişkin bir yer" teşkil edebilecek bir lokasyona sahip değildir, bu nedenle de iş yerinin varlığından söz edilemez. Model Anlaşma'da, web sitesi ile web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucu arasındaki ayrımın yapılabilmesi için bir örneğe yer verilmiştir. Buna göre, yaygın olarak kullanılan "hosting" anlaşmaları, sunucunun ve lokasyonun teşebbüsün tasarrufuna girmesi ile sonuçlanmamaktadır. "Böyle bir durumda teşebbüsün bu lokasyonda fiziksel mevcudiyeti bile söz konusu değildir, çünkü web sitesi maddi bir varlık değildir. Bu gibi durumlarda teşebbüsün söz konusu hosting anlaşmasına binaen işe ilişkin bir yer edindiği varsayılmaz." denilmektedir.<sup>7</sup> 2017 yılında yapılan değişiklikte ise, madde önemli olmayan bazı değişiklikler yapılarak tekrar yer almıştır. Ancak bu değişikliklerde Türkiye sabit bir iş yerinin varlığının tespiti için ilgili yorum maddesine çekince koymuştur.<sup>8</sup>

Vergilendirme yetkisinin belirlenebilmesi için iş yerinin oluşup oluşmadığına yönelik tespit son derece önemlidir. Bu nedenle, elektronik ticarete, web sitesi ile web sitesinin depolandığı ve kullanıldığı sunucu arasındaki ayrımın doğru tespit edilmesi gerekir. Bahsedilen ayrımın yapılabilmesi için ise pratik anlamda, ciddi bir teknik bilgi ve altyapı gerekmektedir. Bu anlamda gerek vergi kayıplarının yaşanmaması gerekse haksız vergilendirmenin önüne geçilebilmesi için, vergi inceleme elemanlarına önemli ve ciddi bir sorumluluk yüklendiğinden, vergi incelemelerinde bilgi teknolojileri alanında uzman kişilerden bilgi ve görüş alınması gerekliliği doğduğu kanaatindeyiz.

4 "Son Gelişmeler Işığında Dar Mükellefler ve İşyeri", Erdoğan Öcal, , Nisan 2018, 355, *Vergi Sorunları Dergisi*.

5 "Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İşyeri Kavramına Etkileri", Hüseyin Işık, Mayıs 2018, 356, *Vergi Sorunları Dergisi*.

6 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: 2014 Commentary* p.43.1

7 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: 2014 Commentary* p. 43.3

8 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: 2017, Commentary* p. 183

## B. ULUSLARARASI GELİŞMELER

Model Anlaşması'nda yapılan 2017 değişikliklerinin temelini oluşturan OECD/G20 BEPS Eylem Planı'nın 7. eylemi olan "Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi" komisyoncu düzenlemelerinin kullanımı ve özellikle faaliyet istisnaları da dahil olmak üzere matrah aşındırma ve kâr aktarımına ilişkin yapay daimi işyeri oluşumundan kaçınmayı önlemek için daimi işyeri tanımında değişiklikler geliştirmeyi ve kârla ilişkili sorunları ele alan bu konularda çalışmayı amaçlamış ve başta Model Anlaşma olmak üzere önemli değişikliklere yol açmıştır.

En önemlisi de dijitalleşmenin getirdiği vergilendirme zorlukları OECD gündeminden hiç düşmemiştir. COVID-19 pandemisinin getirdiği yeni hayat, zaten gelişmekte olan dijital ekonomiye ivme kazandırmış ve yeni vergi zorluklarını beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, OECD tarafından BEPS Eylem Planlarını takiben, çeşitli raporlar yayımlanmıştır. Kapsayıcı Çerçeve nezdinde çalışan 137 ülke iki ayaklı global çözümler üzerinde çalıştı. Bir ayağın taslak raporu ise OECD tarafından "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment"<sup>9</sup> isimli metin olarak yayımlandı. Metinde özetle, yukarıda yer vermiş olduğumuz vergilendirme yetkisinde yaşanan çatışmalardan kaynaklı olarak, «bir işletmenin o yargı alanındaki veya uzaktan yönlendirilen faaliyetler yoluyla o yargı yetkisinin ekonomisine aktif ve sürekli katılımının» bulunduğu pazar / kullanıcı yargı yetkilerinin vergilendirme haklarını genişletmeyi amaçlanmaktadır. Bu noktada, hangi işletmelerin kapsamda olacağı, kâr dağıtımı ve bağ kurma üzerinden yeni vergilendirme yetkilerinin ortaya konup konamayacağına ve bunlar tespit edilirken kullanılacak bazı test ve yöntemlere yer verilmektedir. Bu yöntem ve kurallar açıklandıktan sonra ise çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin yöntemler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Ancak, bu raporlar göstermektedir ki, fikir birliğine varılması için daha kapsayıcı çalışma-

lar yapılmalıdır. Nitekim raporda da, çözümlerin uygulanması noktasında, tüm ikili anlaşmaları kapsayıcı şekilde çok taraflı bir anlaşma yoluna gidilmesinin potansiyel olarak daha verimli olacağı vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak, dünyadaki gelişmeler de sadece potansiyel çözüm yolları ortaya koyabilmektedir. Bu derece ivme kazanmış gelişmelerden doğan vergisel sıkıntılara çözüm getirmekte, uluslararası kuralların ortaya konma sürecindeki yavaşlıklar ve kural koymadaki esnek olmama problemi, yerel mahkemeler nezdindeki dava yükünü gün geçtikçe artırmaktadır. Bu açıdan, uluslararası politika gelişmede ne kadar hızlı ve esnek olunursa, o kadar yargılamadaki problemlere çözüm getirilebileceğini de söylemek yanlış olmayacaktır.

### i. Evden Çalışma

Senelerdir esnek çalışma modelleri adı altında şirketler tarafından uygulanan evden çalışma (home-ofis) özellikle Covid-19 pandemisiyle birlikte iş hayatında büyük bir değişime sebep olmuştur. Evden çalışma uygulaması, pandemi öncesinde de verimliliği arttırdığı yönündeki çalışmalarla sık sık gündeme gelse de işverenler tarafından tereddütle yaklaşılan bir uygulamaydı. Bugünlerde ise, sağlık ve sokağa çıkma yasaklarıyla birlikte artık hemen hemen her teşebbüs bu çalışma modelini çalışma hayatına dahil etmiş durumdadır.

Evden çalışma elbette iş yerinin tespiti konusunda bazı endişe ve tartışmalara yol açmıştır. Özellikle büyük ölçekli teknoloji şirketlerinin tamamen ofis ortamını terk ederek, tümüyle daha az maliyetli ve sağlık açısından güvenli gördükleri evden çalışma uygulamasına geçeceklerini açıklamasıyla birlikte zaten halihazırda devam "işyeri" tespiti tartışmaları daha da önem kazanmıştır. OECD ise konuyla ilgili açıklamalarda bulunmuştur.

Bu açıklamalara göre, Covid-19 sebebiyle çalışanların geçici ve istisnai olarak evlerin-

9 <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>  
(Erişim Tarihi: 04.01.2021)



den çalışmaları teşebbüsler için yeni iş yeri yaratmadığı gibi, mevcut iş yerlerinde de aynı sebepten ötürü işin geçici olarak kesintiye uğraması mevcut iş yerini ortadan kaldırmamaktadır. OECD, “home-office” uygulaması için ayrıca açıklama yaparak, bu yerlerin neden iş yeri olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin değerlendirmede bulunmuştur.

OECD’ye göre genellikle, bir iş yeri belirli bir kalıcılığa sahip olmalı ve o yerin o teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri olarak kabul edilebilmesi için bir teşebbüsün emrinde (veya yukarıda anıldığı üzere tasarrufunda) olmalıdır. Bir çalışanın evinde aralıklı iş faaliyetlerinin sürdürülmesi, o evi teşebbüsün emrinde bir yer yapmaz. Ayrıca, bir “home-office”in bir kuruluş için bir iş yeri olması için, bir teşebbüsün işini sürdürmek için sürekli (devamlılık unsuru) olarak kullanılması ve genellikle teşebbüsün işini yürütmek için bu konumu kullanmasını zorunlu kılması gerekir.

Ayrıca, OECD, Covid-19 krizi sırasında, evde uzaktan çalışmak için kalan çalışanların bunu genellikle hükümet direktiflerinin bir sonucu olarak yaptıklarını, bunun bir işin gerekliliği olarak yapmadıklarını ve durumun mücbir sebep teşkil ettiğini belirtmiştir. Bu nedenle, krizin mücbir sebep karakteri de göz önüne alındığında evden çalışmanın, teşebbüs için bir iş yeri yaratmayacağını belirtmiştir.

İç hukukumuzda ise home-office’ler başka açılardan tartışılmaktadır. Örnek olarak, home-office olarak kullanılan evlerdeki sabit ücret giderlerinin gider olarak yazılıp yazılmayacağı bu tartışmalardan biridir. Bu açıdan, Gelir İdaresi Başkanlığı, 05.12.2016 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-236571 sayılı özelgesinde home-ofis olarak kullanılan konuta ait elektrik, su, doğalgaz gibi giderlerin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda, gelir vergisi ve katma değer vergisi üzerinden değerlendirme yaparak görüşünü beyan etmiştir.

Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda, vergi mevzuatı da dahil olmak üzere, henüz

mevzuatımızda yer almayan ancak yeni hayatın gereklilikleri sonucunda artış gösteren home-office’ler ile ilgili olarak düzenlemeler yapılması gerektiği açıktır.

## ii. Sanal Ofisler

Günümüzde ticari işletmeler, fiziki bir iş yeri açmak yerine daha çok teknolojinin getirdiği tüm imkânları içeren sanal ofisleri şirket merkezi olarak kullanmaktadır. Özellikle serbest meslek erbapları home-ofis ve/veya sanal ofisler ile mesleki hayatlarını sürdürebilmektedirler. Nitekim sanal ofisler hem kiralalarının daha uygun olması ile hem de ödenen kiranın GVK’nın 40. maddesi uyarınca giderleştirilebilmesinden dolayı işletme sahipleri için daha uygun olmaktadır. Nitekim sekreteryaya hizmetleri ile ilgili her türlü giderler sanal ofis yöneticisi tarafından kullanıcılara fatura edilmektedir.<sup>10</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı 27.12.2018 tarihli ve 66813766-175.02[mük44-2017-8]-536621 sayılı özelgesinde, sanal ofis sistemi, “sık seyahat eden, mobil çalışan, ofis kullanımına sürekli ihtiyaç duymayan, ofis genel maliyetleriyle uğraşmak istemeyen ancak prestijli bir işyerinde bulunmak isteyen gerçek veya tüzel kişilerce, profesyonel ofis hizmetleri sunmak amacıyla kurulan firmalardan kiralanan ofislerde gelen postalarını almak, faks, telefon ve sekreterlik hizmeti vermek veya belirli sürelerde toplantı salonlarını kiralamak amacıyla oluşturulmuş bir sistem” olarak tanımlanmış ve “işyeri olarak kullanılan bina dan tek vergi alınması gerektiğinden aralarında ortaklık bulunmayan birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından kullanılan sanal ofislerin faaliyette bulunduğu binaya ilişkin kira sözleşmesinin tarafı olan kiracı/kiracıların çevre temizlik vergisinin mükellefi olması ve anılan verginin kiracı/kiracılar tarafından ödenmesi” gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı, 24.09.2020 tarihli ve 39044742-130[özelge]-E.702055 sayılı özelgesinde ise, farklı bir değerlendirme yaparak, sanal ofis hizmetini, “sabit bir işyerinin sürekli olarak kullanılmak üzere kiralananmasından ziyade, kişi ve kurumların (şirketler, dernekler vb.) iş ve işlemlerin-

10 <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0284/> (Erişim tarihi: 05.01.2021)

*de adres bildirim ihtiyacına cevap vermek üzere aynı yerin aynı dönemde (farklı zaman dilimlerinde, günlük veya saatlik olarak) birden fazla kişinin kullanımına tahsis edilmesi suretiyle sunulan; bunun yanı sıra bu kişi ve kurumlara posta hizmeti sağlamak, faks, telefon ve sekreterlik hizmeti vermek veya belirli sürelerde toplantı salonlarını tahsis etmek gibi farklı fonksiyonlar da içerebilen bir hizmet türü” olarak kabul etmiş ve iş yeri kiralama hizmetlerinin işyeri olarak kullanılan bina, ofis, dükkân gibi taşınmazların kira sözleşmesi ile kuru mülkiyetinin kiralamasını kapsamakta olduğunu belirtmiştir.*

Sonuç olarak, teknolojik olanakların giderek gelişmesi ile çeşitli kolaylıklar sağlaması sanal ofislerin, önümüzdeki yıllarda giderek yaygınlaşacağı ve mevzuatta bu tür iş yerine de yer verilmediği sürece özelgelere ve vergisel anlamla tartışmalara yol açacağı barizdir.

## SONUÇ

İş yeri kavramının tanımı vergilendirme bakımından önem taşıdığından hem iç hukukta hem de uluslararası hukuk kapsamında tartışılmaktadır. Yerel mevzuatımız kapsamında GVK, KVK, VUK ile düzenlenen bu kavramın kanun koyucu tarafından geniş tutulmuş olduğu görülmekte olup doktrinsel tartışmalarda da kanun koyucu ile paralel bir yaklaşım görülmektedir. Ancak bu düzenlemeler son dönemde yaşanan gelişen teknolojik gelişmeler kapsamında yetersiz kalmış; web sunucuları ve web sitelerinin iş yeri sayılıp sayılmayacağı hususu özelgeler ile düzenlenmiştir.

Nitekim söz konusu husus, OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması için de önem teşkil etmekte olup iş yerinin varlığının kabulü için aranan üç şarta ilişkin mevcudiyetin ne şekilde yorumlanacağı her geçen gün değişmektedir. OECD tarafından yapılan çalışmalar ve yayımlanan raporlar da bu değişimi göstermektedir. Ancak uluslararası politika geliştirmek ve çeşitli anlaşmaların yapılması uzun süreler aldığından, uluslararası arenada da dijitalleşmeden doğan zorluklar bakımından uygulanabilir bir çözüm getirilememektedir.

Özellikle Covid-19 salgını ile birlikte iş yeri kavramlarında yaşanmaya başlanan bu değişim, sanal ofis ve home-ofis kavramlarını da güncel olarak ekonomik hayatın içine sokmuştur. Henüz yerel mevzuat kapsamında bu yerlerin iş yeri sayılıp sayılmayacağına ilişkin bir açıklama yapılmamış olsa da OECD evin iş yeri sayılması hususunda sürdürülebilirlik görmediği gibi bu durumu mücbir sebepler nedeni ile olmasından dolayı iş yeri kapsamına dahil etmemiştir.

Tüm bunlar göz önüne alındığında, geleneksel kurallardan çıkıp teknolojik gelişmelerle ortaya çıkmış olan yeni iş modellerini ve bunların getirmiş olduğu yeni iş yerlerini gerek lokal olarak gerekse uluslararası alanda yeniden düşünmeliyiz. Global olarak sorunlar tartışılıyor, çalışmalar yapılıyorsa da bu çalışmalar ülkelerin desteğiyle hız kazanmalı ve somut çözümler ortaya konulmalıdır. Bununla birlikte, lokal olarak çözüm ortaya koyma çabaları ise köklü değişiklikler yapılmadığı sürece, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları nedeniyle sonuçsuz kalmakla yetinmeyecek, yargı nezdindeki dava yükünü de arttıracaktır.



## 2020 HESAP DÖNEMİNDE 600.000 TL ÜZERİNDE ÜCRET GELİRİ ELDE EDENLER NELERE DİKKAT EDECEK?

Ömer EMEN  
Kıdemli Vergi Müdürü

Burcu HACI  
Vergi Danışmanı

### ÖZET

7 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete’ yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren 2020 hesap döneminde 600.000 TL’yi aşan ücret gelirlerinin %40 vergi oranı ile vergilendirilmesi ve elde edilen ücret gelirlerinin tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

2020 hesap dönemi öncesinde birden fazla işverenden ücret geliri bulunan ve birden sonraki işverenden elde ettikleri ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde yer alan tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşan kişilerin tevkif suretiyle elde ettikleri ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekir iken yapılan yeni düzenleme ile buna ilave olarak 2020 hesap döneminde 600.000 TL’yi aşan ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu çalışmamızda 2020 hesap döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereken ücret gelirlerinin vergisel boyutu izah edilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Ücret, Gelir Vergisi Dilimleri, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi.

### GİRİŞ

2020 hesap döneminde 7194 sayılı torba yasa ile bazı vergi düzenlemeleri getirilmiş olup gelir vergisi dilimlerinde değişikliğe gidilmiş ve 2020 hesap döneminde 600.000 TL’yi aşan ücret gelirleri için gelir vergisi oranı yüzde 40’a yükseltilmiştir. Bu noktada vergi oranlarının artırılmasındaki sebep, gelir dağılımında adaleti sağlamak olup daha fazla kazancı olan kişiden daha fazla vergi alınmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır. 2020 hesap dönemi öncesinde birden sonraki işverenden alınan ücretin toplamı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde belirtilen tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı aşması halinde (2020 yılı için 49.000 TL) elde edilen ilk işverenden alınan ücret dahil tüm ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmekte iken yapılan yeni düzenleme ile mükellefin 2020 yılına ait ücret gelirlerinin toplamının 600.000 TL’yi aşması durumunda da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme zorunluluğu getirilmiştir.

Makalemizde, 2020 hesap döneminde tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan hükümlere göre vergilendirilmesi ve yıllık beyanname vermesi zorunlu olan hizmet erbablarının yükümlülükleri izah edilmeye çalışılmıştır.

### 1. YASAL MEVZUAT

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde yer alan hükme göre, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret olarak tanımlanmaktadır. Aynı maddenin takip eden fıkrasında, “*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 münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.*” hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunu’nun 86’ncı maddesinin (b) bendinde, “*birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretleri-*

*nin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler” için yıllık beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak anılan bent hükmü 7194 sayılı Kanun'un 15. maddesiyle, “Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil” şeklinde değiştirilmiştir.*

Bu bağlamda mükelleflerin aşağıda detayına yer verilen ücret gelirleri için Mart ayının son gününe kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir:

- Tek işverenden ücret geliri elde eden kişilerden, GVK'nın 103. maddesinde yer verilen dördüncü dilimi (2020 hesap dönemi için 600.000 TL) aşanlar,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda birden sonraki işverenden alınan ücretin toplamı GVK'nın 103. maddesinde belirtilen tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL; 2020 yılı için 49.000 TL) aşanlar,
- Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda ilk işverenden elde edilen ücret geliri dahil olmak üzere toplam ücret geliri 600.000 TL'yi aşanlar.

Yeni getirilen düzenleme ile GVK'nın 103. maddesine yeni gelir vergisi tarifesi eklenmiş olup bu oran %40 olarak belirlenmiştir. Yeni getirilen düzenleme ile mükelleflerin 2020 hesap döneminde elde ettikleri ücret gelirlerinin 600.000 TL'yi aşması halinde elde edilen kazanç tutarı üzerinden %40 tevkifat yapılacak ve elde edilen ücret gelirleri için 2021 yılında yıllık gelir vergisi beyannamesi verilme-

si zorunlu hale getirilmiştir. Öte yandan ilgili hesap döneminde bazı harcama tutarları elde edilen gelirler toplamından indirim konusu yapılabileceklerdir.

2020 hesap dönemi öncesinde, tek işverenden tevkif suretiyle elde edilen ücretlerin, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmez iken, yeni getirilen düzenleme ile, tek işverenden elde edilen gelirleri toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı aşanların yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekecektir<sup>1</sup>. Söz konusu düzenleme ile beyanname mükellef sayısının artırılması amaçlanmaktadır.

## 2. ÜCRET GELİRİNİN TESPİT EDİLMESİ

Ücret, personele verilen ödenen para ve menfaatlerin toplamı olup bu tutar üzerinden GVK'nın 63. ve 31. maddelerinde yer alan indirim ve muafiyet tutarları düşüldükten sonra vergi matrahına ulaşılmaktadır. Ücret geliri elde edenlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi verip vermeyeceklerinin tespitinde baz alınacak ücretin ilgili hesap döneminde toplam kümülatif vergi matrahı baz alınarak tespit edilmesi gerekmektedir. Hizmet erbabının kesinti yoluyla vergilenen yıllık gelirlerini beyan etme yükümlülüğü olması halinde ilgili hesap döneminde kümülatif vergi matrahı baz alınarak hesaplanan ve tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

2020 hesap döneminde tek veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı aşağıdaki örneklerle açıklanmıştır.

**Örnek 1:** Mükellef (A) 2020 hesap döneminde özel bir şirkette genel müdür olarak çalışmakta olup aylık brüt kazancı 80.000 TL'dir. Mükellef (A)'nın GVK'nın 63., 25. ve 31. maddeleri kapsamında yer alan indirim ve muafiyet

1 İmdat Türkay, “2020 Yılında Yüksek Düzeyde Ücret Geliri Olanların Yıllık Beyanname Verme Esasları”

tutarlarının olmadığı varsayımıyla ilgili hesap döneminde kümülatif gelir vergisi matrahı aşağıdaki gibi olacaktır:

|  |            |
|--|------------|
| <b>Brüt Kazanç (80.000*12)</b>         | 960.000,00 |
| <b>SSK İşçi Payı</b>                   | 37.081,80  |
| <b>İşsizlik İşçi Payı</b>              | 2.648,64   |
| <b>Kümülatif Gelir Vergisi Matrahı</b> | 920.269,44 |

Mükellef (A)'nın 2020 hesap döneminde ücret gelirlerinden oluşan kümülatif vergi matrahı 920.269,44 TL olup GVK'nın 103. maddesinin dördüncü diliminde yer alan 600.000 TL'yi aşması nedeniyle ücret gelirlerinin Mart/2021 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

**Örnek 2:** Mükellef (B) 2020 hesap döneminde özel bir şirkette iş değişikliği yapmış olup birinci işverenden 60.000 TL, ikinci işverenden 100.000 TL olmak üzere iki işverenden ücret geliri elde etmiştir. Buna göre mükellef (B)'nin her iki işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamının, GVK'nın 103. maddesinde yer alan ikinci diliminde yer alan 49.000 TL'yi aşması nedeniyle Mart/2021 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan mükellef (C)'nin 2020 hesap döneminde özel bir şirkette iş değişikliğine gitmiş olduğunu ve birinci işverenden 10.000 TL, ikinci işverenden 210.000 TL olmak üzere iki işverenden elde edilmiş ücret geliri olduğunu varsayarsak, mükellef (C) ücret gelirlerinin beyanının tespitinde birinci işvereni serbestçe belirleyebileceği için birden sonraki işverenden elde edilen ücret geliri, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 49.000 TL'yi geçmemesi nedeniyle beyanname verilmeyecektir.

**Örnek 3:** Mükellef (D) 2020 hesap döneminde özel bir şirkette iş değişikliğine gitmiş olup birinci işverenden 580.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL olmak üzere iki işverenden ücret geliri elde etmiştir. Buna göre mükellef (D) ücret gelirleri beyanının tespitinde birinci

işvereni serbestçe belirleyebileceğinden, birden sonraki işverenden elde edilen ücret geliri GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan 49.000 TL'yi geçmese dahi, iki işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamı olan 620.000 TL, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 600.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir.

### 3. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

Tek veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken durumlarda, ilgili hesap döneminde elde edilen gelirler toplamından aşağıdaki indirimleri yapabileceklerdir.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması koşulu ile Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,
- Mezkur Kanunu'nun 89. maddesinde belirtilen bağış ve yardımlar,
- Hayat/şahıs sigorta primleri,
- Engellilik indirimi,
- Sponsorluk harcamaları,
- Bireysel emeklilik katkı payları,

Yukarıda belirtilen harcama tutarlarının ilgili yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup söz konusu harcama tutarlarının yapıldığı dönemi müteakip hesap dönemlerinde elde edilen ücret gelirlerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

### SONUÇ

2020 hesap dönemi öncesinde, hizmet erbabının tek işverenden elde ettiği ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için yıllık gelir

vergisi beyannamesi verilmesi ya da diğer gelirler için beyanname verilme durumunda bu ücret gelirlerinin de beyannameye dahil edilmesi söz konusu değildi. Yeni düzenleme ile, gelir vergisi tarifesine yeni vergi dilimi (%40) eklenmiş olup aynı zamanda tek işverenden alınan ücret gelirlerinin 600.000 TL'yi aşması ya da birden fazla işverenden alınan ücret gelirlerinde ilk işverenden alınan ücret geliri dahil 600.000 TL ücret geliri elde edilmesi durumunda söz konusu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Hizmet erbabının elde ettiği ücretlerin toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen dördüncü dilimini aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen dördüncü dilimini aşıyor (2020 hesap dönemi 600.000 TL) ise ilgili hesap döneminde elde edilen ücret gelirlerinin tamamının ilgili yılı takip eden yılın Mart ayının son gününe kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

# KURUMLARIN SOSYAL YARDIM VEYA PERSONELİNE DAĞITMAK AMACIYLA SATIN ALDIĞI HEDİYE ÇEKLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İsmet ŞEN

Vergi Danışmanı

## ÖZET

Şirketler sürdürülebilir büyümeyi sağlamak amacıyla, çalışanlarının aidiyet duygusunu artırabilmek, verimli çalışma ortamını sağlamakla birlikte reklam, pazarlama ve sosyal sorumluluk projeleri kapsamında etkinlikler gerçekleştirebilmek amacıyla çeşitli mecralarda kullanılmak üzere hediye çeki dağıtımını yapabilmektedirler. Sosyal yardım amacıyla gerçekleştirilen hediye çeki dağıtımını ile personele verilen hediye çeklerinin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi farklılık arz etmektedir. Şirketlerin farklı mahiyette olan hediye çeklerinin dağıtılmasına dair değerlendirmeler bu yazının konusunu teşkil etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Hediye Çeki, Bağış ve Yardım, Gelir Vergisi, Ücret, Katma Değer Vergisi.

## GİRİŞ

Şirketler bayram, yılbaşı ve diğer özel günlerde çalışanlarına verilmek amacıyla, çeşitli mecralarda kullanılmak üzere satın aldıkları hediye çekleriyle çalışanların herhangi bir bedel ödemededen alışveriş yapmalarını sağlamaktadırlar. Bununla birlikte, sosyal sorumluluk amacıyla, yine dağıtımına konu hediye çeklerinin, yardıma muhtaç kişilere ulaştırılması da sıklıkla görülen uygulamalardan birisidir. Gerek personele verilen gerekse yardım amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtılan hediye çeklerinin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

### 1. DAĞITIMA KONU HEDİYE ÇEKLERİNİN SATIN ALINMASINDA KDV UYGULAMASI

3065 sayılı Katma Değer Kanunu ("KD-VK")'nun 1/1 maddesinde, "Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları" ifadesiyle katma değer vergisi ("KDV")ne tabi işlemler belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 2/1. maddesinde, "Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına

hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir." ifadesiyle teslimin tanımı yapılmıştır. Öte yandan bahse konu Kanun'un 10/1 maddesinde, "Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması" 10/2 maddesinde ise, "Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi," ifadeleri yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 229. maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." ifadesiyle faturanın tanımı açıklanmıştır.

Hediye çeki, hamiline üzerinde yazılı tutar kadar alışveriş yapma imkânı sağlayan bir ödeme aracıdır. Şirketlerin genel olarak hediye çeklerine dair uygulamaları, alışveriş yapılacak şirketlerden hediye çeki tutarında fatura düzenlenmesi suretiyle ilgili tutarın kayıtlara alınması yönündedir. Ancak bu yöntemle hediye çeklerinin şirket kayıtlarına alınmasının doğru bir yol olmadığını değerlendirmekteyiz. Kanaatimizce, hediye çekinin, alışveriş yapılacak olan şirket tarafından alım yapan şirkete herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası ger-



çekleştigiinden bahsetmek mümkün olmamaktadır. Bu sebepten belirtilen kanun hükümleri uyarınca, hediye çeklerinin alımında KDV'ye tabi bir işlem bulunmamaktadır. Diğer taraftan, KDV yönünden vergiyi doğuran olay hediye çeki ile alışveriş yapılması ile gerçekleştiğinden faturanın da bu işlem neticesinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Henüz gerçekleşmiş bir mal satışı ya da hizmet ifası olmadığından hediye çeki satan işletme açısından hediye çeki satışı işlemi fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Hediye çekinin teslimi anında, tevsik edici belge olarak dekont kullanılması uygun bir yöntem olabilecektir. Dolayısıyla hediye çekinin satın alınması aşamasında düzenlenecek olan olası faturada KDV gösteriminde bulunulmayacaktır. Hediye çekinin kullanımı sırasında ibrazı ile gerçekleşecek teslim ve hizmetlerde, ilgili mal veya hizmetin KDV oranı uygulanacaktır.

## 2. HEDİYE ÇEKLERİNİN ŞİRKET PERSONELİNE DAĞITILMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." hükmü yer almaktadır.

Hediye çekleri, üzerinde bir bedelin olduğu ve kullanıcısına bu bedel karşılığında ilgili mal veya hizmeti satın alma hakkı doğuran belge olduğundan personele dağıtılan hediye çeklerinin mahiyeti de ücret olarak ele alınmalıdır. Bununla beraber, personele verilecek olan hediye çeklerinin para yerine kullanılabilmesi, bu çeklerin kullanılması öngörülen mağaza, market vs. den alışveriş yapılabilmesi düşünülürse hediye çeklerinin aynı yardım olarak değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

Belirtilen hususlar gereğince personele dağıtılan hediye çeklerinin, KDV dahil tutarının brütleştirilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına ve damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir olup söz konusu hediye çeklerinin SGK prim

kesintisine tabi tutulmaması gerektiği değerlendirilmelidir.

## 3. HEDİYE ÇEKLERİNİN SOSYAL SORUMLULUK KAPSAMINDA YARDIMA MUHTAÇ KİŞİLERE VERİLMESİ

Şirketler sosyal sorumluluk kapsamında zaman zaman yardıma muhtaç kişilere hediye çeki vermek suretiyle destek olabilmektedirler. Bu kapsamda verilen hediye çeklerinin çalışanlara verilen hediye çeklerinden ücret olarak değerlendirilme noktasında farklılık arz ettiği açıktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimlerin yer aldığı "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının c bendinde, "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı." da indirimler arasında sayılmıştır.

Hediye çeklerinin şirketler tarafından yardıma muhtaç kişilere dağıtılması durumunda, dağıtım konu hediye çeklerinin bağış ve yardım olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde belirtilen şartlar sağlanmadığı hallerde KDV dahil tutarın ticari kazancın tespitinde ilave kalem olarak dikkate alınmasının uygun olacağını değerlendirmekteyiz.

## SONUÇ

Son yıllarda sıkça tanık olduğumuz hediye çeklerinin muhasebe kayıtlarına alınması, kullanım amacına göre farklılık arz etmektedir. Şirketlerin personeline verdikleri hediye çeklerinin, hediye çeki alınan şirket tarafından de-

kont düzenlenmesi suretiyle kayıtlara alınması uygun olacaktır. Hediye çekinin çalışana verilmesi durumunda, ilgili tutarın ücretin bir unsuru olarak değerlendirilmesi ve brütleştirilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına ve damga vergisine tabi tutulması gerektiğini ancak brütleştirilen bahse konu ödemelerin SGK prim kesintisine tabi olmayacağını değerlendirmekteyiz. Hediye çeklerinin yardımına muhtaç kişilere dağıtılması durumunda ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde belirtilen şartların sağlanmaması halinde KDV dahil tutarın, kurum kazancının tespitinde ilave kalem olarak dikkate alınması uygun olacaktır.



# KDV İADESİ MAHSUBUYLA ÖDENEN GEÇİCİ VERGİNİN GELİR VEYA KURUMLAR VERGİSİ MAHSUBUNDAN SONRA KALAN TUTARININ NAKDEN İADESİ

**Eyüp ŞENSOY**  
KDV İade Uzmanı

**Aslıhan KAVRAN**  
KDV İade Uzmanı

## ÖZET

*KDV Genel Uygulama Tebliği hükümleri, vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına mahsuben iadesi dolayısıyla geçici kurumlar/gelir vergisinin mahsubunu mümkün kılmaktadır. Ancak katma değer vergisi ("KDV") iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsubundan sonra da iadesi gereken bir tutar kalabilmektedir.*

*Makalemizde bahsi geçen iadenin yapılmasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** KDV, KDV İadesi, Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi, Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsup ve İadeler, KDV İade Alacağının Geçici Vergiye Mahsubu, KDV İadesi Mahsubuyla Ödenen Geçici Verginin Nakden İadesi.

## GİRİŞ

3065 sayılı KDV Kanunu'na istinaden tam istisna, tevkifat veya indirimli orana tabi işlemleri nedeniyle iade talebine hak kazanan mükellefler; KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Güvenlik Kurumu ("SGK") prim borçlarına vs. mahsuben iade talep edebilmektedirler.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar" başlığı altında talep edilebilecek tutar, gerekli işlem ve belgeler, mahsuben ve nakden iadenin usul ve esaslarına ilişkin bilgilere yer verilmiş olup mahsuben iade talepleri bu usul ve esaslar kapsamında yerine getirilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, KDV iade talepleri bulunan mükelleflerin geçici gelir/ku-

rumlar beyannamelerinin akabinde tahakkuk eden vergileri mahsuben ödenebilmektedir. Gelir/kurumlar vergisi beyannamesi verildiği dönemde ise, mahsubu gerçekleşen geçici vergi tutarlarının ilgili dönem gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması durumunda da fazla olan tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsubu söz konusu olmaktadır. Ancak yapılan mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı ise, o yılın sonuna kadar yapılan talep ile vergi dairesince yapılan incelemeler sonrasında iade edilir veya reddedilir. Makalemizde, KDV iade alacaklarından yapılan geçici vergi mahsubu konusundaki özellikli durumlara ve mahsuplardan kalan fazla yapılan mahsuben iadenin nakden alınmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

## 1. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE İADESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu

esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Konuya ilişkin olarak 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; *"Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir."* denmektedir. Dolayısıyla buradaki mahsup işlemi açıklamalar gereğince vergi dairesince re'sen yapılmakta olup herhangi bir yazılı başvuru şartı aranmamaktadır. Mahsup işleminin yapılabilmesi için rapor veya teminat aranmamakta, herhangi bir tutar sınırlaması da bulunmamakta olup sadece geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir.

Tahakkuku gerçekleştiği halde geçici verginin ödenmemesi halinde, yıllık beyanname üzerinden geçici vergi tutarı terkin edilir ve yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanarak hesaplanır.

Yapılan mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının ise o yılın sonuna kadar yıllık beyannamenin ilgili kısmında talep edilmesi gerekmekte olup ayrıca yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde *"Bunun için mahsup talebinin dilekçe (Ek:2 Dilekçe Örneği) ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun (Ek:1) dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir."* denmektedir.

Ayrıca fazla ödenmiş olan geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici ver-

ginin ödenmiş olması yeterli bulunmakta ve geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmamaktadır.

Ancak geçici vergi mahsubunun mükellefin KDV iadesi alacağından yapılması durumunda gelir veya kurumlar vergisi mahsubundan sonra kalan tutarın iade talep işleminin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunu esasına göre değil KDV Kanunu esaslarına göre yapılması gerekmektedir.

## 2. KDV İADE ALACAĞININ GEÇİCİ VERGİYE MAHSUBU

262 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "2. Katma Değer Vergisine İlişkin Mahsup ve İade" başlığı altında, *"Katma Değer Vergisi iade uygulamasının usul ve esasları, iade hakkı doğuran işlemin türüne göre ilgili KDV Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir. Katma değer vergisi alacakları mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. Genel Tebliğlerde yapılan düzenlemelere göre nakden veya mahsuben iade uygulamaları farklı usul ve esaslara bağlanmıştır."*<sup>1</sup> "ifadelerine yer verilmektedir. Dolayısıyla KDV iade alacağından geçici verginin mahsuben ödenmesi ve kurumlar/gelir beyannamesinden sonra nakit alacağının çıkması durumunda, ödeme usulü KDV Kanunu'na tabi olduğundan, nakit talebinin de KDV usul ve esaslarına göre yapılacağından bahsedilmektedir.

Bu durumda, esasen kurumlar /gelir vergisinin nakden iadesi söz konusu olmakla beraber KDV iadesinde yer alan prosedürlerin uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla geçici vergi mahsubu talebinin, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde mahsuben iade taleplerine ilişkin teminat ve/veya YMM tasdik raporu aranmadan yerine getirilen talepler arasında olması ihtimali bulunmaktadır. Son durumda da talebin, nakden iadeye dönmüş olması nedeniyle Tebliğin nakden iadeye ilişkin esasları doğrultusunda evrakların vergi dairesine sunulması gerekecektir.

Ancak KDV iade talebinin teminat/YMM raporuyla mahsuben yapılması durumunda ise,

1 262 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

geçici vergi mahsubunun nakden iade talebine dönmesi halinde nakden iade talebi şartlarını teminat ve/veya YMM tasdik raporu sunulması yoluyla gerçekleştirmiş olacağından başka bir şarta gerek kalmaksızın iadesinin temin edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## **SONUÇ**

Sonuç olarak, KDV beyannamelerinde iadeye esas işlemleri bulunan mükellefler bu işlemleri nedeniyle yüklenmiş oldukları KDV'yi mahsuben ve/veya nakden iade talep edebilmektedirler.

Mükelleflerin mahsuben talep etmiş oldukları geçici vergi mahsuplarını; yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinden önce sonuçlandırmaları veya yıllık gelir/kurumlar beyannamesinden sonra ise herhangi bir tenzille karşılaşmadan mahsuben ödenmesi, herhangi bir tarihyatla karşılaşmaması açısından önem arz etmektedir.

Bu sebeple, geçici vergi mahsupları hem mükellefler hem de Vergi Dairelerince öncelik arz eden işlemler arasında yer almaktadır. Bu durumda gelir/kurumlar vergisi beyannamesi beyan edilmesinden önce mahsuben geçici vergi borçları taleplerinin gerçekleştirilmesi yüksek ihtimâldir. Yıllık gelir/kurumlar vergisinin beyan zamanında ise, geçici verginin fazla ödendiğinin tespit edilmesi ve nakden iade talebinin söz konusu olması ve alacağın mahsuben kullanılamaması durumunda bu alacağın nakden iade talep edilmesi mümkündür.

Ancak söz konusu nakden iadenin, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliği'nce yerine getirilmesi gerekmekte olup, nakden iade taleplerine ilişkin koşulların yerine getirilmesinin geçici verginin nakden iadesinden önce yapılmasının nakden iadenin temin edilmesinde yeterli olduğu düşünülmektedir.



#### İSTANBUL OFİS

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. No: 3 Elit Residence, Kat: 4/12 - 10/28 - 19/46 - 29/60 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye

Tel : +90 212 380 0640  
Faks : +90 212 217 1890



#### ANKARA OFİS

Kızılırmak Mah. 1450 Sok. Ankara Ticaret Merkezi (ATM), B Blok No: 1/29 Kat 5 Karakusunlar, Çankaya, Ankara, Türkiye

Tel : +90 312 286 1006  
Faks : +90 312 286 1007



#### İZMİR OFİS

Adalet Mah. Manas Bulvarı Folkart Towers B Kule, No 47/2209 Bayraklı, İzmir, Türkiye

Tel : +90 232 290 0998  
Faks : +90 232 290 0999



#### BURSA OFİS

Oduluk Mah. Akpınar Cad. Efe Towers A Blok Kat: 4 No:15/19 Nilüfer, Bursa, Türkiye

Tel : +90 224 441 1950  
Faks : +90 224 441 1951



#### DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad. Skycity İş Merkezi Kat 5 No: 1/41 Merkezefendi, Denizli, Türkiye

Tel : +90 258 252 1224  
Faks : +90 258 252 1226



#### LONDRA OFİS

8 Duncannon Street, Golden Cross House, Londra, WC2N 4JF Birleşik Krallık



#### MOSKOVA OFİS

Empire Tower, Presnenskaya nab. 6 str. 2, floor: 47 office: 4727 Moskova, Rusya



#### KASABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No:102, 1er Etage, Lotissement La Colline II, No:33 Sidi Maarouf, Casablanca, Fas



#### AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB Amsterdam, Hollanda



#### KİYEV OFİS

Silver Breeze Business centre 1v, Pavla Tychny Av. 02152, Office 434. Kiev, Ukrayna