

gündem

NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2023 KIŞ / SAYI 22

Türk Hukuku Kapsamında Elektrikli Araç Şarj İstasyonu İşletmecisinin Hak ve Yükümlülükleri

S. 17

Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Hazırlık Sürecinde Önem Arz Eden Hususlar

S. 31

Sermaye Azaltımının Vergilenmesinde Yeni Dönem

S. 59

ISSN: 2602-3601

YIL: 5 / 2023 KIŞ / SAYI: 22

•
SAHİBİ

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına

ERSİN NAZALI

•
SORUMLU MÜDÜR

ÇAĞDAŞ GÜREN

•
YAYIN YÖNETİM YERİ

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri

Caddesi, No.40, İç Kapı No:6

Şişli / 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 BAŞKASININ ARAZİSİNE İNŞAAT YAPMA VE İNŞAATIN MALİKİ OLMA YETKİSİ SAĞLAYAN KURUM: ÜST HAKKI
- 11 ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İSMAİL AVCI BAŞVURUSU HAKKINDAKİ KARARININ BELİRSİZ ALACAK DAVASI BAKIMINDAN İNCELENMESİ
- 17 TÜRK HUKUKU KAPSAMINDA ELEKTRİKLİ ARAÇ ŞARJ İSTASYONU İŞLETMECİSİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ
- 23 VERGİSİNİ DÜZENLİ ÖDEYEN MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI
- 31 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLIK SÜRECİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR
- 37 ŞÜPHELİ HALE GELEN TİCARİ ALACAKLARA KARŞILIK AYRILMASININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU
- 43 GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI UYGULAMASI
- 49 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ KATMA DEĞER VERGİSİ BOYUTU
- 53 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 376'NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ UYARINCA ORTAKLARA BORÇLAR HESABININ SERMAYEYE İLAVESİ
- 59 SERMAYE AZALTIMININ VERGİLENMESİNDE YENİ DÖNEM
- 63 6563 SAYILI ELEKTRONİK TİCARETİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN'DA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER NELER GETİRİYOR?
- 73 AB VE TÜRK VERİ KORUMA HUKUKU ÇERÇEVESİNDE VERİ SORUMLUSU VE VERİ İŞLEYEN HUKUKİ STATÜLERİNİN BELİRLENMESİ
- 79 İŞYERİ DOSYALARINDA NAKİL İŞLEMLERİ
- 83 TÜRKİYE'DE ÇALIŞMA İZİN SÜRECİ
- 89 İŞ SÖZLEŞMESİ DEVAM EDERKEN YILLIK İZİN ÜCRETİNİN TALEP EDİLMESİ
- 95 REKABET HUKUKU EKSENİNDE ÇEVİRİM İÇİ REKLAM KISITLAMALARI

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem olarak 5. yaşımıza sizlerle birlikte girerken 6 Şubat günü ülkece yaşadığımız ve büyük kayıplara neden olan deprem felaketinin derin üzüntüsü ile sarsıldık. Depremde hayatını kaybeden vatandaşlarımıza Allah'tan rahmet, yaralılara acil şifa, ülkemize başsağlığı ve sabır diliyoruz.

Depremde yaşamını yitiren vatandaşlarımızın yasını tutarken acımızı bir nebze olsun hafifletebilmek adına NAZALI ailesi çatısı altında her zamankinden daha fazla çalışarak, mevcut olan tüm imkânlarımızla yardım ve dayanışma faaliyetlerimizi yürütüyor olacağız.

Beş yıl önce başlamış olduğumuz bu öğretici ve keyifli yolda bizimle birlikte yürüyen, bu yolda emek veren değerli çalışma arkadaşlarımıza, bugüne dek bir kelime de olsa bu derginin oluşmasına katkı sağlayan, dergimizi basan, dağıtan herkese ve her sayıda büyük bir ilgi ile bizleri takip eden siz değerli Dostlarımıza teşekkürlerimizi ve selamlarımızı sunarız.

5. yaşımızda da birbirinden farklı, ilgi çekici ve yol gösterici makaleler ile sizlerin karşısında olmaktan mutluluk duyarız.

Rekabet hukuku ekibimiz tarafından rekabet hukuku ekseninde çevrim içi reklam kısıtlamaları konusu yine en güncel Rekabet Kurulu kararı ile kaleme alınmış ve marka hukukuna da değinilen oldukça faydalı bir çalışma ortaya koyulmuştur.

Kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlık süreci devam ederken beyanname düzenlenmesi sırasında önem arz eden hususlar vergi bölümü ortağımız Ömer EMEN ve kıdemli vergi danışmanımız Özge Can ARAS tarafından ele alınmış ve söz konusu çalışma mükellefler bakımından yol gösterici olmuştur.

6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da yapılan en güncel gelişmeler ve değişikliklerin değerlendirilmesi avukat Gülten BOZBEY KABAKLARLI ile stajyer avukat İlayda GÖKHAN tarafından değerlendirilirken; sermaye azaltımının vergilendirilmesine ilişkin olarak yapılan kanun ve tebliğ düzenlemeleri avukat Mine BEYAZHANÇER ile stajyer avukat Ahmet Hakan MİRZA tarafından yapılmıştır.

Farklı ve birbirinden değerli konuları içerir bu sayımızı da keyifle okumanızı dileriz.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

◇ **NAZALI LONDRA OFİSİ BÜYÜMEYE DEVAM EDİYOR!**

Güçlenen ekibimiz ve artan müşterilerimizle sizlere yeni ofisimizde hizmet vermekten ve misafir etmekten mutluluk duyarız.

NAZALI Londra ofisimizin yeni adresi: Second Floor 106 Great Portland Street, London W1W 6PF

◇ **KARİYER GÜNLERİNDE GELECEKTEKİ MESLEKTAŞLARIMIZLA BULUŞMAYA DEVAM EDİYORUZ.**

NAZALI Vergi & Hukuk olarak bu yıl da Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kariyer Kulübü'nün organize ettiği "Bilgi 21. Hukukta Kariyer Günleri" etkinliği ile Koç Üniversitesi Hukuk Kulübü ve Kariyer Gelişim Merkezi tarafından düzenlenen "Careers in Law" etkinliğine katılım sağladık.

◇ **DENİZLİ İHRACATÇILAR BİRLİĞİ- DENİZLİ EXPORTERS ASSOCIATION 'DA GERÇEKLEŞEN "İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR" SEMİNERİNE KATILDIK.**

20 Aralık 2022 Salı günü Denizli İhracatçılar Birliği- Denizli Exporters Association 'da gerçekleşen İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" seminerine Gümrük ve Dış Ticaret Ortağımız Fatih UZUN, Bölgesel Ortağımız Murat DEMİR ve Vergi Ortağımız Ömer EMEN konuşmacı olarak katıldı.

BAŞKASININ ARAZİSİNE İNŞAAT YAPMA VE İNŞAATIN MALİKİ OLMA YETKİSİ SAĞLAYAN KURUM: ÜST HAKKI

Betül TORUN

Avukat

ÖZET

Üst hakkı, bir başkasına ait arazi üzerinde veya altında bir yapı inşa etme ya da mevcut olan bir yapıyı muhafaza etme yetkisi veren bir irtifak hakkıdır. Üst hakkı ile, üst hakkı sahibi, arazinin mülkiyetine sahip olmaksızın, bu arazinin üzerindeki yapının mülkiyetine sahip olma ya da bu yapıyı muhafaza etme hak ve yetkisini haiz olur. Üst hakkı tesisi ile üst hakkı sahibi, taşınmaz mülkiyeti için arazi satın alma zorunluluğu altında kalmadan gerekli yatırımı yapma imkanına sahip olmaktadır. Öte yandan, arazi maliki de mülkiyet hakkını kaybetmeksizin, arazisini ekonomik olarak değerlendirme ve tesis edilen üst hakkı karşılığı, eğer taraflarca kararlaştırılmışsa, üst hakkı bedeli ve yine aksi yönde anlaşma sağlanmamışsa, üst hakkının süresinin sona ermesi ile birlikte taşınmazın üzerindeki yapıları da kendi mülkiyet hakkına dahil etme imkanına sahip olacaktır.

GİRİŞ

Üst hakkı, başkasının arazisi üzerinde veya altında inşaat yapma ve maliki olma hakkı ile başkasının arazisindeki yapının maliki olma sonucunu doğuran bir irtifak hakkıdır.

Üst hakkı varlığını, Roma Hukuku'ndan beri göstermektedir. Roma Hukuku'nda Klasik Öncesi Hukuk Dönemi ile Klasik Hukuk Dönemi'nde bir arazi üzerinde yer alan yapının kullanım hakkı ancak kira sözleşmesi ile üçüncü bir kişiye bırakılabilmekte idi. Ancak bu dönemde, arazinin mülkiyetinin üçüncü kişiye geçmesi halinde, kira sözleşmesinin şahsi bir hak olması sebebi ile yeni malik kira sözleşmesi ile bağlı olmama hakkını haiz olmakta ve kiracının kira sözleşmesini devam ettirme isteği karşısında hukuken başvurabileceği herhangi bir yol bulunmamakta idi. Yine yapının kullanma hakkına sahip olan kiracı, bu hakkını ancak malikin vereceği izne istinaden devretme hakkına sahip olup malikin bu yönde bir rıza göstermemesi halinde, kira sözleşmesi devredilememekte ve kiracı, kullanım hakkını başkasına tahsis edememekte idi. İşte bu sebeplerle başkasının arazisi üzerinde bulunan

bir binayı kullanma hakkına sahip olan kişinin arazi sahibinin değişmesinden etkilenmemesi ayrıca kendi hakkını başkasına devredebilmesi ya da ölüme bağlı bir tasarruf ile miras yolu ile intikal ettirilebilmesi, Borçlar Hukuku kapsamında yer alan kurumlar ve kurallar ile çözülemeyince kullanma hakkının bir şekilde üçüncü kişilere karşı ileri sürülmesi, devri amacı ile üst hakkının doğumu sağlanmış oldu.¹

Yukarıda belirtildiği üzere varlığı Roma Hukuku'na dayanmakta olan üst hakkı, Türk Kanunu Medenisi'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte, Türk Hukuku'na dâhil olmuş bulunmaktadır.²

A. GENEL OLARAK ÜST HAKKI

Üst hakkı, Türk Medeni Kanunu ("TMK")'nin 826. maddesi ile bir taşınmaz malikinin üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapma veya mevcut bir yapıyı muhafaza etme yetkisini veren bir irtifak hakkı olarak ifade edilmiş bulunmaktadır.

TMK'nın 718. maddesi, arazi üzerindeki mülkiyetin kullanılmasında yarar olduğu ölçü-

¹ Nadi GÜNAL, "Roma Hukuku'nda Üst Hakkı (Superficies)", s. 110-111, Erişim Tarihi: 18.01.2023 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/629422>

² Barış DEMİRSATAN, Sözleşmeden Doğan Üst Hakkı Bedeli ve Bedel Borcuna Aykırılığın Sonuçları, On İki Levha Yayıncılık, Ocak 2016, sf. 32

de üstündeki hava ve altındaki arazi katmanlarını kapsayacağını belirtmiştir. Öğretide, “üstün alta tabi olması” kuralı olarak ifade edilen bu kural gereği, arazi maliki, bu arazinin üzerindeki yapının da malikidir. Ancak bu genel kuralın istisnası, yine TMK maddeleri ile öngörülmüş olup, üst hakkı bu genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır.³ TMK’nın 826. maddesinin metninden de görüleceği üzere üst hakkı tesisi ile, lehine üst hakkı kurulan kimse, bir başka kimsenin arazisinin üstünde ya da altında yapı inşa edebilir yahut mevcut olan bir yapıyı muhafaza etme hakkını haiz olur. Bu suretle ekonomik yaşamda üst hakkının ayrı bir önemi olup inşaat yapmak istediği araziye satın almayan ya da satın almak istemeyen kişi üst hakkı ile başkasının arazisinde inşaat yapabilme hakkına sahip olur.⁴ Böylelikle arazinin mülkiyeti el değiştirmeksizin üçüncü kişiler arazi üzerinde inşaat yapma ve arazinin mülkiyetinden bağımsız olarak, inşa ettikleri yapıya malik olma yetkisini kazanmakta ancak arazi malikinin mülkiyeti de sona ermemektedir.⁵ Üst hakkının kurulduğu taşınmaz malikinin o taşınmaz üzerindeki mülkiyet hakkını mevcudiyetini koruduğundan buna bağlı olarak arazi üzerinde tasarruf yapma yetkisi de mevcudiyetini korumaktadır.⁶

B. ÜST HAKKININ KURULMASI

Üst hakkı sözleşmesi ile belirli bir taşınmaz üzerinde üst hakkı irtifakı kurulması borçlanılmakta olup üst hakkının hukuki sebebini üst hakkı sözleşmesi oluşturur.⁷ Üst

hakkının kurulması, bu kapsamda, üst hakkı sözleşmesi ile olur. Üst hakkı sözleşmesinde tarafların objektif esaslı unsurlar ile eğer mevcutsa subjektif esaslı unsurlar üzerinde mutabık kalmış olmaları gerekmektedir.⁸⁹ Üst hakkının tesisi için taraflar akdedecekleri üst hakkı sözleşmesi ile üst hakkı bedeli belirleyebileceği gibi bu hak, karşılıksız olarak tesis edilebilir. Hakkın belirli bir ivaz karşılığında tesis edildiği durumlarda, üst hakkı sahibinin bu hakkın karşılığında taşınmaz malikine karşı yerine getirmeyi taahhüt ettiği edimler, yapma, yapmama veya verme şeklinde ortaya çıkabilecektir. Yine verme borçlarından olarak belirli bir meblağın ödenmesi yönünde taraflar anlaşmaları takdirde, bu ödeme üst hakkı sahibi tarafından tek bir seferde ya da dönemsel edimler biçiminde olabilir.¹⁰ Tüm bu hususlar, üst hakkı kuran üst hakkı sözleşmesinde tarafların yapacağı anlaşma kapsamında belirlenir.

1. Üst Hakkı Sözleşmesinin Tarafları

Üst hakkı sözleşmesinin tarafları, üst hakkı kurma borcu altında olan üst hakkı kurma borçlusunu ile bu hakkın lehtar olan üst hakkı sahibidir.

Her özel hukuk ilişkisi kişisi ile mevzuatları gereğince izin verilmesi hâlinde kamu tüzel kişileri üst hakkı sözleşmesi kurma imkânına sahiptir. Kural olarak, üst hakkı sözleşmesini kurma borçlusunu taşıyan tarafın, üst hakkı kurulacak taşınmazın maliki olma zorunluluğu mevcut değildir. Ancak üst hakkı kurma bor-

3 Dr. Hülya ATLAN GÜRER, *Tapu Kütüğüne Taşınmaz Olarak Kaydedilebilen Bağımsız ve Sürekli İrtifak Hakları*, On İki Levha Yayıncılık, Eylül 2021, sf. 24

4 Burcu G. ÖZCAN BÜYÜKTANIR, “Üst Hakkının Sona Ermesi, BUHFD”, Ocak-Şubat 2019, C.14, S.173-174, s. 243-267, sf. 244

5 Arif Barış ÖZBİLEN, “Üst Hakkı İradı ve Bu İradın Ödenmesine İlişkin Alacağın Güvencesi Olarak Kanuni İpotek Hakkı”, *TBB Dergisi* 2016 (126), s. 263-308, sf. 265

6 Mehmet Serkan ERGÜNE, “Üst Hakkının Tasarruf İşlemlerine Konu Olmasına İlişkin Hukuki Sorunlar”, *İÜHFM*, C.LXVII, s.275-292, sf. 276

7 DEMİRSATAN, a.g.e., s. 32

8 ÖZCAN BÜYÜKTANIR, a.g.m. s. 248

9 *Türk Hukuku'nda üst hakkını kuran irtifak sözleşmesinde yer alan sözleşme hükümlerinin dört ana grupta toplandığı belirtilmektedir. Bu çerçevede, bunlardan ilki üst hakkının içeriği ve kapsamı ile ilgili olan ve resmi senette yer alarak herkes için bağlayıcı olarak aynı etkiye sahip olan kayıtlardır. Diğer bir grubu, kanun gereği eşyaya bağlı borç niteliğine sahip oluşturan kayıtlar oluşturur. Eşyaya bağlı borç niteliği doğrudan doğruya kanundan doğmaktadır. Üçüncü grubu, kanun gereği eşyaya borç oluşturmamakla birlikte resmi senette yer vermek ve şerh edilmek suretiyle eşyaya bağlı borç oluşturan kayıtlar oluşturmaktadır. Son grup ise, ancak taraflar arasındaki hukuki ilişkide geçerli olan ve ne kanun gereği ne de şerh ile eşyaya bağlı borç haline gelmeyen sözleşme maddelerinden oluşmaktadır. Detaylı bilgi için bkz. ÖZBİLEN, sf. 267-271*

10 ÖZBİLEN, a.g.m., s. 278-279

cunun ifa edilebilmesi için borçlunun tasarruf yetkisini haiz olması gerektiği düşünülürken taşınmazın maliki olmaması sebebi ile taşınmaz üzerinde üst hakkı kurma borcu altında olan taraf, bu borcunu yerine getiremeyecektir. Ancak bu üst hakkı kurma sözleşmesini akdeden tarafın bu yetkiye sahip olmaması, tek başına sözleşmenin geçersiz olacağı anlamına gelmemekte olup tescil gerçekleştirilemeyeceği için sözleşmeye aykırılık hükümleri gündeme gelebilir.¹¹ Bu sebeple üst hakkı sözleşmesinin tarafının taşınmaz maliki olması, borcun ifa edilebilirliği açısından önem arz etmekte olup ancak taraflardan birinin taşınmaz maliki olduğu hallerde üst hakkı sözleşmesi geçerli olarak kurulmuş olur ve taşınmaz üzerinde üst hakkı kurulum tasarrufu sağlanabilir.

Üst hakkı kurma borcunun alacaklısı ise, üst hakkı sahibidir.¹² Bu kişi, gerçek bir kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Yine bu çerçevede, üst hakkının eşyaya bağlı olarak kurulması da mümkün olup bu durumda üst hakkı sahibi dolaylı olarak lehine üst hakkı kurulan taşınmazın maliki olacak ancak yararlanan taşınmazın maliki değiştiğinde yararlanan taşınmazın maliki olan yeni malik üst hakkının dolaylı sahibi olacaktır. Bununla birlikte üst hakkı sözleşmesinin üçüncü kişi lehine kurulmasının da kuramsal olarak mümkün olduğunu belirtmek gerekir.¹⁵

2. Üst Hakkı Kurma Sözleşmenin Şekli

Üst hakkı, TMK'nın 826-836. maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Madde metinleri incelendiğinde, üst hakkı kuruluşuna ilişkin özel bir maddenin tesis edilmediği görülmektedir. Bu sebeple irtifak hakkı olan üst hakkı da irtifak hakkının kurulma koşullarına bağlı olarak diğer irtifak haklarını tesis eden sözleşmenin geçerlilik şekline tabidir.

TMK'nın 780. maddesi ile irtifak hakkının kurulması için tapu kütüğüne tescilin şart olduğu öngörülmüş; 781. madde ile, irtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olması

resmi şekilde düzenlenmiş olması şartına tabi kılınmıştır. TMK'nın maddeleri arasında, bu resmi makamın hangi makam olduğu belirtilmemiş olmakla birlikte bu sorunun cevabı Tapu Kanunu tarafından verilmektedir. Tapu Kanunu'nun 26. maddesi, "*Mülkiyete, mülkiyetin gayri ayni haklara ve müşterek bir arzun hissedarları veya birbirine muttasıl gayrimenkullerin sahipleri arasında bunlardan birinin veya bir kaçının o gayrimenkul üzerinde mevcut veya inşa edilecek binanın, muayyen bir katından veya dairesinden yahut müstakilen istimaline elverişli bir bölümünden münhasıran istifadesini temin gayesiyle Medeni Kanununun 753 üncü maddesi hükümlerine göre irtifak hakkı tesisine veya tesisi vadine mütedair resmi senetler tapu sicil müdürü veya tapu sicil görevlileri tarafından tanzim edilir.*" hükmünü havidir. Madde metninden de görüleceği üzere resmi şekil, tapu sicil müdürü veya tapu sicil görevlileri tarafından yerine getirilecektir.

TMK'nın 781. maddesi, irtifak hakkının kurulmasına ilişkin sözleşmenin geçerli olmasını resmi şekilde düzenlenmiş olmasına bağladığı için madde metninde öngörülen şekil geçerlilik şeklidir. Bu şekilde kurulmayan üst hakkı sözleşmesi, TBK'nın 27. maddesi gereğince kesin hükümsüz addedilecektir.

C. ÜST HAKKI TÜRLERİ

1. Üst Hakkı Lehtarına Göre

Üst hakkı yönünden yapılan temel ayırım irtifak türlerine ilişkin genel ayrımlardan biri olan kişisel ve taşınmaz lehine kurulan irtifak hakkına ilişkin ayırımdır. Bu çerçevede, üst hakkı, kişisel ya da taşınmaz lehine olarak tesis edilebilir.¹⁴

1.a. Şahıs Lehine Kurulan Üst Hakkı

Kanun sistematığına göre üst hakkı, kişisel irtifak hakları arasında düzenlenmiş olup üst hakkı TMK'ya göre kural olarak şahıs lehine kurulan bir irtifak hakkıdır. Şahıs lehine kurulan irtifak hakkında, şahıs bir gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

¹¹ DEMİRSATAN, a.g.e., s. 33

¹² DEMİRSATAN, a.g.e., s. 34

¹³ DEMİRSATAN, a.g.e., s. 34

¹⁴ GÜRER, a.g.e., s. 25

TMK 826'ya göre kişiye bağlı olarak kurulan üst hakkı, sahibi tarafından serbestçe tasarruf edilebilir ve aksi kararlaştırılmadıkça bu hak devredilebilir ve hak sahibinin vefatı sonucunda mirasçılara geçebilir. Madde metninden de görüleceği üzere kanun koyucu kural olarak üst hakkını bağımsız nitelik taşıy şekilde düzenlemiş bulunmaktadır.¹⁵ Ancak madde metninde de yer aldığı üzere bu kuralın aksinin kararlaştırılması mümkün bulunmaktadır.

1.b. Eşyaya Bağlı Üst Hakkı

Eşyaya bağlı hak ile hak sahibi arasındaki bağ, bir eşya üzerindeki mülkiyet hakkı vasıtasıyla tayin ediliyor ve eğer eşya üzerinde irtifak hakkı sahibi olabilmek, başka bir eşya üzerinde malik olma koşuluna bağlı ise o zaman eşyaya bağlı bir irtifaktan bahsedilmektedir.¹⁶

TMK'nın 779. maddesine göre taşınmaz lehine irtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde diğer bir taşınmaz lehine konulmuş bir yük olarak taşınmazın malikine mülkiyet hakkının sağladığı yetkileri kullanmaktan kaçınma ve yararlanan taşınmaz malikine de yüklü taşınmazı belirli şekilde kullanma yetkisi sağlayan hak olarak tanımlanmıştır. Kanun sistematığıne göre üst hakkı, kişisel irtifak hakları arasında düzenlenmiş olmakla birlikte taşınmaz lehine irtifak biçiminde de kurulabileceği kabul edilmektedir.¹⁷ Bu durumda, üst hakkının lehtar, üst hakkından yararlanan taşınmazdır. Ancak yararlanan taşınmazın mülkiyetinin değişmesi halinde, üst hakkı, yeni malik tarafından dolaylı olarak kullanılabilir hale gelecektir.

2. Üst Hakkının Niteliğine Göre

2.a. Bağımlı – Bağımsız Üst Hakkı

Yukarıda da ifade edildiği üzere üst hakkı, şahsa bağlı ya da eşyaya bağlı olarak kurulma-

sı mümkündür. Üst hakkının bağımsızlığından bahsedilebilmesi için, hakkın belirli bir taşınmaz ya da münhasıran belirli bir kişi lehine kurulmamış olması gereklidir.

Bu çerçevede, eşyaya bağlı üst hakkı ile şahısla kaim irtifak hakları ya da TMK'nın 826. maddesi gereği devri ve mirasçılara geçişi yasaklanmış üst hakları, bağımsız niteliği haiz değildir.¹⁸ Zira hak eğer münhasıran belirli bir kişi lehine kurulmuşsa, hak sahibi ancak o kişi olabilecektir. Bu durumda, üst hakkının üçüncü kişiye geçişi mümkün olmayacak ve devredilemeyecektir. Aynı durum yine üst hakkının eşyaya bağlı olarak kurulduğu durumlarda da geçerli olup gerçekten hakkın belirli bir taşınmaz lehine kurulması halinde hakkın lehine kurulduğu taşınmazdan ayrı devri mümkün olmayacaktır.¹⁹ Bu kapsamda, üst hakkı ancak şahsa bağlı olarak kurulmuş ve şahsa bağlı olarak kurulan bu üst hakkının devri ve mirasçılara geçişi taraflarca yasaklanmamışsa, üst hakkı bağımsız niteliği haiz olacaktır.

2.b. Sürekli – Sürekli Olmayan Üst Hakkı

Üst hakkı, sahibine, başkasına ait bir arazinin üstünde veya altında inşaat yapma veya mevcut olan bir inşaatı muhafaza ederek ondan yararlanma yetkisini sağlayarak bu suretle bir arazideki inşaat üzerinde malik olma yetkisi kazandırmakla birlikte bu yetki, TMK'nın mülkiyet hakkına sağladığı yetkilerle birebir özdeş değildir. Zira mülkiyet hakkından farklı olarak, üst hakkı sahibi bu hakkını sınırsız bir süre ile kullanma yetkisini haiz değildir.²⁰

TMK'nın ilgili maddeleri arasında, üst hakkının kurulabileceği asgari süre gösterilmemiş ancak azami süre sınırı konulmak sureti ile bağımsız üst hakları için azami sürenin 100 yıl olduğu TMK'nın 836. madde ile belirtilmiştir. Ancak aşağıda da detaylıca açıklanacağı üzere

¹⁵ DEMİRSATAN, a.g.e., s. 14

¹⁶ Hülya TEREÇİ, "Üst Hakkı" *Terazi Hukuk Dergisi*, C.6, S.58, Haziran 2011, s.40-48 sf. 44

¹⁷ GÜRER, a.g.e., s. 25

¹⁸ ERGÜNE, a.g.m., s. 278

¹⁹ Erden KUNTALP, "Bağımsız ve Sürekli Sınırlı Ayni Hakların Özellikle Üst Hakkını Taşınmaz Olarak İşlem Görmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1991/4, s.528-551, sf. 534

²⁰ ÖZBİLEN, a.g.m., s. 264-265

üst hakkının sürekli ve bağımsız olması halinde, bu hakka ayrı bir statü tanınmış ve taşınmaz olarak ayrı bir sayfaya tescil edilmesine imkân sağlanmış bulunmaktadır. Bu sebeple hakkın sürekli niteliğini haiz olup olmadığının belirlenmesi önem arz etmektedir. Tüm bu gerekçeler ile TMK 826/3. maddesi ile en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli olduğu belirtilmiştir. Şu hâlde, üst hakkı için asgari süre öngörülmemiş olmakla birlikte en az 30 yıl için kurulan üst hakkı sözleşmesi ile tesis edilen üst hakkı, sürekli niteliği haiz olacaktır.

2.c. Sürekli ve Bağımsız Üst Hakkı

Üst hakkının hem sürekli hem de bağımsız olması, önemini TMK'nın 826. maddesi ile gösterir. Zira TMK 826. madde ile üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise, üst hakkı sahibinin istemi üzerine bu üst hakkının tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tesciline imkân tanınmış bulunmaktadır.

Yine benzer bir düzenleme, Tapu Sicil Tüzüğü ("TST")'nin 10. maddesinde de öngörülmüş bulunmaktadır. Bu çerçevede, 10. madde, "Süresiz veya en az otuz yıl süreli olan ve tasarrufları kısıtlanmayan ve izne tâbi kılınmayan bağımsız ve sürekli irtifak hakları, hak sahibinin yazılı istemi üzerine tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak tescil edilir." düzenlemesini getirmektedir.

Gerek TMK gerekse TST hükümleri göz önüne alındığında, üst hakkı için tapu kütüğünde ayrı bir sahife açılması ve taşınmazın ayrı bir sahifeye kaydı, ancak hak sahibinin talepte bulunmasına bağlıdır. Bu noktada kanun koyucu, üst hakkının kaydında arazinin kaydından farklı bir yol getirmiş ve arazinin tescili için herhangi bir talebe gerek olmaksızın ve tapu memurunca re'sen kayıt gerçekleştirilirken üst hakkında, üst hakkı sahibinin talebi aranmıştır.²¹ Hakkın bağımsız bir sahifeye kaydı, yükümlü taşınmaz malikinin ve bunun üzerindeki diğer sınırlı aynı hak sahiplerinin hukuki durumunu etkilemeyecektir.²²

TST'nin 10/2. maddesi ile tapu kütüğüne ta-

şınmaz olarak tescil edilen bağımsız ve sürekli haklar, üçüncü kişiye devredilebilir, mirasçılara geçebilir ve üzerinde her türlü aynı veya kişisel hak kurulabilir. Bu çerçevede, kütüğün ayrı bir sayfasına kaydedildikten sonra üst hakkı niteliğine uygun düştüğü ölçüde, intifa hakkı veya oturma hakkı gibi sınırlı aynı haklara konu olabilecek ve yine bağımsız bir sahifeye kayıt ile üst hakkı ipotek veya ipotekli borç senedi ile rehnedilebilecektir.²³

Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki üst hakkı üzerinde sınırlı aynı hak kazanan kimse yüklü taşınmaz malikinin üst hakkı sahibine tanımış olduğundan daha fazla yetkiye sahip olamayacaktır. Zira TMK'nın 828. maddesi ile üst hakkının içerik ve kapsamı ile ilgili olarak resmi senette yer alan, özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alanlardan faydalanmaya ilişkin sözleşme kayıtları herkes için bağlayıcı olup bu kapsamda taşınmaz gibi işlem gören üst hakkın üzerinde hak kazanan kimseler de üst hakkının kapsam ve içeriğinde yer alan sınırlamalara uygun hareket etmek zorundadır.²⁴

D. ÜST HAKKININ SONA ERME SEBEPLERİ

1. Üst Hakkı Süresinin Sona Ermesi

TMK'nın 836. maddesi ile üst hakkının bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabileceği öngörülmüştür. Bu süre ancak üst hakkı süresinin dörtte üçü dolduktan sonra, kurulması için öngörülen şekle uyularak yine en çok yüz yıllık yeni bir süre için uzatılabilecektir.

Madde metninden de görüleceği üzere belirli bir süreye istinaden kurulan üst hakkı, eğer taraflarca, bu sürenin dörtte üçü sona erdikten sonra, tarafların ortak mutabakatı ile uzatılmamışsa, üst hakkı sürenin sona ermesi ile kendiliğinden sona erecektir. Sürenin bitimi, üst hakkını da bu anlamda sona erdirir. TMK'nın 836/2. maddesi, üst hakkının süresinin sona

21 KUNTALP, a.g.m., s. 545

22 KUNTALP, a.g.m., s. 548

23 KUNTALP, a.g.m., s. 549-550

24 ERGÜNE, a.g.m., s. 283

erdiği durumlarda, üst hakkının kendiliğinden yenileceğine yönelik taahhütleri geçersiz kabul etmiş ve ancak sürenin dörtte üçü sona erdikten sonra yine tarafların ortak mutabakatı ile ayrı bir sözleşme akdedilmek sureti ile sözleşmenin uzatılabileceğini belirtmiş bulunmaktadır.

Bu noktada, dikkat çekilmesi gereken hususlardan biri de üst hakkının en çok yüz yıl için kurulabileceğini düzenleyen ilgili kanun maddesi, yalnızca “bağımsız” niteliği haiz üst hakkı için bu sınırlamayı getirmektedir. Yukarıda da ifade edildiği üzere bağımsız niteliği haiz olmayan üst hakları bakımından azami bir sınır öngörülmüştür. Gerçekten de TMK’nın 836. maddesi “*üst hakkı, bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabilir.*” hükmünü havidir. Şu hâlde, bağımsız niteliği haiz olmayan, eşyaya bağlı olarak kurulmuş üst hakları ile devri ve mirasçılara geçişi yasaklanmış gerçek kişi lehine tesis edilen üst hakkı ile yine devri yasaklanmış tüzel kişi lehine kurulmuş üst haklarında, azami yüz yıl sınırı mevcut değildir.

Üst hakkının sona ermesi ile birlikte tapu memuru tarafından üst hakkının terkin edilmesi gerekmektedir. Bu terkin, kurucu değil bildirici niteliği haiz olup tapu memuru tarafından re’sen gerçekleştirilecektir.²⁵

2. Üst Hakkı Sözleşmesinin Fesih ile Sona Erdirilmesi

Üst hakkı sözleşmesi ile taraflar, arazi malikine, üst hakkı sözleşmesini dilediği zaman ve herhangi bir sebep göstermeksizin feshetme yetkisini tanımış olabilir. Bu durumda, üst hakkı sözleşmesi, malikin bu yetkisini kullanması ile sona erecektir.²⁶

3. Üst Hakkı Sahibinin Feragati ya da Tarafların Anlaşması

Üst hakkı, üst hakkı sahibinin bu haktan tek taraflı olarak feragat etmesi yahut malik ile yaptığı anlaşmaya binaen, üst hakkından vazgeçmesi suretiyle de sona erebilir.

4. Yüklü Taşınmaz ya da Yararlanan Taşınmazın Yok Olması

TMK’nın 783. maddesi ile irtifak haklarının tescilin terkinde veya yüklü ya da yararlanan taşınmazın yok olması ile sona ereceği düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu çerçevede, üst hakkı kurulan taşınmazın yok olması ya da eşyaya bağlı olarak kurulmuş üst hakkında lehine üst hakkı kurulan taşınmazın yok olması ile üst hakkı kendiliğinden sona erecektir.

Ancak belirtmek gerekir ki üst hakkı taşınmazlardan birinin kısmen yok olması halinde dahi üst hakkı varlığını sürdürebiliyorsa, üst hakkının sona erdiğinden bahsedilemez. Yine üst hakkı, eğer malik tarafından üst hakkı sahibi lehine, bir arazi üzerinde ya da altında inşaat yapılması amacı ile tahsis edilmiş ise, üst hakkı tesis edilen arazinin üzerindeki ya da altındaki yapının yok olması da üst hakkını sona erdirmez. Zira bu durumda üst hakkı sahibi, yapıyı tekrar inşa edebilme imkânına sahiptir.²⁷

5. Üst Hakkı Sahibini Ölümü

TMK’nın 826/2. maddesi ile üst hakkının kural olarak devredilebilir ve mirasçılara geçebilir bir hak olduğu belirtilmiş ancak tarafların bunun aksi yönde anlaşma yapabilmesine de cevaz verilmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda, tarafların yaptığı anlaşma ile üst hakkının devredilemeyeceği ve mirasçılara geçemeyeceği yönünde anlaşma yapması ihtimâl dahilindedir. Gerçek bir kişi lehine kurulan üst hakkında, eğer taraflar üst hakkı sözleşmesi ile üst hakkının devredilemeyeceği ve mirasçılara geçemeyeceği yönünde anlaşma sağlamışlarsa, bu gerçek kişinin ölümü ile üst hakkı kendiliğinden sona erecektir.

6. Kamulaştırma Sebebi ile Üst Hakkının Sona Ermesi

Üst hakkını sona erdiren sebeplerden biri de kamulaştırma’dır. Yüklü taşınmazın kamulaştırılması

²⁵ ÖZCAN BÜYÜKTANIR, a.g.m. s. 251

²⁶ ÖZCAN BÜYÜKTANIR, a.g.m., s. 252

²⁷ ÖZCAN BÜYÜKTANIR, a.g.m. s. 253; TEREÇİ, a.g.m., s. 48

rılması ile bu taşınmaz üzerindeki mülkiyet hakkı sona ereceğinden mülkiyet hakkına getirilen sınırlama olan irtifak hakkı ve bu çerçevede üst hakkı da yüklü taşınmazın kamulaştırılması ile kendiliğinden sona erecektir.²⁸

7. Üst Hakkı Sahibinin Üst Hakkından Doğan Yetkilerini Ağır Bir Şekilde Aşarak Kullanması ya da Üst Hakkı Sözleşmesinin İhlâli

TMK'nın 831. maddesi ile üst hakkı sahibinin bu haktan doğan yetkilerinin sınırını ağır bir şekilde aşması veya sözleşmeden doğan yükümlülüklerine önemli ölçüde aykırı davranması halinde, malikin üst hakkının süresinden önce üst hakkına bağlı bütün hak ve yükümlülüklerin kendisine devrine imkân sağlamıştır. Bu madde ile üst hakkı sahibinin sözleşmeyi ağır bir şekilde ihlâl etmesi olanağına karşı üst hakkı nedeni ile bir yapının varlığına, inşasına ya da bir yapıyı muhafaza etme hakkına malikin katlanması zorunluluğu ortadan kaldırılmış ve arazi malikinin üst hakkı sözleşmesine olan yararı korunmak istemiştir.²⁹ Ancak bu hakkın kullanılması ancak malikin kendisine geçecek yapılar için üst hakkı sahibine uygun bir bedel ödemesi koşuluna bağlıdır. Tarafların bedel ve devir konusunda anlaşma sağlamış olması halinde, üst hakkı sahibi, üst hakkını devredecek ve taraflar arasında kararlaştırılan bedel de malik tarafından üst hakkı sahibine ödenecektir. Ancak bu doğrultuda tarafların mutabık kalamaması halinde, malikin üst hakkı devrini talep etme koşullarının oluşup oluşmadığının takdiri ile uygun bedelin belirlenmesine hakim tarafından karar verilecektir.

E. ÜST HAKKININ SONA ERMESİNİN SONUÇLARI

1. Yapının Arazi Malikine Geçiş

TMK'nın 828. maddesi ile üst hakkı sona erince, üst hakkı kurulan arazi üzerindeki yapıların arazi malikine kalacağı ve arazinin bü-

tünleyici parçası olacağı belirtilmiştir. TMK'nın 684. maddesi de bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olacağını düzenlemiş bulunmaktadır. Her iki madde birlikte değerlendirildiğinde, üst hakkının sona ermesi ile, arazinin bütünleyici parçası olan yapılar da arazi malikine kalacağı ve arazi malikinin bu yapıların da maliki olacağı sonucuna varılacaktır.

2. Üst Hakkı Sahibine Bedel Ödenmesi

TMK'nın 829. maddesinde, üst hakkının sona ermesi halinde, kural olarak, malike kalacak olan yapılar için üst hakkı sahibine herhangi bir bedel ödenmesi gerekmediği belirtilmiş bulunmaktadır. Ancak tarafların bunun aksi yönde anlaşma yapması da ihtimâl dahilindedir. Eğer taraflar üst hakkının sona ermesi halinde, üst hakkı ile inşa edilen yapılar için malikin bedel ödemesine karar vermişlerse, bu bedelin miktarı ve hesaplanış biçiminin belirlenmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun'un 830. maddesi, taşınmaz malikine kalan yapılar için üst hakkı sahibine ödenmesi kararlaştırılan bedelin miktarı ve bunun hesaplanış biçiminin de üst hakkının kurulması için gerekli olan resmi şekle tabi olduğunu ve tapu kütüğüne şerh verilmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu çerçevede, üst hakkının sona ermesi halinde, üst hakkı malikine belirli bir bedel ödenmesi öngörülüyorsa, bu bedele ve hesaplanışa ilişkin koşullara resmi şekilde düzenlenen sözleşmede yer verilmesi gerekmektedir.

3. Yüklü Taşınmazın Eski Haline Getirilmesi

Tarafların yapacağı anlaşma ile üst hakkının sona ermesi halinde, taşınmazın eski haline getirilmesini kararlaştırmaları mümkündür. Bu yönde yapılacak anlaşma da TMK'nın 830. maddesi uyarınca resmi şekilde yapılmalı ve tapu kütüğüne şerh verilmelidir.

²⁸ Esra ASLAN, "Kamulaştırmanın Sınırlı Aynî Hak ve Kişisel Haklara Etkisi", sf. 128, Erişim Tarihi: 18.01.2023, <https://dergi-park.org.tr/en/download/article-file/1851793>

²⁹ ÖZCAN BÜYÜKTANIR, a.g.m. s. 256

SONUÇ

Üst hakkı sözleşmesi ile mülkiyeti bir başkasına ait taşınmaz üzerinde ya da altında yapı inşa etme hakkı veya mevcut olan bir yapıyı muhafaza etme hakkı tanınabilmektedir. Üst hakkı tesis edilen arazi mülkiyeti, taşınmaz malikine ait olmakla birlikte arazinin üzerinde ya da altında yapılan yapının maliki, üst hakkının sahibidir. Üst hakkı, medeni hukuka hakim olan üstün alta tabi olacağı yönündeki ilkenin de istisnasını oluşturmaktadır. Buna karşın üst hakkı, mülkiyet gibi sahibine sınırsız bir yetki sağlamamakta olup kanun ve üst hakkı sözleşmesinde öngörülen sınırlamalar doğrultusunda üst hakkı sahibi bu hakkını kullanabilmektedir.

Üst hakkının kurulabileceği süreye ilişkin olarak asgari süre sınırı öngörülmemiş olmakla birlikte bağımsız üst hakkının azami yüz yıl için kurulabileceği ve ancak bu sürenin dörtte üçünün geçmesi halinde sürenin uzatılabileceği öngörülmüştür. Sürenin sona ermesi halinde kendiliğinden uzama yapılabileceğine yönelik taahhütler, geçersiz addedilmiştir.

Üst hakkı, kural olarak, devredilebilir ve mirasçılara geçebilir. Ancak tarafların bunun aksi yönünde anlaşma yapmasında ise herhangi bir engel yoktur. Aksi yönde kararlaştırma ile üst hakkının devri ve mirasçılara geçişi engellenebilmektedir.

Üst hakkı, şahsa bağlı olarak kurulabileceği gibi eşyaya bağlı olarak da kurulabilir. Şahsa bağlı üst hakkında, lehine üst hakkı tesis edilen gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilmektedir. Eşyaya bağlı kurulan üst hakkında ise, üst hakkı, bir başka taşınmaz üzerinde aynı hak sahibi olma koşuluna bağlanmış olup üst hakkından yararlanabilmek ancak bu koşulun yerine getirilmesine bağlıdır.

Üst hakkı sözleşmesinin şekline ilişkin olarak, üst hakkını düzenleyen maddeler arasında özel bir hüküm öngörülmediği için üst hakkı sözleşmesi, irtifak hakkı tesisi sözleşmeleri için öngörülen şekil şartına uyulmak koşulu ile kurulmalıdır. Bu çerçevede, üst hakkı söz-

leşmesinin, tapu müdürü veya görevlileri tarafından resmi şekilde düzenlenmesi ve akabinde üst hakkının tescil edilmesi gerekmektedir.

Üst hakkı; süresinin sona ermesi, sözleşmenin malik tarafından feshi, üst hakkı sahibinin feragati ya da tarafların anlaşması, yüklü taşınmaz ya da yararlanan taşınmazın yok olması, üst hakkı sahibinin ölümü, kamulaştırma, üst hakkı sahibinin üst hakkından doğan yetkilerini ağır bir şekilde aşarak kullanması ya da üst hakkı sözleşmesinin ihlali sebepleri ile sona erebilmektedir.

Üst hakkının sona ermesi ile birlikte “üst alta tabidir” kuralının istisnası ortadan kalktığından arazi üzerinde inşa edilen yapıların maliki de arazinin maliki olur. Kural olarak, üst hakkının sona ermesi ile birlikte üst hakkı sahibine arazi üzerinde kalan yapılar için bir bedel ödenmesi ya da arazinin eski hale getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak taraflar, resmi şekilde yapacakları sözleşme ve şerh ile üst hakkı sahibinin taşınmazı eski hale getirmesini ya da taşınmaz üzerinde kalan yapılar için üst hakkına bir bedel ödenmesini kararlaştırabilirler.

ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İSMAİL AVCI BAŞVURUSU HAKKINDAKİ KARARININ BELİRSİZ ALACAK DAVASI BAKIMINDAN İNCELENMESİ

Oğulcan DOĞAN
Avukat

Burak YILMAZ
Avukat

ÖZET

20 Nisan 2022 tarihli ve 31815 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İsmail Avcı Başvurusu'nun konusu, alacak davasında, davanın açılmasında hukuki yararın bulunmadığı gerekçesiyle dava şartı yokluğundan reddedilmesinin mahkemeye erişim hakkını, yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle makul sürede yargılama hakkını ihlâl ettiğine ilişkindir. Anayasa Mahkemesi, İsmail Avcı Başvurusu ile ilgili olarak verdiği kararlar koşulları oluşmadan açılmış olan belirsiz alacak davasında davanın hukuki yarar yokluğu nedeniyle usulden reddedilmesini adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlâli olduğuna, ihlâlin sonuçlarının kaldırılması için kararın bir örneğinin ilk derece mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir. İşbu çalışmamızda belirsiz alacak davasının koşullarından ve niteliklerinden bahsedilerek Anayasa Mahkemesi'nin İsmail Avcı başvurusu hakkındaki kararı öğreteler ışığında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kısmî Dava, Belirsiz Alacak Davası, Dava Şartı, İşçilik Alacakları, Adil Yargılanma Hakkı, Mahkemeye Erişim Hakkı.

GİRİŞ

01.20.2011 tarihinde 6100 kanun numarası ile yürürlüğe giren Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 105 ve devamı hükümlerinde dava çeşitlerine yer verilmiştir. Talep edilen hukuki korumaya göre davalar, tespit davası, eda davası ve inşai dava olarak sınıflandırılmıştır. Kanun'da sayılan bu davaların her biri talep edilen hukuki korumaya göre farklı özellikler barındırmaktadır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 107. maddesi ile Türk Hukuku'nda "belirsiz alacak davası" olarak adlandırılan dava türüne de yer verilmiştir. İşçi alacakları yönünden ise belirsiz alacak davası açılıp açılmayacağı konusunda gerek öğretide gerekse Yargıtay daireleri arasında görüş ayrılıkları meydana gelmiştir. Bu çalışma ile işçi alacakları yönünden açılacak davaların belirsiz alacak davası olarak açılıp açılmayacağının değerlendirilmesi İsmail Avcı'nın 2019/12190 sayılı başvurusuna ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu karar¹ ışığında ele alınacaktır.

1. KARARIN KISA ÖZETİ

Anayasa Mahkemesi'nin kararında özetle; "Belirsiz alacak davası, ilk kez 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nuyla getirilen bir dava türü olup davanın açıldığı tarihte alacağını tam olarak hesaplayamayan davacının zamanaşımı nedeniyle hak kaybına uğramasının önlenmesini hedeflemektedir. Böylece davacı, dava dilekçesinde alacağın tam miktarını gösterme mecburiyetinden kurtulmakta; yargılama sırasında tespit edilen gerçek alacak miktarına -davanın genişletilmesi yasağına tabi olmaksızın ve zamanaşımı riskiyle karşılaşmaksızın- kavuşma imkânı elde etmektedir. Dolayısıyla belirsiz alacak davasının, alacaklının mahkemeye erişim hakkından yararlanması bakımından genel eda davasından farklı olarak bazı ek avantajlar getirdiği anlaşılmaktadır.

6100 sayılı Kanun'un 107. maddesinin gerekçesinden de anlaşılacağı üzere belirsiz alacak davasının öngörülme amacı hak arama hürriyetinden yararlanılmasını sağlamak ve kişilerin mahkemeye erişimlerini kolaylaştırmaktır. Kanun koyucu, alacaklının alacağını tam olarak hesaplamasının mümkün olmadığı durumlarda usule ilişkin gereklilikler sebebiyle hak kaybına uğramasını önlemek amacıyla belirsiz alacak davası açılmasını imkânı getirmiştir. Bu yönüyle belirsiz alacak davasının,

1 AYM, 22 Şubat 2022, B. No: 2019/12190

esasın usule feda edilmesini önlemeye yönelik olarak getirilen bir hukuki çare olduğu anlaşılmaktadır.

Mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olabilmesi için davanın hukuki yarar yokluğundan reddedilmesinin son çare olması gerekir. 6100 sayılı Kanun'un 119. maddesinde dava dilekçesinde talep sonucunun eksik olması hâlinde hâkimin davacıya eksikliği tamamlaması için bir haftalık kesin süre vereceği hükme bağlanmıştır. Yine aynı Kanun'un 115. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, dava şartı noksanlığının giderilmesinin mümkün olması durumunda bunun tamamlanması için kesin süre verileceği ve bu süre içinde dava şartı noksanlığı giderilmemişse davanın dava şartı yokluğu sebebiyle usulden reddedileceği belirtilmiştir. 6100 sayılı Kanun'un 31. maddesinde de hâkimin belirsiz veya çelişki gördüğü hususları açıklamaya yetkisini haiz olduğu ifade edilmiştir.

Belirtilen hükümlerin usulüne aykırı olarak düzenlenen dava dilekçelerinin usulüne uygun hâle getirilmesi için hâkime güçlü yetkiler verdiği görülmektedir. Hâkime bu yetkilerin tanınmasının amacı davacının maddi hakkının birtakım şekil eksiklikleri sebebiyle usule feda edilmesinin önlenmesi ve bu suretle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan mahkemeye erişim hakkından yararlanmasının sağlanmasıdır. Dolayısıyla hatalı olarak belirsiz alacak davası biçiminde açıldığının düşünülmesi hâlinde davanın genel eda davası olduğu kabul edilerek başvurunun talep sonucunu netleştirmesi için başvurucuya süre verilmesinin davanın usulden reddi biçimindeki ağır bir müdahaleden kaçınılmasını sağlayacak bir araç olduğu görülmektedir. Daire, belirsiz alacak davasında talebin açık olması sebebiyle 6100 sayılı Kanun'un 119. maddesi uyarınca süre verilemeyeceğini kabul etmiş ise de davanın genel eda davası olarak kabulü hâlinde talep sonucunun eksik hâle geleceği açıktır. Yöntemince düzenlenmediği kabul edilen bir dava dilekçesinin düzeltilmesi ve yöntemine uygun hâle getirilmesi için süre verilmesi başvurunun mahkemeye erişim hakkından yararlanmasını güvence altına alacaktır.

Kanun koyucunun davacıların mahkemeye erişim hakkından yararlanmalarının kolaylaştırılması amacıyla getirdiği belirsiz alacak davası açma imkânı somut olayda Dairenin katı yorumu sebebiyle davacı aleyhine sonuçlar doğurmuştur. Başvurucu, sırf dava dilekçesinde davasının belirsiz alacak davası olduğunu belirtmiş olması sebebiyle medeni hakkıyla ilgili

bir uyuşmazlığını mahkemede öne sürme hakkından mahrum kalmıştır. Başvurucunun hatalı olarak belirsiz alacak davası açmış olması sadece belirsiz alacak davasıyla getirilen avantajlardan yararlanamaması sonucunu doğurmamış, genel eda davasıyla elde edileceği hakları yitirmesine de yol açmıştır.

Mahkemeye erişim yönünden ek avantajlar sağlayan bir davanın koşullarının oluşmamış olmasının bu ek avantajların izalesiyle sınırlı bir etki doğurması makul karşılanabilir. Böyle bir durumda kişinin bu ek imkânlardan yararlandırılmaması sonucunu doğuracak bir aracın seçilmesinin kişiye ağır bir külfet yüklediği değerlendirilmesi yapılabilir. Ne var ki koşulları oluşmadan belirsiz alacak davası açıldığı gerekçesiyle kişinin belirsiz alacak davasıyla getirilen avantajlardan yararlanamamasının ötesinde mahrumiyetlerle karşılaşmasına yol açacak müdahaleler, son çare olarak kabul edilemez. Somut olayda başvurunun koşulları oluşmadan belirsiz alacak davası açığının kabulü, sadece başvurunun zamanaşımı veya davanın genişletilmesi yasağı ile ilgili avantajlardan yararlanamamasıyla sınırlı sonuç doğurmamış; toplu iş sözleşmesinden kaynaklanan alacağını dava konusu etmesini bütünüyle imkânsız hâle getirmiştir.

Sonuç olarak başvurunun, şartları oluşmadan açıldığı belirsiz alacak davasının dava şartı yokluğundan reddedilmesinin -usul hukukundaki imkânlar gözetildiğinde- başvurulabilecek son çare olmadığı değerlendirilmiştir. Davanın hukuki yarar yokluğundan reddi suretiyle mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahalede, medeni hakla ilgili uyuşmazlığın karara bağlanması yönünden en etkili olan davanın açılmasını sağlama amacına ulaşılması için daha hafif müdahale teşkil eden aracın seçilmesi yerine başvurunun mahkemeye erişimini imkânsız kılan ağır bir aracın tercih edilmesinin gereklilik şartına uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle mahkemeye erişim hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir."

2. DAVA TÜRLERİNDEN BELİRSİZ ALACAK DAVASI

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 119. maddesinin (ğ) bendi hükmünce, dava dilekçesinde talep sonucunun açık bir şekilde bulunması zorunludur. Dava dilekçesinde talep sonucunun eksik olması hâlinde, hâkim

davacıya bu eksikliği tamamlaması için bir haftalık kesin süre verir. Eksikliğin tamamlanmaması hâlinde ise dava açılmamış sayılır.²

Maddi hukukta davacı taraf, dava açarken alacağın miktarını bilmekte veya bilebilecek konumdadır.³ Fakat bu durum her zaman mümkün olamamaktadır. Alacaklının, bazı hâllerde alacağının miktarını tam olarak belirleyebilmesi söz konusu değildir. Haksız fiil, iş kazaları veya meslek hastalıklarından kaynaklanan tazminat davaları belirtilen bu hâllerden bazıları olarak sayılabilir.⁴ Alacağının miktarını tam olarak belirleyemeyen davacının, dilekçesinde talep sonucunu tam olarak belirtmesinin kendisinden beklenmesi gerçekçi olmayacaktır. Bu noktada talep sonucunu belirleyemeyen davacının karşılaşacağı riskleri ortadan kaldırmak için Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 107. maddesinde yapılan düzenleme ile talep sonucunun belirlenmediği hâllerde belirsiz alacak davası açma imkânı getirilmiştir.

Belirsiz alacak davasının koşulları Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 107. maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre, "(1) Davanın açıldığı tarihte alacağın miktarını yahut değerini tam ve kesin olarak belirleyebilmesinin kendisinden beklenemeyeceği veya bunun imkânsız olduğu hâllerde, alacaklı, hukuki ilişkiyi ve asgari bir miktar ya da değeri belirtmek suretiyle belirsiz alacak davası açabilir.

(2) Karşı tarafın verdiği bilgi veya tahkikat sonucu alacağın miktarı veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenebilmesi mümkün olduğunda, hâkim tarafından tahkikat sona ermeden verilecek iki haftalık kesin süre içinde davacı, iddianın genişletilmesi yasağına tabi olmaksızın talebini tam ve kesin olarak belirleyebilir. Aksi takdirde dava, talep sonucunda belirtilen miktar veya değer üzerinden görülüp karara bağlanır."

Belirsiz alacak davasında dava açılırken belirsiz olan alacağın, delillerin toplanması veya bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da hâkimin takdiri ile belirlenebilir hâle gelmesinin ardından, belirsiz alacak davası eda davasına dönüşecektir.⁵ Belirsiz alacak davası ile davacının dava dilekçesinde alacağının belirleyemediği durumlarda, talep sonucunu belirlemeye çalışması hâlinde karşılaşacağı riskler giderilmeye çalışılmıştır. Bu risklerin başında, dava açarken talep sonucunu belirleyemeyen davacının yüksek yargılama giderine mahkûm olma riski gelmektedir. Dava açarken alacak miktarını tam olarak bilmeyen ve bu nedenle talep sonucunu tam olarak yazamayan davacı, talep sonucunu yüksek tutması durumunda, alacağın kabul edilmeyen bölümü için haksız çıkmış olacak ve bu miktar için yüksek yargılama giderine mahkûm edilebilecektir.⁶ Belirsiz alacak davası ise davacıya, alacağının tahkikat aşamasında belirlenmesinden sonra, belirleme ve talep etme imkânı sağlayarak bu riski ortadan kaldırmaktadır.

Kısmi davada ise bakiye alacağı talep etme hakkı saklı tutulmuş olsa bile zamanaşımı sadece dava edilen kısım için kesilecek, dava edilmeyen kısmın zamanaşımına uğrama tehlikesi söz konusu olacaktır. Oysa belirsiz alacak davasının açılması ile zamanaşımı süresi tüm alacak için kesildiğinden, davacının belirleyemediği alacağının zamanaşımına uğrama riski de bertaraf edilmektedir.⁷ Ayrıca belirsiz alacak davası, davacının gereksiz masraf yapmasına, ikinci bir dava açmasına ve çelişik hüküm verilmesine engel olduğundan usul ekonomisine de uygundur.⁸ Tüm bunların yanında belirsiz alacak davasında faiz başlangıcı, alacağın tümü için dava tarihi olmaktadır. Oysa kısmi dava açıldığında faiz başlangıcı ıslah ya da ek dava konusu yapılan miktarlar için ıslah veya ek dava tarihi olmaktadır.

2 Hakan PEKCANİTEZ, "Belirsiz Alacak Davası", DEÜHFD, C. 11, Özel S. 2009, s. 511.

3 Hakan PEKCANİTEZ: "Belirsiz Alacak Davası", Yetkin Yayınları, Ankara 20011, s. 11.

4 Nurten FİDAN: "Belirsiz Alacak Davasındaki Belirsizlikler", Sicil İş Hukuku Dergisi, Aralık 2011, s. 177-187.

5 Aynaz UĞUR "Belirsiz Alacak Davası ve Temel İşçilik Alacakları Bakımından İncelenmesi", FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi, S. 3, Yıl 2014, s. 327.

6 Levent AKIN, "İşçi Alacakları ve Belirsiz Alacak Davası", s. 27.

7 Baki KURU, Ali Cem BUDAK: "Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler", İstanbul Barosu Dergisi, S. 5, C. 85, Yıl 2011, s. 13

8 PEKCANİTEZ, İş Hukukunda Uygulama, s. 936

3. DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Belirsiz alacak davası bakımından Kanun kapsamında: (i) talep sonucunun miktarının belirlenmesinin imkânsız veya davacıdan beklenemeyecek ölçüde olması, (ii) alacaklının hukuki ilişkiyi somut olarak ortaya koyması ve (iii) alacaklının dava dilekçesinde geçici talep sonucunu da belirtmesi gerektiği koşullar arasında sayılmıştır.

Yani belirsiz alacak davası, alacaklının gerekli tüm özeni göstermesine rağmen alacağın miktarını veya değerini davanın açıldığı anda tam ve kesin olarak belirlemesinin imkânsız olduğu durumlarda açılabilir. Ayrıca belirsiz alacak davası açan davacı, dava dilekçesinde davanın dayanağını oluşturan vakıaları (dava sebebini) ve bunların delillerini bildirmek zorundadır. Çünkü belirsiz alacak davasında, davanın dayanağını oluşturan vakıalar ve talep sonucu belirsiz değildir. Son olarak, belirsiz alacak davası açan davacının, tespit edebildiği ölçüde asgari bir miktar ya da değeri geçici talep sonucu olarak dava dilekçesinde belirtmesi gerekir.

Bu durumda dava konusu alacak miktarının veya değerinin belirlenmesi yargılama sırasında başka bir olgunun tespitini gerektirdiği durumlarda alacak belirsiz ve tartışmalı kabul edilmelidir. İşçi alacaklarının miktarının belirlenmesi bakımından da borçlu işverenin tutumu sebebiyle güç veya imkânsız hâle gelmiş olduğu olaylarda davanın belirsiz alacak davası olarak açılabileceğinde tereddüt etmemek gerekir. Teorik olarak bakıldığında işçi, alacaklarını hesap edebilecek tüm verilere sahip olduğu kabul edilmektedir. Oysa gerçek böyle değildir. Dolayısıyla aynı durumda olan tüm işçiler yönünden alacağın tam olarak ispatı meselesi artık yaygın, herkes bakımından aynı kapsama sahip bir sorun hâline gelmiş bulunmaktadır.

O hâlde, belirsiz alacak davasında alacağın tamamı dava edilmekte ancak davanın açıldığı tarihte alacağın miktar veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenebilmesi davacıdan bekle-

nememekte veya bu belirlemeyi yapmak davacı açısından imkânsız bulunmaktadır. Maddenin mevcut ikinci fıkrasındaki düzenleme gereğince belirsiz alacak davasında davacının, karşı tarafın verdiği bilgi veya tahkikat sonucu alacağın miktar veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenebilmesi mümkün olduğu “an”da talebini artırması gerekmektedir. Uygulamada sorun yaşanan ve doktrinde de tartışılan konu, alacağın miktar veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenebilmesinin mümkün olduğu “an”ın tespitine yöneliktir. İkinci fıkrada yapılan değişiklikle, bu “an”ın, bir başka ifadeyle alacağın miktar veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenebilmesinin mümkün hâle geldiğinin tespiti mahkemece yapılacaktır. Hâkim, alacağın miktar veya değerinin tam ve kesin olarak belirlenmesinin “mümkün olduğu anda” talebini tam ve kesin olarak belirlemesi için davacıya süre verecektir. Bu süre verme işlemi tahkikat aşaması sona ermeden yapılacaktır.

4. BELİRSİZ ALACAK DAVASININ İŞÇİLİK ALACAKLARI BAKIMINDAN İNCELENMESİ

a. Kıdem Tazminatı Yönünden

Kıdem tazminatı giydirilmiş brüt ücrete göre hesaplanırken, işverenlerin işçiye yasal bir zorunluluk olmasına rağmen ücret hesap pusulası vermemesi, diğer işçilerin tanıklıktan çekinmesi, işçinin ücretini net olarak bilmesini ve ispatlamasını zorlaştırmaktadır.⁹ İşçinin çalışma süreleri de kıdem tazminatı hesabında büyük öneme sahip olup özellikle sigorta bildirimleri doğru yapılmadığı takdirde kanıtlanması güç durumlar meydana gelebilmektedir.¹⁰ Sayılan tüm bu nedenler başlı başına kıdem tazminatını belirsiz alacak davası ile talep etmeye uygun hâle getirmektedir.

Ücret eklerinin varlığı ve ödeme periyotlarının süreklilik arz edip etmediğinin tartışmalı olması hâlinde de tazminata esas giydirilmiş ücret noktasında belirsizlik söz konusudur.¹¹ Fazla çalışmaya ilişkin ücretin aylık

9 Ahmet ÇELİK, *Tazminat ve Alacak Davaları*, 2. Bası, Bilge Yayınevi, Ankara, 2012, s. 303.

10 ÇELİK, a.g.e., s. 304.

11 Umur TOPÇU, *İşçi Alacak Davaları ve Belirsiz Alacak Davaları*, 2. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 222.

olarak ödenen temel ücret içinde yer alıp almadığı hususu tazminata esas ücreti ilgilendirmektedir. Bu husustaki bir belirsizlik kıdem tazminatında da belirsizliğe yol açacaktır. İş sözleşmesinin, tazminata hak kazanacak şekilde sona erip ermediğinin tartışmalı olduğu durumlarda belirsiz alacak davası açılabilir.

b. İhbar Tazminatı Yönünden

İhbar tazminatı, iş sözleşmesinin, kanunda düzenlenen ihbar sürelerine uyulmaksızın feshedilmesi hâlinde, sözleşmeyi fesheden tarafın, ihbar önelerine ilişkin ücret tutarınca karşı tarafa ödemek zorunda olduğu tazminattır. Kıdem tazminatı bakımından yapılan açıklamalar, büyük oranda ihbar tazminatı için de geçerli olacaktır.

Çalışma süresinin ihbar süresi ile ilgili dilimi değiştirecek şekilde tartışmalı olması hâlinde ihbar tazminatı açısından belirli bir alacak söz konusu olmaz.¹² İhbar tazminatı, giydirilmiş ücrete göre hesaplandığından ücrete ve eklerine ilişkin her türlü belirsizlik, ihbar tazminatı miktarını da belirsiz hâle getirir. İhbar sürelerine uyulmaması ve giydirilmiş ücret noktasındaki çekişme, ihbar tazminatını da kıdem tazminatında olduğu gibi belirsiz hâle getireceğinden belirsiz alacak davası açılabilir.

c. Ücret Yönünden

Ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para olarak ödenen tutardır.

İşçi alacaklarının temeli ücret ve eklerine göre belirlendiği, kayıt dışılığın bir sonucu olarak işçiye ücret bordrosu ve ücret hesap pusulası verilmediği bir durumda, ücretin miktarının tam olarak belirlenememesi hâlinde, tüm alacakların belirsizleştirilmesi söylenebilir.¹³ İşçi ücreti tartışmalıysa, açılacak belirsiz alacak davasında en azından işveren kayıtların-

da geçen ücrete göre dava konusu belirlenerek talepte bulunulmalıdır; işverence hiçbir kayıt tutulmamışsa talep asgari ücret üzerinden yapılmalıdır.¹⁴ Ücrete ilişkin tüm bu çelişkilerin varlığı hâlinde belirsiz alacak davasının açılabilmesi kabul edilmelidir.

SONUÇ

Çalışmamızda işçilik alacaklarının, tanımlanmış belirsiz alacak davasına konu olup olmayacağına yer verilmiştir. Öğretide ve Yargıtay daireleri arasında her ne kadar görüş ayrılıkları mevcut olsa dahi Türk Hukuku'nda, iş ilişkilerinde incelemelerde ve hesaplamalarda esas alınacak kayıtlar işveren tarafından tutulduğundan, alacağın miktar olarak belirlenmesi karşı tarafın elindeki belgelerle vereceği bilgi sonucu mümkün olduğundan, birçok olayda davanın açıldığı tarihte alacağını tam ve kesin olarak belirleyebilmesinin işçiden beklenemeyeceği kanaatindeyiz. İşçinin açtığı iş davalarının da söz konusu kurallara bağlı olarak belirsiz alacak davası veya kısmi dava olarak açılmayacağını söylemek, ülkemizde işçi-işveren ilişkilerinin yapısı ve fiili gerçekleri dikkate alındığında mümkün değildir.

İşbu çalışmamıza konu Anayasa Mahkemesi kararında, usul hukukunun amaç değil maddi hukuk için araç olma özelliği ve yargılamada iş hukukunun ilkelerine uyulması gerektiği vurgulanarak işçi alacaklarının belirsiz alacak davasına konu olabileceğini kabul etmiştir. Usul hukukunun silahların eşitliği ilkesi burada da uygulanmalıdır. İşçinin mahkemeye erişiminin kolaylaştırılması, dava hakkını kullanmasının önündeki engellerin kaldırılması ve delillerin işveren elinde olması nedeni ile yaşadığı ispat güçlüklerinin aşılması için gereken yardımın sağlanması gerekliliği savunulmuştur.

¹² Şahin ÇİL, Bektaş, KAR, *İş Yargısında Belirsiz Alacak Davası ve Kısmi Dava*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 80.

¹³ Cevdet İlhan GÜNAY, *İş Davaları*, 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s. 363.

¹⁴ TOPÇU, a.g.e., s. 224; ÇİL - KAR, a.g.e., s. 98.

TÜRK HUKUKU KAPSAMINDA ELEKTRİKLİ ARAÇ ŞARJ İSTASYONU İŞLETMECİSİNİN HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Mehmet Ali KÜMÜŞ
Avukat

Rüya SOFİ
Avukat

ÖZET

İklim değişikliğinin giderek belirgin hâle gelmesi, daha çevreci ve sağlıklı ulaşım araçları arayışı ve teknolojinin hızlı gelişimi neticesinde elektrikli araçların kullanımı artan bir hızla yaygınlaşmaktadır. Bu doğrultuda, yakıt olarak elektrik kullanan araçlara şarj hizmeti sağlanması, bu hizmete ilişkin piyasanın regülasyonu ile hukuki altyapının tesis edilmesi zorunlu hâle gelmiştir. Bu kapsamda Türk Hukuku'nda, Enerji Piyasası Denetleme Kurulu ("EPDK") tarafından hazırlanan, şarj ağı işletmecilerinin ve bunlara bağlı olarak faaliyet gösterecek olan şarj istasyonu işletmecilerinin kurulmasına, işletilmesine ve sunulmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen Şarj Hizmeti Yönetmeliği ("Yönetmelik") 02.04.2022 tarihli Resmî Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmamızda, şarj ağı işletmecisinin Yönetmelik ile belirlenen hangi şartlara tabi olduğunun tespiti, hukuki yükümlülükleri ve sonuçları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Elektrikli Araç, Şarj Hizmeti, Şarj Ünitesi, Sertifika, Şarj Ağı İşletmecisi, Şarj İstasyonu İşletmecisi.

GİRİŞ

Günümüz koşullarında araç sektörünün büyük değişim göstermesiyle birlikte yaygınlaşmaya başlayan elektrikli araçlar bakımından, hizmet sektörü oluşmuş ve bu sektör bakımından yasal düzenlemelerin yapılması zaruri hâle gelmiştir. Ülkemizde bu elektrikli araçlara verilecek hizmet bakımından düzenlenen Yönetmelik uyarınca, hizmeti verecek esas şarj ağı işletmecisine ve bu işletmecilere bağlı faaliyet gösterecek şarj istasyonu işletmecilerine birtakım yükümlülükler getirilmiştir. Bu yükümlülükler kapsamında, şarj ağı işletmecileri bakımından özellikle sermaye yönünden yüksek şartlar aranması, bu işi yapmak isteyen gerçek ve/veya tüzel kişileri, şarj istasyonu işletmeciliğine yönelmiştir. Yönetmelik'te belirlenen şarj istasyonu işletmecisinin yükümlülükleri, şarj ağı işletme lisansını haiz gerçek ve/veya tüzel kişilere nazaran daha sınırlı olmakla birlikte uygulamada lisansı elinde bulunduran şarj ağı işletmecisi tarafından, şarj istasyonu işletmecisine sözleşmesel olarak birçok yükümlülük dayatılmaktadır. Bu

yükümlülüklerin sınırları bakımından Yönetmelik'te herhangi bir düzenleme bulunmadığından şarj istasyonu işletmecisinin Yönetmelik kapsamındaki hak ve yükümlülüklerinin irdelenerek öğrenilmesi önem arz etmektedir.

A. Tanımlar

Yönetmelik'in 3. maddesinde, elektrikli araç şarj hizmeti ile ilgili teknik ve hukuki terimler tanımlanmaktadır. Buna göre çalışmamızda da sıkça yer alacak olan şarj hizmeti, şarj ağı işletmecisi, şarj istasyonu, şarj ünitesi, şarj istasyonu işletmecisi ve sertifika gibi kavramlar aşağıdaki şekilde kısaca tanımlanabilecektir.

Şarj hizmeti, elektrikli araçların akü, pil, kondansatör ve benzeri enerji depolayan ekipmanlarını şarj etmek üzere ticari amaçla ve bedeli mukabilinde gerçekleştirilen kablolu veya kablosuz enerji aktarımını; şarj ağı işletmecisi, elektrikli araç kullanıcılarına şarj hizmeti sağlayan ve şarj ağının işletmesini gerçekleştiren lisans sahibi tüzel kişiyi; şarj istasyonu, elektrikli araçlara kablolu veya kablosuz elektrik enerjisi aktarımının yapıldığı tesisi; şarj ünitesi, bir veya daha fazla sayıda kablolu veya kablosuz şarj bağlantısının sağlanabildiği, şarj hizmetinin sunulduğu fiziksel olarak tek bir üniteyi;

şarj istasyonu işletmecisi, şarj ağı işletmecisinden almış olduğu sertifika kapsamında şarj istasyonlarını yerinde işleten ve üçüncü taraflara bu şarj istasyonunda şarj hizmeti sağlayan gerçek veya tüzel kişiyi; sertifika, bir şarj ağı bünyesinde bir veya birden çok şarj istasyonunun, şarj ağı işletmecisi nam ve hesabına kurulması veya işletilmesi amacıyla şarj ağı işletmecisi tarafından gerçek veya tüzel kişiye verilen yetki belgesini ifade etmektedir.

B. Sertifika Alma Şartları

Yukarıda tanımlandığı üzere sertifika, şarj ağı işletmecisi tarafından verilen yetki belgesini ifade etmektedir. Şarj ağı işletmecisi, EPDK'dan aldığı maksimum 49 yıl için verilebilen lisansa bağlı olarak şarj ağını genişletmek amacıyla üçüncü kişilere yetki verebilmektedir. Bu yetki, Yönetmelik ile belirlenen şartlar dahilinde verilecek sertifika ile sağlanmaktadır.

Şarj ağı işletmecisi olmak için EPDK tarafından verilen lisansın alınması zorunludur. Lisans sahibi olunması için yapılacak başvurular ile başvuru sahiplerinde aranacak şartlar, Yönetmelik ile belirlenmektedir. Bir şarj ağı kurmadan şarj hizmeti verilmesi için lisans sahibi şarj ağı işletmecisinden sertifika alınması zorunlu kılınmaktadır. Şarj ağı işletmecisi tarafından düzenlenen bu sertifika, şarj ağı işletmecisi ile sertifika verdiği şarj istasyonu işletmecisi arasında şarj hizmeti sunulmasına ilişkin tarafların hak ve yükümlülüklerini tanımlar.

Yönetmelik, sertifikada bulunması gereken asgari hükümleri belirlemiştir. Yönetmelik'in 20. maddesinde gösterilen asgari hükümler: Şarj ağı işletmecisi ve sertifika verilen şarj istasyonu işletmecisi gerçek ve tüzel kişinin adı veya unvanı ile tebligata esas iletişim bilgileri, sertifikanın yürürlük tarihi ve geçerlilik süresi, şarj istasyonunun coğrafi konumu ve şarj istasyonunda bulunan veya bulunacak şarj ünitelerinin ve soketlerin sayısı, tipi ve gücü ile tarafların hak ve yükümlülükleridir.

Şarj ağı işletmecisi, sertifika düzenlenmesinde, sonlandırılmasında ve iptalinde uygulayacağı kurallara ilişkin usul ve esasları internet

sitesinde ilan edecektir. İlan edilecek bu usul ve esaslarda mevzuata aykırı veya piyasanın işleyişini bozucu hükümler bulunamaz. Sertifika için öngörülen bir diğer şart ise, lisans süresinden daha uzun bir süre için düzenlenmeyeceğidir. Sertifika sahibi, lisans sahibine bağlı olarak işletme faaliyetinde bulunduğundan daha uzun bir süre için sertifika düzenlenmesi mümkün olmayacaktır.

Yine aynı şarj istasyonu için bir başka ağ işletmecisinden sertifika alınamayacaktır. Yani şarj ağı işletmecilerinden birinden alınan sertifika ile bir taşınmaz üzerine kurulan şarj istasyonuna bir başka şarj ağı işletmecisinden alınan diğer bir sertifika ile şarj ünitesi konulamayacaktır.

Görüldüğü üzere lisans verilmesine ilişkin şartlar, idare tarafından hazırlanan Yönetmelik ile belirlenirken sertifikaya ilişkin şartlar ise asgari olarak belirlenmekle yetinilmiştir. Sertifikaya ilişkin diğer hüküm ve şartlar ise şarj ağı işletmecisi ile şarj istasyonu işletmecisi arasında yapılan sözleşme ile belirlenmektedir.

C. Sertifika Sahibinin Hak ve Yükümlülükleri

Şarj ağı işletmecisinin lisansına dayanarak aldığı sertifika ile şarj hizmeti sunan sertifikasahibi şarj istasyonu işletmecisi, şarj ağına bağlı şekilde şarj ağı işletmecisinin gözetimi ve denetiminde şarj hizmeti faaliyetinde bulunur. Şarj hizmetinin sertifika kapsamındaki bir şarj istasyonunda sunulması, asli sorumlu olan şarj ağı işletmecisinin mevzuattan kaynaklanan yükümlülük ve sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Aldığı sertifikaya bağlı olarak şarj istasyonu işletmecisine bir veya birden fazla yerde şarj istasyonu işletme hakkı tanınmaktadır. Dolayısıyla, aynı sertifika ile kurulacak olan şarj istasyonları için bir kez sertifika alınması yeterlidir. Bir başka lisans sahibi firmanın şarj ağına da dâhil olunmak istenmesi hâlinde ise bu şarj ağı işletmecisinden ayrı bir sertifika alınması gerekeceği de aşikârdır. Sertifika, düzenlenme süresi boyunca ve her hâlükârda şarj ağı işletmecisi-

nin lisans süresi boyunca sertifika sahibine şarj istasyonu işletmesi mümkün kılınmaktadır.

Şarj istasyonunun şarj hizmeti vermeye başlayabilmesi için İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik hükümleri uyarınca iş yeri açma ve çalışma ruhsatı alınması gerekmektedir. Bu ruhsatın geçerliliğini yitirmesi hâlinde şarj istasyonunda şarj hizmetine yönelik faaliyetler sonlandırılır.

Şarj istasyonu işletmecisinin, sürenin sona ermesi veyahut başka bir sebeple sertifikasının geçerliliğini yitirmesi hâlinde faaliyeti de sonlanacaktır. Bu durumda şarj istasyonu işletmecisi başka bir şarj ağı işletmecisine başvurarak sertifika talebinde bulunabilir ve sertifikasını aldığı lisans sahibinin şarj ağına bağlanarak faaliyet yürütebilir.

D. Sertifika Bedeli

Aldığı lisansa bağlı olarak sertifika düzenleme yetkisi ve üçüncü kişi gerçek ve tüzel kişileri şarj ağına katma imkânı bulunan şarj ağı işletmecisinin düzenlediği sertifika karşılığında, şarj istasyonu işletmecisinden bedel talep etmesi ticari hayatın bir gereğidir. Bugün itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat kapsamında sertifika bedeline ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle sertifika bedeli şarj ağı işletmecilerinin rekabeti doğrultusunda belirlenmektedir.

Sertifika bedelini belirleyen bir diğer husus ise, şarj ünitelerinin kimden tedarik edileceğidir. Zira aynı şarj ağı işletmecisi firmadan şarj ünitelerinin de tedarik edilmesi hâlinde sertifika bedeli anlaşmasına etki etmesi muhtemel olacaktır. Bu anlamda, bu anlaşmada ayrıca bir satım anlaşması da yer almaktadır. Uygulamada genellikle şarj ünitelerini de tedarik eden şarj ağı işletmecisi, sertifika düzenlediği şarj istasyonu işletmecisinden şarj ünitelerinin bedelini peşinen talep etmekte, sertifika tanınması sebebiyle ise faaliyetten kazanılan ciro veya kârdan ise düzenli olarak belli bir pay da talep etmektedir. Her hâlükârda, sertifika bedelinin tarafların iç anlaşması kapsamında belirlendiği söylenebilecektir.

E. Şarj Hizmeti Verme Yükümlülüğü

Şarj hizmetinin sunulmasında asli sorumluluk şarj ağı işletmecisinin olup şarj ağı işletmecisinin, sertifika vererek hizmeti başkasına gördürmesi hâlinde dahi ilgili mevzuat ile diğer mevzuattan kaynaklanan yükümlülük ve sorumlulukları ortadan kalkmamaktadır. Ancak uygulamada şarj ağı işletmecisi ile sertifika verdiği şarj istasyonu işletmecisi arasında taraflar arasında imzalanan sözleşmelerin tamamına yakınında rücu ilişkisi düzenlenmiştir. Zira böyle bir düzenleme mevcut olmasa dahi 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu uyarınca da şarj ağı işletmecisinin, hizmetin verilmemesi nedeniyle şarj istasyon işletmecisine karşı başta zararının tazmini olmak üzere kanundan doğan haklarını talep etme imkânı bulunmaktadır.

Gerek sözleşmesel ilişkiden gerekse de kanundan doğan yükümlülükleri nedeniyle şarj istasyon işletmecisinin, lisans sahibinden kaynaklanmayan haklı sebepler ve mücbir sebepler hariç şarj istasyonlarında sürekli, kaliteli ve kesintisiz şarj hizmeti sunması gereklidir. Bu hizmetin kesintisiz sunulmasının bir istisnası ise, otel, restoran, alışveriş merkezi gibi işyerlerine ait otoparklarda kullanıma açık olan şarj istasyonları bağlı buldukları iş yerinin çalışma saatleri ile sınırlı olma zorunluluğudur. Kamu kurum ve kuruluşlarındaki personeller aracılığıyla, hizmetin kesintisiz sunulmasına ilişkin istisnaya aykırı davrandığının tespiti hâlinde ise, 28.01.2003 tarih ve 25007 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektrik Piyasasında Yapılacak Denetimler ile Ön Araştırma ve Soruşturmalarda Takip Edilecek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kapsamında gerekli işlemlerin tesis edileceği düzenlenmiştir.

Şarj istasyonu işletmecisinin, sürekli, kaliteli ve kesintisiz şarj hizmeti sunarken ayrıca eşit durumdaki kullanıcılara ayırım gözetmesizin şarj hizmeti sunması gereklidir. Örneğin, rezervasyonun olmadığı hâllerde veyahut uygulamadan kaynaklı herhangi bir hata hâlinde kendi belirlediği kişi/kişilere hizmet kapsamında öncelik vermemelidir. Yönetmelik'te bahsi geçen eşit durumda olmayan kullanıcılar ise, sadakat sözleşmesi kapsamındaki kullanıcı-

lar olup bu kullanıcılara diğer kullanıcılardan farklı fiyat uygulanabilmektedir. Sadakat sözleşmesi şarj ağı işletmecisi ile kullanıcı arasında imzalanmakta olup uygulamada şarj ağı işletmecisinin nam ve hesabına hareket eden şarj istasyonu işletmecisinin bu fiyatlar üzerinden hizmet vermesi beklenmektedir. Şarj istasyon işletmecisinin tarafı olmadığı sözleşme bakımından bu fiyatlara katlanma yükümlülüğü olmamakla birlikte fiyat belirleme bakımından takdir yetkisi bulunmadığından dolayı bu sadakat sözleşmesine bağlı kalması gerektiği konusu da çelişki barındırmaktadır. Ancak her hâlükârda işbu sadakat sözleşmesi kapsamında fiyat bakımından yapılan ayırım Yönetmelik uyarınca yapıldığından hizmet şartlarına aykırılıktan bahisle şarj istasyonu işletmecisinin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

Şarj istasyonu işletmecisinin, bahse konu hizmetlerinin sunulmasına dair yükümlülüklerinin istisnası ise, hizmet alacak olan kullanıcının elektrikli aracını şarj hizmeti almaya hazır hâle getirmeye yönelik yükümlülüklerini yerine getirmemesidir. Örneğin, kullanıcının şarj hizmetini veren şarj ağı işletmecisinden rezervasyon hizmeti alıp rezervasyon bilgilendirmesinde yer verilen zamanda rezervasyon yaptığı şarj istasyonunda aracını şarj hizmetini almaya hazır hâle getirmemesi hâlinde şarj istasyonu işletmecisinin hizmetten kaynaklı sorumluluğuna gidilmeyeceği aşikârdır. Zira kullanıcı tarafından şarj hizmetinin sunulmasına ilişkin yükümlülükler yerine getirilmeden hizmetin beklenmesi talep edilemeyecektir.

F. Şarj Hizmeti Fiyatına Dair Yükümlülükler

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nda ("EPK") şarj hizmeti fiyatının Kurum tarafından hazırlanan usul ve esaslar dâhilinde serbestçe belirleneceği şeklinde düzenleme mevcut olup Kurum tarafından hazırlanan Yönetmelik'te ise, lisans sahipleri tarafından EPK'nın Ek-5. maddesinde yer alan hâller saklı olmak kaydıyla, şarj hizmeti fiyatının serbestçe belirleneceği düzenlenmiştir. EPK ve Yönetmelik uyarınca, fiyat belirleme yetkisi şarj ağı işletme lisansına sahip olan kişilere ait olup sertifika sahibi şarj

istasyonu işletmecisinin bu fiyatlar üzerinde takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Aynı şekilde, şarj ağı işletmecisinin, fiyatlandırma bilgilerini basit, açık ve kolayca karşılaştırılabilir bir şekilde sunması, şarj ağında yer alan şarj istasyonlarında uygulanan şarj hizmeti fiyatlarını kendi internet sayfası, dijital mecralar ile şarj istasyonlarından da erişilebilecek şekilde eş zamanlı olarak ilan etmesi, tüm ödeme yöntemlerinde standartlaştırılmış birim enerji fiyatı (TL/kWh) fiyatlandırma biçimi olarak kullanılması gibi yükümlülüklerinden de şarj istasyon işletmecisinin sorumluluğuna gidilemeyecektir. Zira fiyat belirlemede tek yetkili lisans sahibinin Yönetmelik'te düzenlenen yükümlülüklerin de muhatabı olması gerekir. Ancak şarj istasyonu işletmecisinin, şarj ağı işletmecisine ait yükümlülükleri bakımından sorumluluğu bulunmasa dahi fiyatlandırmaya ilişkin bazı konularda dikkat etmesi gereken hususlar bulunmaktadır.

Şarj istasyonu işletmecisinin, uygulanan şarj hizmeti karşılığında kullanıcıdan, şarj hizmeti fiyatı esas alınarak hesaplanan bedel dışında, bağlanma bedeli, işlem başlatma bedeli, şarj ekipmanı kullanımı bedeli gibi her ne ad altında olursa olsun ayrı bir bedel talep etmemesi gereklidir. Ancak şarj hizmetinin tamamlanmasına rağmen şarj istasyonundan ayrılmayan kullanıcılardan, şarj ağı işletmecisi tarafından bilgi verilmesi şartıyla ilave bedel alınabileceği yönünde düzenleme mevcuttur. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kullanıcıya "şarj ağı işletmecisi" tarafından bilgi verilmesi gerektiğidir. Şarj istasyon işletmecisi tarafından bu hükme dayanarak ilave bedel talep edilemeyecektir.

SONUÇ

Önemli istihdam alanları yaratmakla birlikte, orta ve uzun vadede ülke ekonomisi için önemli kazanımlar elde edilmesini sağlayacak olan elektrikli araç şarj hizmeti, oldukça yeni bir sektör olup aynı şekilde bu sektöre ilişkin yasal mevzuat da henüz tazedir. Bu çalışmanın yapıldığı tarihte, piyasaya hâkim konumda olan şarj ağı işletmecisi lisansına sahip olan şirketler-

le çalışan şarj istasyonu işletmecisinin hak ve yükümlülüklerinin irdelenmesi ve kapsamının belirlenmesi oldukça önem arz etmektedir. Zira, Yönetmelik'te yasal mevzuatın dışında, Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşları da yeni olan bu sektör hakkında tamamen bilgi sahibi olmayıp Yönetmelik'te belirlenen düzenlemelerle hareket etmeye çalışmaktadır. Hâlihazırda, yasal mevzuatın uygulanmasında bir sıkıntı ile karşılaşılmasının nedeni ise, yasal mevzuatın henüz yeni yürürlüğe girmiş olması ve iş modellerinin yeni kurulmaya çalışılmasıdır. Günden güne iş hacminin büyümesi ile birlikte, şarj ağı işletmecisi ile şarj istasyonu işletmesi ve/veya işletmeciler ile kamu kurum ve kuruluşları arasında problemlerin meydana gelmesi oldukça olasıdır. Bu yeni hizmet sektöründeki sorunların ortaya çıkması ile mevzuatın da güncelleneceği ve somut uyuşmazlıkları çözmeye elverişli hâle geleceği kuşkusuzdur.

VERGİSİNİ DÜZENLİ ÖDEYEN MÜKELLEFLERE %5 VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI*

İmdat TÜRKAY

GİB Mükellef Hizmetleri Grup Başkanı

ÖZET

2023 yılının Ocak ayının sonunda TBMM'ne sevk edilen son yedi yıldaki altıncı yapılandırma kanunu olacak olan 27.01.2023 tarihli Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifinin gündeme gelmesiyle birlikte vergi dünyasında en sık konuşulan konulardan birisi de bu düzenlemelerle, vergisini düzenli olarak beyan edip ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının daha da azalacağı için onlar için ne yapılması gerektiği konusudur. Tartışmanın bir boyutu da bu uyumlu mükellefleri teşvik etmek için mevcut sistemlerin daha da geliştirilmesi ve bunlara sağlanan indirimlerin artırılması gerektiği üzerine olmaktadır. Çalışmamızda, vergi sistemimizde 2018 yılından bu yana uygulanmakta olan vergiye uyumlu bazı mükellef gruplarına %5 vergi indirimi sağlayan düzenlemeden bahsedilecektir. Ayrıca, yeni yapılandırma kanun teklifinde vergi indirimine ilişkin olarak yer alan düzenlemeden de bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergiye Gönüllü Uyum, %5 Vergi İndirimi, Vergi İndiriminin Şartları.

GİRİŞ

Vergi hukukunun en temel kavramlarından birisi toplumsal vergi bilinci, diğeri ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumudur. Toplumsal vergi bilinci ne kadar yüksek ise toplumun içinden çıkan vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumu da o derece yüksek seviyede olmaktadır. Vergiye gönüllü uyum, mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerinin doğru, zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesidir. Vergisini düzenli ödeyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan %5 vergi indirimi uygulamasıyla vergiye gönüllü uyumu yüksek mükellefler bir bakıma ödüllendirilmektedir. Ancak her yapılandırma kanunu düzenlemesi sürecinde vergisini düzenli beyan edip ödeyenler tepki göstermekte, çeşitli sebeplerle vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getiremeyenler ise bu düzenlemeleri fırsat olarak görmektedirler.

2022 yılı kazançlarını Mart-Nisan/2023 aylarında beyan edecek olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden şartları sağlayanlar

%5 vergi indiriminden yararlanacaklardır. 2018 yılından bu yana vergiye uyumlu mükellefler tarafından verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmek suretiyle ödenecek vergiyi azaltan %5 vergi indirimi uygulamasından yararlanmak, en temel mükellef haklarından birisidir. Gerçekten de yapılandırma kanunlarının sık uygulandığı bir ortamda, uyumlu vergi mükellefleri ne kadar ödüllendirilse azdır ve mevcut vergi indiriminin mükellefler lehine daha da geliştirilmesi gerektiği ortadadır.

Vergi indirimi uygulamasının başladığı tarihten bu yana daha çok mükellefin yararlanması için %5 vergi indirimi düzenlemesi hakkında üç defa yasal değişiklik yapılmıştır. Vergi indirimi uygulaması hakkında detaylı açıklamalar, 301 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ve 312 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 301)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de yapılmıştır. Düzenlemenin ilk haline göre, 7338 sayılı Kanun'la yapılan ve 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren değişiklikler sonucunda vergi indiriminden yararlanmak çok daha kolaylaşmıştır.

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

1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Mükellefler

Vergiye uyumlu mükelleflere getirilen %5 vergi indirimi uygulamasından; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinden ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirleri için yıllık beyanname verenler %5 vergi indiriminden yararlanamazlar. Yani yedi gelir unsurundan sadece üç gelir unsuru için vergi indirimi uygulaması geçerli bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri de belirtilen şartları taşımaları şartıyla %5 vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Ancak finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları vergi indiriminden yararlanamazlar. Buna göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" uygulamasından;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefleri,
- Kurumlar vergisi mükellefleri (Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç),

yararlanabilmektedirler.

2. %5 Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Gerekli Olan Şartlar

Vergi indirimi uygulaması, kapsam dahilindeki gelir ve kurumlar vergi mükelleflerinden belirtilen şartları taşıyanların verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergisinin %5'inin, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. 7338 sayılı Kanun'la, 2022 yılından itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde yer alan "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" uygulaması hakkında bazı değişiklikler yapılmış ve %5 vergi indiriminden yararlanma şartları mükellefler lehine

esnetilmiştir. Mükelleflerin vergi indiriminden yararlanma şartları şöyledir:

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler de bu şartı ihlâl etmeyecektir.
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.
- Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, yıllık indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlâl edilmiş sayılmayacaktır. Dolayısıyla, 2023 yılı için (4.400.000X%1=) 44.000 TL'yi aşmayan kesinleşmiş tarhiyatlar bu şartı ihlâl etmeyecektir.
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, uygulama kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir.
- Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin,

şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlâl edilmiş sayılmayacaktır.

- Mükellefin vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Ancak vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde (Kaçakçılık suçları ve cezalar) sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler vergi indiriminden yararlanamazlar.

2.1. Beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerektiği konusunda Yeni Yapılandırma Kanun Teklifinde yer alan düzenleme

27.01.2023 tarihli Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile vergiye uyumlu mükelleflere getirilen en önemli imkân; şayet devam eden davalar veya inceleme aşamasındaki tarhiyatlarla ilgili olarak bu kandan yararlanılması durumunda, bu durumun olumsuz şart ihlâli sayılmayacak olmasıdır. Kanun teklifinin "Diğer hükümler" başlıklı 10. maddesinde yer alan hükme göre; bu Kanunun 3'üncü maddesi (Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklar) ve 4'üncü (inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemler) maddesine göre yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatlar, yapılandırmanın ihlâl edilmemesi şartıyla, 193 sayılı Kanun'un mükerrer 121'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Şu kadar ki anılan bent kapsamında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce söz konusu tarhiyatlar nedeniyle, 193 sayılı Kanunun mükerrer 121'inci maddesi kapsamında yararlanılamayan indirim tutarları için bir düzeltme yapılamaz.

Bilindiği üzere GVK'nın mükerrer 121. maddesinin ikinci fıkrasının 2 nolu bendine göre, (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde (İndirimin

hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl) kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması gerekmektedir. Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlâl edilmiş sayılmaz. Son yapılandırma kanun teklifinde, %5 vergi indiriminden yararlanmanın şartlarından biri olan, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda, kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması şartı biraz daha esnetilmiş ve mükelleflerin bu yeni yapılandırmadan yararlanması ve yapılandırmanın ihlâl edilmemesi şartıyla;

- Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan alacaklara,
- İnceleme ve tarhiyat safhasında bulunan işlemlere

ilişkin olarak düzenleme kapsamında yapılandırılarak kesinleşen tarhiyatlar, yapılandırmanın ihlâl edilmemesi şartıyla, 193 sayılı Kanun'un mükerrer 121'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak anılan bent kapsamında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce söz konusu tarhiyatlar nedeniyle, 193 sayılı Kanun'un mükerrer 121'inci maddesi kapsamında yararlanılamayan indirim tutarları için bir düzeltme yapılmayacaktır. Böylece, yapılan düzenlemeyle, yapılandırmaya başvuran ve yapılandırmalarını ihlâl etmeyen mükellefler için 193 sayılı GVK'nın mükerrer 121'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan, haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması hükmü ihlâl edilmemiş sayılacaktır.

3. %5 Vergi İndiriminin Uygulanacağı Beyannameler

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i,

ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmek suretiyle mükellefin ödeyeceği vergi azaltılmaktadır. %5 vergi indirimi uygulaması, sadece yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi için geçerli bulunmakta olup bunlar dışında kalan KDV, damga vergisi, MTV, ÖTV, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, değerli konut vergisi vb. vergilerde indirim uygulaması söz konusu değildir.

4. Vergi İndiriminden Yararlanmak İçin Ödenmesi Gereken Vergiler

Uygulamada bahsedilen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi ise, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi indiriminden yararlanabilmek için sadece gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin değil geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerinin yasal süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden bütün vergilerin de vergi indiriminin hesaplanacağı gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte ödenmiş olması gerekmektedir. Mükellefin vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekmektedir.

4.1. Vergi indiriminden yararlandıktan sonra, mahsuben iade talebinin eksik gerçekleşmesi ve verginin eksik ödenmiş sayılmasının sınırı

Mükelleflerin mahsuben iade talebinde bulunması da ödeme şartını yerine getirmektedir. Çünkü vergi borcuna karşılık olarak yapılan mahsuben iade talebi de bir çeşit ödeme sayılmaktadır. Ancak ödemenin, ilgili mevzuatı

gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlandıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden **on-beşinci** günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

5. Mükellefin Yararlanacağı Vergi İndirimi Tutarının Üst Sınırı

Vergi indirim tutarının üst sınırına ilişkin yıllık olarak belirlenen tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. 2022 yılı için %5 indirim tutarının üst limiti, 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 2.000.000 TL olarak tespit edilmişti. Hesaplanan indirim tutarı, 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan belirlemeye göre, 1/1/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 4.400.000 Türk lirasından fazla olamayacaktır. Dolayısıyla 2022 yılına ilişkin olarak Mart-Nisan/2023 aylarında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde belirlenen bu yeni tutar dikkate alınacaktır.

6. İndirilecek Tutarın Ödenmesi Gereken Vergiden Fazla Olması Durumunda Mahsup İmkânı

Vergi indirimi uygulamasında %5 oranında hesaplanan indirilecek tutarın, ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzeri-

ne tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar mükellefe red ve iade edilmeyecektir. Bu süre hak düşürücü bir süre olup süre geçtikten sonra mahsup etme imkânı ortadan kalkmaktadır.

Örneğin kurumlar vergisi mükellefi için 2022 yılına ilişkin olarak verilen beyannameye doğan bir iade, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son tarihten 30 Nisan 2023 tarihinden itibaren 01.05.2023-30.04.2024 tarihine kadar beyan edilen ve tahakkuk etmiş olan vergilere (KDV, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, geçici vergi vb.) mahsup edilebilecektir. Ayrıca, mükellefin örneğin 2022 yılı için 20 Nisan 2023 tarihinde kurumlar vergisi beyannamesini vermesi sonucunda, %5 vergi indiriminden dolayı ortaya çıkan iade alacağıının 30 Nisan 2023 tarihi öncesinde tahakkuk etmiş olan (örneğin 28 Nisan 2023'de tahakkuk eden KDV ve 26 Nisan 2023'de tahakkuk eden MPHB gibi) vergilere de mahsup imkanı yoktur. Vergi indiriminden doğan iadenin mahsup imkanı, 30 Nisan 2023 tarihinden itibaren bir yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk edecek vergiler için söz konusudur.

7. Mükellefin Şartları Taşımadığının Anlaşılması Durumunda İndirilen Verginin Geri Alınması

Uygulama kapsamında, %5 vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının vergi dairesi tarafından sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükellef adına tarh edilerek geri alınacaktır.

8. Pişmanlıkla Beyanname Verilmesinin Vergi İndirimine Etkisi

Kanuni süresi içinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanıl-

masına engel teşkil etmeyecektir. Ancak indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

9. İndirim Kapsamında Olan Kazançlarla İndirim Kapsamında Olmayan Kazançların Beyanında Vergi İndiriminin Hesaplanması

Gelir vergisindeki yedi gelir unsurundan sadece ticari, zirai ve mesleki kazanç elde edenler vergi indiriminden yararlanabilmekte; ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat gelirlerinin beyanında %5 vergi indirimini uygulaması uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, uygulama kapsamındaki kazançlarla, kapsamda olmayan kazanç ve iratların birlikte beyan edilmesi durumunda, mükelleflerin yararlanacağı indirim tutarı ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların, toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir.

Örnek 1: Avukatlık faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan Bay (A), vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup 2022 takvim yılında 2.000.000 TL serbest meslek kazancı, 150.000 TL de alacak faizi elde etmiştir. Mükellef bu dönemde 500.000 TL geçici vergi, 250.000 TL'de tevkif suretiyle kesilen vergi ödemiştir. Buna göre, ödevli Mart/2023 ayında vereceği gelir vergisi beyannamesinde vergi indirimini aşağıdaki şekilde uygulanacaktır.

Serbest meslek kazancı	2.000.000 TL
Menkul sermaye iradı	150.000 TL
Gelir vergisi matrahı (2.000.000+150.000=)	2.150.000 TL
Hesaplanan gelir vergisi (2.150.000X%15-20-27-35-40)	795.900 TL

SMK/gelir vergisi matrahı (2.000.000/2.150.000=)	0,93 TL
Hesaplanan gelir vergisi- nin SMK isabet eden kısmı (795.900 X 0,93=)	740.187 TL
Hesaplanan vergi indirimi tutarı (740.187 X %5=)	37.009 TL
Mahsup edilecek vergiler toplamı (Ödenen geçici ver- gi 500.000 +Tevkifat 250.000)	750.000 TL
Ödenmesi gereken gelir vergisini (795.900-750.000=)	45.900 TL
%5 Vergi indirimi tutarı	37.009 TL
Ödenecek gelir vergisi (45.900-37.009=)	8.891 TL

10. %5 Vergi İndirimi Uygulamasına İliş- kin Örnekler

%5 vergi indirimi kapsamında hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan indirim tutarı, hiçbir şekilde 1.1.2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere üst limit olarak belirlenen 4.400.000 TL'den (323 seri no.lu GVGT) fazla olamayacaktır.

Örnek 2: Ticari faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan Bay (B), vergi indiriminden yararlanma şartlarını tamamını taşımaktadır. Ödevli 2022 takvim yılında 1.000.000 TL ticari kazanç, kiraya verdiği işyerinden de 250.000 TL işyeri kira geliri elde etmiş ve götürü gider yöntemini seçmiştir. Mükellef yıl içinde 250.000 TL geçici vergi, 150.000 TL'de tevkif yoluyla kesilen vergi ödemiştir.

Mükellef, ticari kazancı ve tevkifata tabi işyeri kira geliri için vereceği yıllık beyannamede %5 vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Ticari kazanç	1.000.000 TL
Gayrimenkul sermaye iradı (işyeri)	250.000 TL
Giderler (götürü) (250.000 X %15)	37.500 TL
Safi irat (kira) (250.000 - 37.500)	212.500 TL
Gelir vergisi matrahı (1.000.000 +212.500)	1.212.500 TL
Hesaplanan gelir vergisi	420.900 TL
Ticari kazanç/ge- lir vergisi matrahı (1.000.000/1.212.500)	0,82
Hesaplanan gelir vergisi- nin ticari kazançta isabet eden kısmı (420.900 X 0,82)	345.138 TL
Hesaplanan vergi indiri- mi tutarı (345.138 X %5)	17.256,9 TL
Mahsup edilecek ver- gi toplamı (250.000 + 150.000)	400.000 TL
Ödenmesi gereken vergi (420.900 - 400.000)	20.900 TL
Mahsup edilecek vergi in- dirimi tutarı	17.256,9 TL
Ödenecek gelir vergisi (20.900 - 17.256,9)	3.643,1 TL

Örnek 3: Kurumlar vergisi mükellefi (X) A.Ş. 2022 hesap dönemine ilişkin olarak ka-nuni süresinde Nisan/2023 ayında vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 5.000.000 TL kurumlar vergisi hesaplandığını varsayalım. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan firmanın 2022 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 1.000.000 TL'dir. Mükellef yıl içinde 500.000 TL tevkif suretiyle vergi ödemiştir.

Vergi indirim tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi X indirim oranı

$$= 5.000.000 \text{ TL} \times \%5 = 250.000 \text{ TL}$$

olarak hesaplanmıştır. Buna göre, mükellef vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

Hesaplanan kurumlar vergisi	5.000.000 TL
Hesaplanan vergi indirimi (5.000.000X%5=)	250.000 TL
Mahsup edilecek vergiler toplamı -Ödenen geçici vergi= 1.000.000 TL -Tevkif yoluyla kesilen vergi=500.000 TL	1.500.000 TL
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (5.000.000-1.500.000=)	3.500.000 TL
Mahsup edilen %5 vergi indirimi tutarı	250.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi (3.500.000-250.000=)	3.250.000 TL

Örnek 4: 2022 yılına ilişkin olarak Nisan/2023 ayında verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde, 500.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisinden, ödevli kurumun 750.000 TL vergi indirim hakkı olması durumunda, geriye kalan 250.000 TL'lik vergi indiriminden kalan bu tutarı, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (01.05.2023 tarihinden 30.04.2024 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir.

SONUÇ

Vergi gelirlerini artırmak ve düzenli olarak vergisini beyan edip ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmek için getirilen %5 vergi indirimi uygulaması büyük bir yenilik olarak vergi sistemimize gireli beş yıl olmuştur. Ancak mevcut gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin çok azı bu indirimden

yararlanabilmektedir. Yeni bir yapılandırma kanununun yasallaşma sürecinin yaşandığı günlerde, işverenlerin bağlı olduğu tüm meslek örgütlerinin beklentisi vergisini düzenli beyan edip ödeyen vergi mükelleflerinin daha çok korunması ve teşvik edilmesi yönündedir. Bu nedenle, 2018 yılından bu yana uygulamada olan %5 vergi indirimi müessesesi vergiye gönüllü uyumu sağlamak ve daha da artırmak için çok önemli bir fonksiyon icra etmektedir.

Vergi indirimi uygulaması yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi verildiği anda hesaplanan verginin %5'i olarak belirlenmekte ve ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir. Vergi indirimi konusu, başlangıçta Devletin vergi alacağından vazgeçmesi yani bir çeşit vergi harcaması olarak görülmektedir. Yapılandırma kanunlarının sıklıkla uygulandığı ülkemizde (2016-6736 sy. Kanun, 2017-7020 sy. Kanun, 2018-7143 sy. Kanun, 2020-7256 sy. Kanun, 2021-7326 sy. Kanun ve son olarak 27.01.2023 tarihli Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi) %5 vergi indirimi uygulamasının kapsamının mutlaka genişletilmesi ve gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsurunun da bu indirimden yararlanması sağlanmalıdır. Ayrıca, vergi indiriminden yararlanma şartlarının da olabildiğince kolaylaştırılması gerekmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLIK SÜRECİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR

Ömer EMEN

Ortak, Vergi Bölümü

Özge Can ARAS

Kıdemli Vergi Danışmanı

ÖZET

Kurumlar vergisi, mükellefin beyanı esas alınarak kurum kazancı üzerinden tarh olunur. Beyanname, vergi mükellefinin ilgili hesap dönemi boyunca gelir ve giderlerinin sonucunu içermektedir. Kurumlar vergisi beyannamesi, ilgili hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden başlayarak son günü akşamına kadar vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir.

Bu çalışmamızda kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenmesi esnasında dikkat edilmesi gereken özellikli hususlar izah edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi Beyanı, Beyanname Düzenleme Programı, Beyanname, İndirim.

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesi ile "sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları"nın kurumlar vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanun'un 14. maddesinin 8. bendinde ise, "Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır." denilmektedir. Bu bağlamda vergi mükellefinin kurum kazancını kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirmemesi veya söz konusu beyannameye yazılı bilgilere uygun olarak bildirmemesi halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile birlikte sahip olunan bazı hakların kullanılamaması (geçmiş yıl zararlarının mahsubu, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu vb.) sonucu ortaya çıkabilecektir.

Bu makalemizde kurumlar vergisi mükelleflerince kurumlar vergisi beyannamesi doldurulması esnasında dikkat edilmesi gereken özellikli hususlara değinilmiştir.

I. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 9.1. "Geçmiş Yıl Zararları" bölümünde, "Kurumlar vergisi beyannamesinde, **her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.**" hükmüne yer verilmiştir. Mükelleflerce ilgili hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, ardı ardına beş (5) hesap dönemi boyunca oluşacak kârlardan mahsubu mümkün olup, bu zarar tutarının her bir beyannameye doğru şekilde gösterimi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıkça belirtildiği üzere önceki yıllara ait geçmiş yıl zararlarının beyanname üzerinde tek bir yıl olarak topluca gösterimi veya beyanname üzerinde hiç gösterilmemesi durumunda ilgili zarar tutarlarının kurumun elde ettiği kârdan mahsubu mümkün olmayacaktır. Buna göre daha önceki beyannamelerde yer verilen geçmiş yıl zararları, en eski yıla ait geçmiş yıl zararlarına öncelik verilerek mahsup edilmelidir. Bu bağlamda 2022 kurumlar vergisi beyannamesinde 2017-2021 hesap dönemlerine ilişkin geçmiş yıl zararlarının mahsubu mümkün bulunmaktadır.

2018 ve 2020 yıllarında yürürlüğe giren ve "vergi affı" olarak bilinen "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" ile mükelleflere kurumlar vergisi açısından da matrah artırımı imkânı getirilmiştir. Kurumlar

vergisi açısından matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin geçmiş yıl zararlarının **yüzde ellisi**, vergi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde kâr oluşması durumunda mahsup edilebileceğinden 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması esnasında geçmiş yıl zararlarına ait bilgilerde bu hususa dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

2. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, "*Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75*"nin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Beyan edilen dönemde şirketin zararda olması halinde sonraki yıllara devredebilmektedir.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılabilmektedir. Buna istinaden, 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi uygulanacaktır.

Nakit sermaye artışından kaynaklı faiz indiriminden yararlanan sermaye şirketinin, daha sonraki yıllarda sermaye azaltımına gitmesi durumunda, nakit sermaye artışı üzerinden azaltılan sermaye tutarına isabet eden kısım bakımından indirim hakkından yararlanamayacağı belirtilmiştir. Yine Tebliğ'de be-

lirlenen diğer durumlar (ilişkili kişilere kullanılan krediler vb.) nakit sermaye artırımında faiz indirimi hesabına dâhil edilmeyecektir.

2022 hesap dönemi için TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olan yüzde **13,54** baz alınarak hesaplanan tutarın yüzde ellisi (*yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75*) kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

3. KUR KORUMALI VADELİ MEVDUAT HESAPLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. madde ile "1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katıl-

ma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

4) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Cumhurbaşkanı bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

(5) Bu madde kapsamındaki istisnalar 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır." hükümleri ile vergi istisnası getirilmiştir.

Banka tarafından yurt içi yerleşik gerçek kişiler ve yurt içi yerleşik tüzel kişiler için 3 ay, 6 ay veya 1 yıl vadeli Türk lirası mevduat veya katılma hesabı açılabilir, vade sonunda Türk lirası mevduat hesabı sahibine anapara ile faiz, katılma hesabı sahibine ise vade sonundaki katılma hesabı bakiyesi banka tarafından ödenecek, **vade sonu kurunun dönüşüm kurundan yüksek olması ve kur farkı üzerinden hesaplanan tutarın banka tarafından ödenecek faiz veya kâr payından yüksek olması**

durumunda, kur farkı üzerinden hesaplanan tutardan faiz veya kâr payı düşülerek hesaplanan tutar Merkez Bankasınca mevduat veya katılma hesabı sahibine ödenmek üzere ilgili bankaya aktarılacaktır.

Merkez Bankası tarafından bu uygulama kapsamında açılan Türk lirası mevduat veya katılma hesaplarına vade sonunda yenilenme imkânı tanınabilir. Yenilenen hesap ilk açılışta dönüşümü yapılan döviz tutarı ve dönüşüm kuru üzerinden destekten yararlanmaya devam edebilecektir.

Kur korumalı vadeli mevduat istisnası, Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde beyan edilecektir ancak Beyanname Düzenleme Programında "KVK Geçici 14. Madde Kapsamında İstisna" tutarlarının ayrı ayrı beyan edilmesi esastır.

Kur korumalı vadeli mevduat hesaplamasında Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğ'in "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünün iptali ve dava sonuçlanana kadar yürütmenin durdurulması istemi ile açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi 28.11.2022 tarihli ve 2022/5130 esas sayılı karar ile "Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığına bir yetki verilmemesine rağmen istisna uygulamasına ilişkin olarak çeşitli usul ve esasların belirlendiği anlaşılan dava konusu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 19 Seri No'lu Tebliğ'in "40.3.1.1. Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna" bölümünde hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği anlaşıldığından söz konusu kısmın yürütmesinin durdurulması gerekmektedir" gerekçesi ile yürütmeyi durdurma kararı vermiştir.

Bu noktada özellikle 2021 yılında yararlanılan istisna tutarları için beyannamelerin düzeltilmesi noktasında Hazine ve Maliye Bakanlığının yürütmeyi durdurma kararı ile ilgili olarak ne şekilde hareket edeceğinin beklenmesi uygun olacaktır.

4. KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu" başlıklı 34. maddesinin birinci fıkrasında, "Beyanname gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dâhil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir." denilmektedir. 99 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde ise, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ("GEKSİS")ni kullanmak suretiyle yapmaları gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre mükelleflerin 2022 hesap dönemi içinde vergi iadesi alacağı doğması halinde iade talepleri işlemlerinin gerçekleştirilmesinde GEKSİS'de sorun yaşamamak adına faize ilişkin stopaj tutarlarının bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan tutar ile "642-Faiz Gelirleri" hesabına intikal ettirilen tutarın uyumlu olması **büyük önem arz etmektedir**. Bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan faiz tutarlarının beyannameye doğru aktarımı sağlanmış olmakla birlikte bu tutarın "642- Faiz Gelirleri" hesabı ile uyumlu olmaması durumunda farka ilişkin vergi dairesinden izahat talep edilebileceğinden beyannamenin hazırlanması sürecinde ilgilin farkın nedeninin tespit edilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

5. AR-GE ve TASARIM İNDİRİMİ

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek üzere hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı kurum kazancından mahsup edilebilmektedir. Bununla birlikte, ilgili hesap döneminde yeterli kurum kazancı bulunmaması halinde, kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan söz konusu tutarların yeniden değerlendirilme oranı ile endekslenerek izleyen hesap

dönemi matrahından indirilebilmesine imkân sağlanmıştır. 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yer alan "Gelecek Yıla Devreden Toplam Ar-Ge İndirimi" ve "Gelecek Yıla Devreden Toplam Tasarım İndirimi" bölümünde beyan edilen tutarın 2022 hesap döneminde yüzde 122,93 yeniden değerlendirilme oranı dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması uygun olacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge indirimi ile alakalı göz önünde bulundurması gereken hususlardan bir diğeri de ilâve Ar-Ge indirimidir. Mükellefler, kurumlar vergisi beyannamesinde yer verdikleri Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin tutar, süre sınırı olmaksızın tamamen indirim konusu yapılabilmektedir. Bakanlar Kurulu'nca belirlenen şartların herhangi birinin sağlanması halinde Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde 50'si ilâve Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

6. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Kurumlar vergisi beyannamesinde mükelleflere ciddi anlamda vergi avantajı sağlayan bir uygulama da indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Yatırım teşvik belgesine sahip mükellefler tarafından esas olarak yatırımdan elde edilen kazancın (yatırım döneminde ise diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın) yatırım teşvik belgesinde belirtilen oranda indirimli oranda vergiye tabi tutularak vergi avantajı sağlanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında mükelleflerin hesaplamalar konusunda son derece titiz ve dikkatli olması icap etmektedir.

Bu noktada konunun fazlaca detaylı olması sebebiyle daha önceki yazılarımızda ele aldığımız uygulamanın detaylarına burada tekrardan yer vermemiz mümkün olmayacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkat edilmesi ve atlanılmaması gereken bir husus yatırıma katkı tutarlarının endekslemeye tabi tutulmasıdır. Esas olarak tamamlanmamış

yatırımlar için yatırım katkı tutarında endeksleme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Yatırımın tamamlandığı tarih itibarıyla hak kazanılan ve kullanılmamış yatırıma katkı tutarı yatırımın tamamlandığı hesap dönemini takip eden hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirme oranıyla değerlendirilerek hesaplanan tutar beyanname üzerinde dikkate alınmalıdır. Yeterli kazanç bulunmaması nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan yatırım indirimine ait kısım ise Ar-Ge ve tasarım indiriminde olduğu gibi devam eden hesap dönemlerinde indirilebilecektir.

7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI (MALİ İŞLEMLER AYRINTI)

Beyanname üzerinde yer alan “Ödünç Para/Kredi-Faiz” bölümünde ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para alım- satımı ve kredi kullandırımı- kullanımında ana paraya ilişkin dönem sonu bakiyeye “Alım Ana Para” ve “Satım Ana Para” kısımlarında Türk lirası cinsinden yer verilmelidir. Ödünç para kullanımı ve kullandırımına ilişkin hesaplanan faiz tutarlarına ise “Alım Faiz” ve “Satım Faiz” kısımlarında yer verilecektir.

Bu bölümde dikkat edilmesi gereken husus, şirketin ilişkili olarak nitelendirilen kişiler ile hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para alım-satımına ilişkin olarak cari hesapta yer alan bakiyenin doğrudan yazılmaması gerektiridir. İlişkili kişi ile dönem içerisinde adet faizine ilişkin KDV tutarının da cari hesap bakiyesinde yer alması sebebiyle KDV'nin ayrıştırılarak KDV hariç bedelin beyannameye ilgili kısma yazılması doğru bir sonuç doğuracaktır. Bu bağlamda, ilişkili kişi ile gerçekleşen ödünç para işlemlerine ilişkin cari hesaplarda bulunan ana para, faiz ve KDV tutarlarının ayrıştırılması hususu önem arz etmektedir.

8. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

“Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler” bölümüne kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç

bulunması halinde beyanname üzerinde yer verilmesi gerekmektedir. Bu bölümde, kurumun dönem başı aktif toplamı, dönem başı toplam borçları ile dönem başı öz sermaye tutarına yer verilmesi gerektiğinden ilgili tutarların 2022 hesap dönemi için 31.12.2021 tarihi itibarıyla 2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoda bildirilen tutarların dikkate alınması gerekmektedir. İlgili bölümde toplam kur farkı satırına ilişkili kişilerden temin edilen dövizli borçlara ilişkin olarak kayıtlara alınan kur farkı giderleri ve faiz gideri satırına ilişkili kişilerden temin edilen tüm borçlara ilişkin tahakkuk ettirilen faiz tutarlarının yazılması uygun olacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar satırında ise şirket nezdinde yapılan örtülü sermaye kontrolüne yönelik olarak yapılan çalışmada tüm ilişkili kişilerden temin edilen borçların dikkate alınması gerekmektedir.

SONUÇ

Mükelleflerin 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini düzenlerken Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu şekil, içerik ve eklerine uygun bir biçimde düzenlemeleri gerekmekte olup aksi halde özel usulsüzlük cezasına maruz kalınacaktır. Ayrıca ilk bölümde belirtmiş olduğumuz üzere beyanname üzerindeki bazı hakların kaybı da söz konusu olabilecektir.

ŞÜPHELİ HALE GELEN TİCARİ ALACAKLARA KARŞILIK AYRILMASININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Simge BULUT

Kıdemli Vergi Asistanı

ÖZET

Bu makalemizde mükelleflerin tahsil edemedikleri alacakları için oluşan vergi yükümlülüğü ve şüpheli ticari alacakları için karşılık ayrılması konuları güncel mevzuat, özelgeler ve Danıştay kararları ile ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Şüpheli Ticari Alacaklar, Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı, Tahsil Edilemeyen Alacaklar, Verilen Avanslar, Yurtdışı Şüpheli Ticari Alacaklar.

GİRİŞ

Ticari hayatta gelişen ekonomik koşullarla birlikte şirketlerin alacak ve borçlarında nakit akışı sıkışıklığı sebebiyle birçok sorun yaşanmaktadır. Şirketlerin mal ve hizmet üretmesi kadar bunları müşterilerle buluşturup nakde çevirmesi de büyük önem taşımaktadır. Özellikle ekonominin daraldığı dönemlerde şirketin sürekliliğini koruması gerekmektedir. İşlemlerin her zaman nakit olmaması ve özellikle günümüzde vadeli ödemelerin artmasıyla birlikte alacakların tahsilatında güçlükler ortaya çıkmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("Kanun") 288. maddesinde karşılıklar düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, hâsıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadı ile hesaben ayrılan meblağlara karşılık denmektedir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmektedir.

Şirketlerin alacaklarını tahsil edemediği dönemlerde ilgili alacaklar şüpheli hâle gelmektedir. Bu makalemizde şüpheli hâle gelen alacaklarla ilgili değerlendirmelerimize yer verilmektedir.

1. YASAL MEVZUAT

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde şüpheli alacak şartları ve şüpheli alacak karşılığı uygulaması düzenlenmiştir. Buna göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 8.900 Türk lirasını (1.1.2023'den itibaren) aşmayan alacaklar

şüpheli alacak sayılmaktadır. Bu tür alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Yukarıda bahsi geçen ikinci şarttaki tutar 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Öncesinde bu şart, "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar" şeklindeydi. Ancak hangi miktardaki alacakların dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olduğu konusunda belirsizlikler bulunmaktaydı. Kanun'da yapılan bu değişiklik, dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklara ilişkin 8.900 TL'lik (2023 yılı için) bir azami tutar belirlenerek bu konudaki belirsizlik ortadan kaldırılmaktadır. Bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranıyla arttırılarak yeniden belirlenmektedir.

2. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR VE KARŞILIĞI

Mükellefler tahsil edilemeyen alacaklarını Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen şartları taşıması hâlinde şüpheli ticari alacak olarak sayabilmektedir. Şüpheli ticari alacak karşılığı ise şüpheli hâle gelen ticari alacaklar için ayrılan karşılık anlamına gelmektedir. Karşılık ayırma, muhasebe temel ilkelerinden biri olan ihtiyatlılık kavramına dayanmaktadır.

Şirketlerde dönem içinde şüpheli hâle gelen alacaklar için bahsedilen şartlar yerine getirildiğinde değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılmaktadır. Dolayısıyla şüpheli alacak tutarı, vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Bu da mükellefleri, elde etmedikleri hasılat sebebiyle vergi ödeme yükümlülüğünden kurtarmaktadır.

Şüpheli ticari alacaklar için hangi dönemde karşılık ayrılabilmesine dair kanun metninde net bir hüküm olmaması nedeniyle idare ve yargı mercii arasında görüş farklılığı bulunmaktadır.

İdare tarafından alacağın şüpheli hâle geldiği, alacak için dava veya icra safhasına gendiği dönemde karşılık ayrılabilmesi görüşü benimsenmiştir.

Konuyla ilgili Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı 64950229-105[323-2017/2]-8 sayılı ve 02.01.2018 tarihli özelgesinde "Konu edilen ve teminatsız bulunan alacaklar için söz konusu icra takibinin başladığı hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır. Ancak ilgili dönemde ayrılmayan karşılık için sonraki dönemlerde karşılık ayrılamayacağı tabiidir." görüşüne yer verilmektedir.

Yine 14.05.2020 tarih ve 27575268-105[323-2019-337]-E.135334 sayılı muktezada da şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olduğu, şüpheli hâle geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

İdare verdiği tüm görüşlerde yukarıda örneklerine yer verdiğimiz muktezalar kapsamında alacağın şüpheli hâle geldiği dönemde karşılık ayrılmasının mümkün olduğunu ifade etmiştir. İdarenin alacağın şüpheli hâle geldiği dönemde karşılık ayrılabilmesi şeklindeki görüşünü mükelleflerin söz konusu karşılık işlemini bir vergi planlama aracı olarak kullanarak matrahın azaltılmasının önüne geçmek amacıyla oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan yargı tarafından verilen kararlar incelendiğinde, mükelleflerin diledikleri zamanda karşılık ayrılabilmesinin mümkün olduğu yönünde işlem tesis edildiği görülmektedir.

Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesi'nin 13.02.2014 tarih ve E.2010/3320, K.2014/805 sayılı kararında, "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasında, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve ikinci fıkrasında şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi öngörülmüştür. Bu düzenlemede alacağın şüpheli hâle geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulü kanunda öngörülmemeyen, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir." gerekçesiyle ticari alacağın şüpheli hâle geldiği dönemde karşılık ayrılmaması hâlinde sonraki dönemlerde karşılık ayrılmasında bir engel olmadığı görüşündedir.

Öte yandan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 08.12.2006 tarih ve E. 2006/291,K. 2006/334 sayılı kararında ise alacağın şüpheli hâle geldiği yılda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması gerektiği hususunda verilmiş bir karar olduğunu da belirtmek isteriz.

Diğer taraftan yargı tarafından verilen kararlarda, kanunda karşılık ayrılmasının zorunlu olduğu dönemin açıkça belirtilmediğinden hareketle mükelleflerin istediği dönemde karşılık ayrılabilmesi sonucuna ulaşılmaktadır.

3. YURTDIŞI ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

Alacak yurtiçinden olacağı gibi yurtdışı mukim firmalardan da olabilmektedir. Bu durum mükellefler açısından farklı bir uygulama yapılmasıyla alakalı soru işareti oluŐturabilmektedir.

Bahsi geçen konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.Gİ-B.4.34.19.02-105[VUK-1-20178]-129208 sayılı ve 11.05.2017 tarihli özelgesinde, "Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir. Ancak yurt dışından olan alacakların Şüpheli hâle geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir." görüşüne yer verilmektedir. Dolayısıyla Şüpheli hâle gelen alacağın yurtdışından olup olmadığının bir önemi olmadığı anlaşılmaktadır. Şirketin mukim olduğu ülkede dava açılarak Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilir. Verilen muktezada da görüleceği üzere idare, yurtdışındaki alacak için dava açılması veya icra takibine başlatılmasının karşı firmanın mukim olduğu ülkede gerçekleşmesinin gerektiği yönünde görüş bildirmektedir. Türkiye'de dava açılması veya icra takibine başlanması halinde Şüpheli ticari alacaklara ayrılan karşılıklar kabul edilmemektedir.

Bahsedilen özelgeden farklı olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 27.05.2010 tarih ve E.2008/399, K.2010/3271 sayılı kararında, "İcra hukuku devletin cebri gücüne dayanması ve ilgili ülkenin hakimiyet alanı ile sınırlı olması nedeniyle yabancı firmadan olan alacaklara ilişkin Türkiye'de başlatılan icra takibine dayanarak Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması hukuken mümkün değildir. Zira henüz takibin başında bu takibin icrai sonuçlar doğurmayacağı açıktır. Bu halde, Türkiye'de başlatılan icra takibine ilişkin icra evrak yurt dışında bulunan borçluya gönderilse bile, bu takibe ilişkin evrak alacak talep yazısından öte bir hukuki anlam ifade etmeyecektir. Dolayısıyla, yurt dışında olan alacak için ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanılmadan Şüpheli alacak karşılığı ayrılması hukuka uygun değildir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir." ifadesine karşılık "İncelenen dosyada, uyuŐmazlık konusu borcun para borcu olması

nedeniyle Borçlar Kanunu'nun 73. maddesi uyarınca aksine sözleşme olmaması halinde para borcunun ifa yeri alacaklı ikametgâhı olarak belirlenmesi karşısında, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 10. maddesi ve İcra ve İflas Kanunu'nun 50. maddesi gereğince para borcunun ifa yeri olan alacaklı ikametgâhındaki icra dairesinin de yetkili icra dairesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, davacının ikametgâhı İstanbul olduğundan İstanbul İcra Daireleri de uyuŐmazlık konusu alacağı takibe yetkilidir. Bu durumda, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olan ve yetkili icra dairesince takip edildiği anlaşılan alacağın davacı tarafından Şüpheli alacak olarak ayrılmasında ve hasılattan düşülmesinde yasaya aykırılık yoktur. Bu itibarla, davacı adına yapılan tarhiyatta ve tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle davacının temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 6.Vergi Mahkemesinin 17.10.2007 günlü ve E:2007/30, K:2007/2397 sayılı kararının bozulmasına 27.5.2010 gününde oyçokluğuyla karar verildi." gerekçesiyle yurtdışı mukim firmaya Türkiye'de açılan dava ve icra takibi sonucunda karşılık ayrılmasının mümkün olduğu yönünde karar tesis edilmiştir.

Bahsi geçen Danıştay kararında önemli olan nokta borcun para olmasıdır. Aksine bir anlaşmanın olmadığı durumlarda para borçları alacaklının ödeme zamanındaki yerleşim yerinde ifa edilmektedir. Bu sebeple yer verilen kararda borcun para olması sebebiyle yetkili mahkeme alacaklının ikametgâh yeri olan Türkiye/İstanbul olacağından ayırdığı Şüpheli ticari alacağı kabul edilmektedir.

4. VERİLEN AVANSLARA KARŞILIK AYRILMASI

Avans, gelecekte alınmak istenen hizmetin veya malın ücretinin bir kısmının veya tamamının önceden ödenmesi anlamına gelmektedir. Mal teslimi veya hizmet ifasının yerine getirilememesi durumunda avansın geri tahsil edilememesiyle birlikte ödeme Şüpheli hâle gelmektedir. Dolayısıyla mükellefler tahsil edemedikleri verilen avansları için karşılık ayırmanın mümkün olup olmadığı hususunda tereddüte düşebilmektedirler.

Konuyla ilgili olarak Bursa Vergi Dairesi Baş-

kanlığı'nın B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-II-25-183 sayılı ve 23.08.2011 tarihli özelgesinde, "...Bu açıklamalara göre, yaz sezonunda müşteri göndermek üzere ... Oteline yaptığımız avans mahiyetindeki ödemelerin ticari faaliyetinizin devamı için yapıldığı anlaşıldığından, ticari bir alacak niteliği kazanan bu tür ödemeleriniz için Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde belirtilen diğer şartlarında sağlanması halinde icra takibine başladığınız yıl karşılık ayırmamız mümkündür." görüşüne yer verilmektedir.

Ayrıca İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11395140-105[VUK-I-20431]-608121 sayılı ve 26.07.2019 tarihli özelgesinde, "Buna göre, somut durumda, şirketiniz yönetim kurulu üyesine tahsis edilmek üzere binek oto alımına ilişkin olarak ödenen avanstaki kaynağı alacağınız ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bulunmadığından, bu alacaklarınız için Vergi Usul Kanununun 323. maddesi kapsamında karşılık ayırmamız mümkün değildir." görüşüne yer verilmektedir.

Bahsedilen özelgelerden yola çıkarak verilen avansın ticari kazancın elde edilmesi veya ticari faaliyetin devamlılığı ile ilgili olması ve Kanun'daki şartları sağlaması halinde verilen avanslar için karşılık ayrılması mümkün olmaktadır.

5. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Mükellefin ilk olarak tahsili şüpheli hâle gelen ticari alacağı için 120 Alıcılar hesabını alacaklandırarak, 128-Şüpheli Ticari Alacaklar hesabını borçlandırması gerekmektedir. Bununla birlikte şüpheli hâle gelen ticari alacak, tahsil imkânı bulunan alacaklardan ayrılmaktadır.

Diğer alacaklardan ayrılan şüpheli ticari alacaklar için 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabının alacaklandırılması ve 654-Karşılık Giderleri hesabının borçlandırılmasıyla karşılık ayrılmaktadır.

Örneğin, mükellef 100.000 TL'lik alacağını tahsil edememiş ve söz konusu tutar için dava açıp icra takibine başlamıştır. Mükellef tarafından söz konusu alacak için karşılık ayrılmak

istenmektedir. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildeki gibi olacaktır.

Alacağın Şüpheli Hâle Getirilmesi Kaydı

128 - Şüpheli Ticari Alacaklar	100.000
120 - Alıcılar	100.000

Şüpheli Hâle Gelen Alacak için Karşılık Gideri Kaydı

654 - Karşılık Giderleri	100.000
129 - Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	100.000

Mükellefin tahsili şüpheli hâle gelen ticari alacakları için ayırdığı karşılıkla ilgili sonradan karşılaşılabileceği üç durum bulunmaktadır. Bunlar:

- Karşılık ayrılan şüpheli ticari alacağın tamamının tahsil edilmesi,
- Karşılık ayrılan şüpheli ticari alacağın bir kısmının tahsil edilmesi,
- Karşılık ayrılan şüpheli ticari alacağın tamamının tahsil edilememesidir.

Alacağın tamamının ya da belli bir kısmının tahsil edilmesi durumunda, 102-Bankalar (ne şekilde tahsil edildiyse) ve 129-Şüpheli Ticari Alacaklar hesapları borçlandırılarak 128-Şüpheli Ticari Alacaklar ve 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı alacaklandırılmaktadır. Alacağın tahsil edildiği miktarlar belirlenerek kaydedilmektedir.

Şüpheli ticari alacağın tahsilinin imkânsız hâle gelmesiyle birlikte 129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı borçlandırılarak 128-Şüpheli Ticari Alacak hesabı alacaklandırılır. Böylelikle hesaplar kapatılmaktadır.

Dönem sonuna gelindiğinde ise 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar veya 654-Karşılık Giderleri hesapları 690-Dönem Net Kârı veya Zararı hesabıyla kapatılmaktadır.

SONUÇ

Bahsetmiş olduğumuz uygulamanın yasal

bir hak olarak düzenlenmesiyle birlikte şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması mükellefin kararına bırakılmaktadır. Fakat şirketlerin şüpheli ticari alacak karşılığı ayırarak tahsil edemedikleri kazançlar için vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulacağından bu hakkın kullanılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Şüpheli hâle gelen alacağa hangi dönemde karşılık ayrılacağı hususu idare ve yargı mercii arasında görüş ayrılığı yaratmaktadır. İdare özelgelerinde, şüpheli hâle gelen alacaklar için aynı dönem karşılık ayrılabilmesi görüşünderken yargı kararlarında sonraki dönemlerde de karşılık ayrılabilmesi görüşündedir. Bu hususun netleştirilmesi adına tıpkı “*dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar*” tanımının kanunen yapılması gibi karşılığın hangi dönemde ayrılacağına ilişkin bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Verilen avansların neticesinde mal veya hizmet alınmaması veya avansların geri alınmaması durumunda, Vergi Usul Kanunu’nun 323. maddesinde belirtilen şartların sağlanması ve ticari kazancın elde edilmesi veya ticari faaliyetin devamlılığı ile ilgili olması durumunda bu avanslar için karşılık ayrılabilmesi yönünde görüş birliği bulunmaktadır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/4. maddesinin parantez içinde, Vergi Usul Kanunu’nun 323. maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla daha önce karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kayıtlara alınan şüpheli alacağa ait KDV’nin gelir olarak kaydedilerek indirilecek KDV olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bununla birlikte yurtdışı mukim firmalardan oluşan şüpheli ticari alacaklar için yetkili mahkemeye başvurulması gerekmektedir. Özelgelerde firmanın mukim olduğu ülkede dava açılması ve icra takibinin başlatılması ge-

rektiğinden bahsedilirken Danıştay kararında borcun para olması durumunda ifa yeri alacaklının ikametgâh yeri olduğundan Türkiye’de de dava açılabilmesi görüşü verilmiştir. Bu noktalarda da kesin bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç duyulduğunu düşünmekteyiz.

GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI UYGULAMASI

Begüm BAYSAL
Kıdemli Vergi Asistanı

ÖZET

İki yıl aktifte kayıtlı bulunan gayrimenkul satışlarından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi konusunda birçok kez kanun değişikliği yapılmıştır. Son olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu istisnanın amacı "kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlaması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi" olarak ifade edilmiştir. Bu açıklama göz önünde bulundurulduğunda taşınmaz satışlarında bulunan mükelleflerin, amaca uygun hareket etmesi ve kanunda belirtilen istisna hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi İstisnası, Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası, Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası.

GİRİŞ

Son dönemde ülkemizde oluşan yüksek enflasyona bağlı olarak şirketlerin aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin değeri de artış göstermiş ancak bu gayrimenkullerin kayıtlı değeri aynı kalmıştır. Bu gayrimenkuller satıldığında ise yüksek kârlar ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan kazanç için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bir istisnayı hatırlatmak amacıyla yazımızda bu konuyu ele almaktayız.

1. GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI KAPSAMI

İki yıl aktifte kayıtlı bulunan gayrimenkul satışlarından elde edilen kazancın, kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin detaylı açıklamalar 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır. İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olarak ifade edilmiştir. Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. Maddesinde:

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen ba-

ğımsız ve sürekli haklar,
• Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler
olarak sayılmıştır.

Bahsedilen taşınmazların satışında bazı şartlara uyulduğu takdirde satış kazancının %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu şartlar ise aşağıda yer almaktadır:

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir.

Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabileceği; bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesinin mümkün olabileceği belirtilmiştir.

İdare tarafından verilen B.07.4. DEF.O.05.10.00-2011/KVK-5/-38 sayılı ve 15/08/2012 tarihli özalgede, Organize Sanayi Bölgesinde 16.12.2005 tarihinde firmaya bedelsiz tahsis edilen arsaya 20.09.2006 tarihli inşaat ruhsatı ile fabrika inşaatına başlanmış olduğu, 31.03.2008 tarihinde inşaatın kısmen tamamlandığı, tamamlanan kısım için yapı ruhsatı, işletme ve çalışma belgeleri alınarak imalata başlandığı, 25.07.2008 tarihinde taşınmazın tapusunun alındığı belirtilmiş ve iki yıllık sürenin başlangıcı konusunda tereddüt hasıl olduğundan görüş istenmiştir.

İdare ise, iki yıllık sürenin başlangıcı olarak fabrika binasının fiilen kullanıldığının tespit edildiği 31.03.2008 tarihinin esas alınması gerektiğini belirtmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hâllerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

Söz konusu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacak olup, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde işlet-

meden çekilmesi kâr dağıtımını sayılacaktır. İstisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünmeler hariç olmak üzere aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi hâlinde de bu hüküm uygulanacaktır.

İstisnanın en önemli şartlarından biri ise satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi hususudur. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

2. GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ AMACI

Kanun'un 5/1-e maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalarda istisnanın, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesini sağlayan satış işlemlerinin teşvik edilmesi amacıyla getirildiği belirtilmektedir.

Kanun koyucu esasında bu madde ile iştigal konusu taşınmaz ticareti olmayan bir şirkette bulunan ve âtil durumda olan taşınmazların satışından elde edilecek fon akımının şirketin sermayesine katkıda bulunmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle, elde edilecek kazancın beş sene süre ile özkaynaklarda kalması maddede şart olarak ihdas edilmiştir. Satış kazancının iki sene içerisinde tahsili şartı yine kanun koyucunun bu amacı çerçevesinde getirilmiştir. Örneğin, âtil durumda olan bir taşınmazın (arsa gibi) satılarak elde edilecek kazancın istisnaya tabi tutulması ve hemen sonrasında yine âtil durumda kalacak benzeri bir taşınmazın satın alınması işlemi, her ne kadar yukarıda sayılan şartları haiz gözükse de maddenin ruhuna aykırılık teşkil edeceğinden istisnadan faydalandırılması sakıncalı bir durum yaratacaktır.

Ancak şehrin herhangi bir yerinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun olacaktır.

Kanun maddesinde yer alan istisna hükmü tüm kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakla birlikte taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan mükelleflerin bu amaçla elde ettikleri kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar diğer tüm şartlar sağlansa dahi kapsam dışında bırakılmıştır. Buradaki amaç ise, esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralanması olan mükelleflerin tüm kazançlarının istisna edilmesinin önüne geçilmek istenmesidir. Bununla birlikte her ne kadar faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olsa da bu mükelleflerin faaliyetlerinde kullandıkları taşınmazları satmaları durumunda diğer istisna şartlarını sağlamaları durumunda söz konusu istisnadan faydalanabilecektir. Örneğin, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa ettiği bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması hâlinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir.

• **Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu**

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Ancak satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi hâlinde istisna uygulanmayacaktır. Ayrıca bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi hâlinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş

olacağından söz konusu istisnadan yararlanılmayacaktır.

3. GAYRİMENKUL SATIŞINDAN ZARAR DOĞMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı şartlar sağlandığı takdirde gayrimenkul satış kârının %75'lik kısmının istisna edilebileceği belirtilmiştir. Ancak yapılan satışlardan zarar doğması hâlinde ise söz konusu zararın gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hakkında iki farklı görüş mevcuttur.

Kanun'un 5. maddesinin 3. fıkrasında iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir.

TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen önergesinin gerekçesinde, *"...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması hâlinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir."* denilmiştir.

Dolayısıyla, ilk görüş olarak idare, Kanun'un 5/3. maddesi kapsamında konuyu istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zarar olarak değerlendirmekte ve taşınmaz satışından zarar doğması hâlinde bu zararın %75'lik kısmının KKEG yapılması gerektiği yönünde işlem tesis edilmesi gerektiğini savunmaktadır.

İdare tarafından verilen B.07.I.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 5-683 sayılı ve 09/06/2011 tarihli özeldede, şirketin yurt içi müşterilerinden tahsil edemediği alacağına karşılık 18/09/2007 tarihinde tapuda tescilini yaparak iktisap ettiği taşınmazı 28/05/2010 tarihinde sattığı ve bu

satıştan dolayı zarar ettiği belirterek, bu zarar tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda mükellef tarafından görüş talep edilmiştir.

İdare ise verdiği cevapta, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması hâlinde, satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak şirketin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesinin mümkün olmayacağını belirtmiştir. Kalan %25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir.

İkinci görüş ise, mükellefler ve bazı Danıştay görüşleri kapsamında söz konusu istisnanın şartlı bir istisna olduğu, satış işleminin istisnaya tabi olduğu ve bir istisna faaliyetten kaynaklanmadığı savıyla ortaya çıkmaktadır.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi'nin 20.6.2019 tarih ve E.2016/14376, K.2019/4441 sayılı kararında, "...satışından doğan zararın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zarar niteliğinde olmadığı, ayrıca söz konusu zararın istisna edilen kazançlara ait bir gider niteliği taşımadığı, yasal düzenlemenin getiriliş amacının işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirmek olduğu, satış nedeniyle ortaya çıkan zararın indirim kabul edilmemesi durumunda işletmelerin sermaye yapılarının bozulacağı belirtilerek kararın bozulması gerektiği.." ileri sürülmektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 26.4.2016 tarih ve E.2012/4560, K.2016/1821 sayılı bir başka kararında ise, "Kanunda, taşınmaz ve iştirak kazançları istisnasından yararlanma belli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar şunlardır: a) Taşınmaz ya da iştirak hissesinin kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alması; b) İstisnadan yararlanan kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması; c) Menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşılmaması. Burada, mükellef kurum bu istisnadan yararlanmak için gerekli koşulları yerine getirebileceği gibi, kendi özel

nedenlerinden dolayı istisnadan yararlanmamayı da tercih edebilmektedir. Şartların tümü gerçekleştiği takdirde mükellef istisnadan yararlanılabilir. Tüm şartlar gerçekleşmiş olsa bile mükellef istisnadan yararlanmak istemeyebilir. Satış kazancının pasifte özel bir fon hesabına alınması, %75 oranını aşmamak kaydıyla istisnadan istenilen oranda faydalanılabilmesi, istisna uygulamasını ihtiyari hâle getirmektedir. Mükellef, istisnanın sağladığı vergi avantajına rağmen, satış kazancını 5 yıllık süreyi beklemeden işletmeden çekmek istemesi veya başka bir nedenle istisna hükümlerinden faydalanmayabilir. Böyle bir durumda mükellefin mutlaka istisnadan faydalanması gerektiğini kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla tüm bu hususlar söz konusu istisnanın mutlak bir istisna olmayıp, şarta bağlı ve ihtiyari bir istisna olduğunu göstermektedir." şeklinde karar vererek söz konusu taşınmaz satış işleminin mutlak bir istisna olmadığından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesi hükmünün de bu işleme mutlaka uygulanması gerektiğinin kabulünün mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Öte yandan Danıştay tarafından verilmiş olan bazı kararlarda (Danıştay 4. Dairesi'nin 01.03.2021 tarih ve E.2016/19636, K.2021/1287 sayılı kararı ile Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.2021 tarih ve E.2016/18302, K.2021/1477 sayılı kararı) ise idarenin vermiş olduğu kararlar doğrultusunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3 maddesi kapsamında taşınmaz satışından zarar elde edilmesi durumunda bu zararın indirilemeyeceğine dair kararların da mevcut olduğunu hatırlatmak isteriz.

4. GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

KVK'nın 5/1 (e) bendinde, istisna kapsamındaki varlıkların satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar özel fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir. İstisna kazanç tutarı, Geçmiş Yıllar Kârlarından,

bilanço kalemi olan 549-Özel Fonlar hesabının altına açılacak bir alt hesaba (Taşınmaz Satış Kazancı Fonu) virman kaydıyla aktarılmalıdır.

Örneğin, 2016 yılında iktisap edilen ve maliyet bedeli 250.000 TL olan bir gayrimenkulün 2022 yılında 1.250.000 TL'ye satılması durumunda oluşacak 1.000.000 TL'lik kazancın %75'i olan 750.000 TL istisna olarak 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilen kadar (30.04.2023) fon hesabına alınması gerekmektedir. İstisna tutarın fon hesabına alınmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----/-----	
570 - Geçmiş Yıllar Kârları	750.000
549 - Özel Fonlar	750.000
-----/-----	

İstisnadan yararlanan ve fon hesabında bulunan tutarın 31/12/2027 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış hâlinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'inin, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlandırılması mümkündür. Ancak satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde gayrimenkul satışlarından doğan kazançların %75'inin istisna konusu olabileceği belirtilmiş, bu istisnanın koşulları açıklanmış-

tır. Mezkûr Kanun'un 5/3. maddesinde yer alan istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir. İdare bu hükümden hareket ile taşınmaz satışından zarar doğması hâlinde zararın KKEG olarak dikkate alınması gerektiği yönünde görüş vermektedir.

Diğer taraftan Danıştay tarafından verilen kararlarda söz konusu istisnanın mutlak bir istisna olmayıp, şarta bağlı ve ihtiyari bir istisna olduğu yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Dolayısıyla satıştan zarar doğması hâlinde de ortaya çıkan zararın gider olarak dikkate alınabileceği yönünde işlem tesis edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak Danıştay tarafından verilen aksi kararlar olduğunu da belirtmek isteriz.

Kanun'da istisna faaliyetten elde edilen zararın gider olarak dikkate alınamayacağı yönünde hüküm bulunması, ortaya çıkan zararın ise istisna faaliyetten değil istisna edilen bir işlemten kaynaklanması sebebiyle söz konusu işlem sonucunda meydana gelen zararın gider olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu sonucuna da varılabilmektedir. Ancak yine de bu hususun muğlak bir durum olduğunu da hatırlatmak isteriz.

İdare ile Yargı mercii arasındaki görüş farklılığının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesinde yer alan "*istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlar*" ifadesinden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla İdarenin, Kurumlar Vergisi Kanun Genel Tebliğ'inde konu ile ilgili olarak bir düzenleme yapması halinde hem idare ile yargı arasında görüş farklılığı ortadan kalkacak hem de mükellefler tarafından yapılan işlemlerde tereddüt kalmayacaktır.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ KATMA DEĞER VERGİSİ BOYUTU

Derya OĞUZER
Avukat

Melike ÖZYİĞİT
Stj. Avukat

ÖZET

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti, vergi mükellefleri açısından indirim reddi, düzeltme ve dağıtılan kazançların kâr payı sayılması gibi birçok hukuki sonucu beraberinde getirmektedir. İşbu makale kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (“KDVK”) açısından sonuçları ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, İndirimin Reddi.

GİRİŞ

Mevzuatımızda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, KVK’nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü uyarınca kurumların, ilişkili kişilerle emsallerine aykırı olarak tespit etmiş oldukları bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Bu durumun tespiti mükellefler nezdinde KVK ve KDVK açısından birçok sonucu beraberinde getirmektedir.

Söz konusu düzenlemenin Katma Değer Vergisi (“KDV”) perspektifinden incelenmesi, işbu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve KDV

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olan mal veya hizmet alım ya da satımının aynı zamanda KDV’ye tabi olması söz konusu müessesenin KDVK açısından da incelenmesini gerekli kılmaktadır. Konu

hakkında yapılan yasal düzenleme öncesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği bu müessesinin tartışmalı noktalarından biri olmuştur. Zira, KVK’nın 11. maddesinin 3. bendi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak kabul edilmektedir.

KVK açısından var olan bu düzenlemeye paralel olarak vergi incelemelerinde örtülü kazanç dağıtımlarına ilişkin ödenen KDV’lerin indirimi de aşağıda belirtilen 60 sayılı KDV Sirküleri uyarınca reddedilmekte ve uygulamada örtülü kazançla ilişkin ödenmiş KDV’lerin indirimi vergi incelemelerinde cezalı tarhiyat sebebi olmakta idi.¹

“KDV Kanunu’nun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin ver-

1 Emrah AYGÜL, “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, Erişim Tarihi: 01.02.2023
<https://www.alomaliye.com/2018/09/03/transfer-fiyatlandirmasi-ve-kdv/>

giye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu hükmün uygulanmasına ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

...

– ... transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

Söz konusu durum KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili olarak yüklenilen vergilerin mükellefin üzerinde kalmaması prensibi ile çelişmekte idi. Bu duruma kayıtsız kalmayan yasa koyucu bu sorunu çözmek için peşi sıra aşağıda yer alan Tebliğler ve KDVK'da değişiklikler yapmıştır.²

Yasa koyucu ilk olarak 21.05.2016 tarih ve 29718 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 6)” ile ithalata ilişkin ödenen KDV'lerin indiriminin örtülü kazanç nitelendirilmesi ile reddedilemeyeceği düzenlenmiştir.³

Bu tebliğ düzenlemesinin akabinde “6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KDVK'nın 30. maddesinin d bendine eklenen parantez içi hüküm ile indirim kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV indirimi yasağının KVK'nın 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”)’nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi için uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.⁴

Son olarak ise 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayımlan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178

Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 9. maddesi ile parantez içi hükümde yer alan “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen” ibaresi “ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen” şeklinde değiştirilmiştir.⁵

Yapılan değişikliklerle KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili olarak yüklenilen vergilerin mükellefin üzerinde kalmaması prensibi ile çelişen yasal düzenlemeler ortadan kaldırılmış olsa da yasal düzenlemeler öncesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda herhangi bir mevzuat düzenlenmesi yapılmamıştır.

2. Yasal Düzenlemeler Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olan Kazançlara İlişkin Ödenmiş Olan KDV'nin İndirilebileceğine Dair Görüşler

Yasal düzenlemeler öncesinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenen KDV'lerin indirileceğini savunanların görüşleri aşağıdaki temellere dayanmaktadır:

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında KDVK'da bir düzenleme bulunmamakta olup; söz konusu vergi güvenlik müessesesi, KVK'da düzenlenmektedir. KVK'da ise KDV açısından yapılmış olan bir atıf olmadığından KVK'da yer alan indirilemeyecek giderlere ilişkin olarak yüklenilen KDV indirilebilmelidir.
- KDVK'nın “İndirilemeyecek KDV” başlıklı 30. maddesinin esas amacı işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan yani özel veya nihai tüketim sayılan giderler için

² Özge KISACIK, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının KDV Boyutu”, Erişim Tarihi: 01.02.2023, <https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitiminin-kdv-boyutu>

³ AYGÜL a.g.m.

⁴ AYGÜL a.g.m.

⁵ AYGÜL a.g.m.

yüklenilen vergilerin indirilememesine yöneliktir. Örtülü kazanç sonucunu doğuran işlemler de ticari faaliyet kapsamında kaldığından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden KDV indirilebilir. Aksi bir yorum, KDV'nin temel prensibi olan işle ilgili olarak yüklenilen vergilerin mükellefin üzerinde kalmaması prensibi ile çelişmektedir.⁶

- KVK'nın 11/1-c bendinde yer alan düzenleme uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması, tutarın bir çeşit kanunen kabul edilemeyen indirim niteliği taşımakta olduğunu gösteren ve tamamen "mali kâr" ilgilendiren bir husustur. Bu kapsamda, mali kâr haricinde herhangi bir hususu ilgilendiren bir konu olmadığından, örtülü kazanç isabet eden KDV, KDVK'nın 30. maddesinin d fıkrasında yer alan "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider dolayısıyla ödenen KDV" kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulamaz⁷.

Benzer yönde Danıştay 4. Dairesi 26.12.2017 tarih ve E.2016/13841, K. 2017/9030 sayılı kararında ise,

"Bu durumda 3065 sayılı Kanunun indirimi kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği 30/1-d maddesinde yapılan son değişiklikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen mal/hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmadığı, inceleme neticesinde Kurumlar Vergisi Kanunundaki düzenleme dikkate alınmak suretiyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı belirtilmişse de, söz konusu değişiklik öncesinde bu konuya ilişkin bir düzenleme de bulunmadığı dikkate alındığında yorum yolu ile vergisel yükümlülükler genişletile-

meyeceğinden dava konusu işlemde bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

gereğesiyle yasal düzenlemeler öncesinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olan kazançlara ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirilebileceği yönünde karar vermiştir.

KDVK'nın 30. maddesinde yer alan indirilemeyecek KDV'ye ilişkin hükümlerin esas amacı "işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmesi"dir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar da ticari işle ilgili olduğundan yasal düzenlemeler öncesinde de örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenen KDV'nin indirilmesi gerektiği sonucuna varılmalıdır.

3. Yasal Düzenlemeler Öncesi Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olan Kazançlara İlişkin Ödenmiş Olan KDV'nin İndirilemeyeceğine Dair Görüşler

Yasal düzenlemeler öncesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenmiş olan KDV'nin indirilemeyeceği görüşünü savunanların görüşleri ise aşağıdaki temellere dayanır:

Yasal düzenlemeler öncesindeki KDVK'nın 30. maddesinin lafzının açık olduğunu ve kanun koyucunun yasal düzenlemeler öncesinde de örtülü kazanç dağıtımına konu olan kazancın indirilebilmesine dair bir amacı olsa idi bunu yasal düzenlemeler ile öngöreceği görüşüdür. Bu açıdan yasal düzenlemeler öncesinde böyle bir düzenleme olmadığı göz önüne alındığında yasal düzenlemeler öncesi örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin ödenmiş olan KDV'nin indirilemeyeceği açıktır.

Bir diğer görüş ise KDVK'nın 30. maddesinin (d) bendine ilişkin gerekçesinde yer alan "Maddenin (d) bendinde ise, esas itibariyle indirim me-

6 KISACIK, a.g.m.

7 Gözde SARUHAN BERK, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2016, s. 113

kanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise genellikle, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir.” ifadesindeki “genellikle” kelimesinden hareketle sadece ticari faaliyetle ilgili olmayan giderlerin KDV'sinin indirilememesi, ticari faaliyetle ilgili tüm giderlerin KDV'sinin ise indirilebilmesi ve buna paralel olarak örtülü kazanç sonucunu doğuran işlemlerin ticari faaliyet kapsamında kaldığı kabul edilip söz konusu kazançta isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi kanunun hükmünün uygulama alanını daraltarak kanun koyucunun iradesini müdahale edecektir.⁸

SONUÇ

KVK'da düzenlenen vergi güvenlik müesseselerinden olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının mükellefler için KVK açısından sonuçlarından biri kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmemesidir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançta ilişkin olarak ödenen KDV'nin indirilip indirilemeyeceğine ilişkin ihtilaflar yasa koyucunun yaptığı düzenlemeler sonucunda çözüme kavuşmuş olsa da yasal düzenlemeler öncesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançta isabet eden KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda bir kanun boşluğu mevcuttur.

Söz konusu tutara isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konusu ihtilaflıdır. Yasa koyucunun kanun maddesini getiriş amacı incelenip Danıştay kararları da göz önüne alındığında yasal düzenlemeler öncesinde de örtülü kazançta ilişkin ödenen KDV'lerin indirilebileceği anlaşılmaktadır.

8 Nihat Uzunoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazanç Tutarına İsbet Eden KDV'nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı”, MDERGİ, Mart 2010, Sayı 75

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU'NUN 376'NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ UYARINCA ORTAKLARA BORÇLAR HESABININ SERMAYEYE İLAVESİ

Simge KAVTELEK
Avukat

Ayça AKÇAY
Avukat

ÖZET

İşbu çalışmamızda, anonim şirketlerin sermayeleri ile kanuni yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığının anlaşılması durumunda sermayesinin tamamlanmasına yönelik iyileştirici önlem kapsamında ortaklara borçlar hesabının doğrudan doğruya sermayeye ilave edilip edilemeyeceği tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sermayenin Kaybı, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Sermaye Artırımı, Ortaklara Borçlar Hesabı.

GİRİŞ

Asıl amacı kâr elde olmak olan sermaye şirketleri, ticari hayatın ve ekonomik koşulların getirisi olarak çeşitli sebepler ile zarar edebilirler. Bu durumda mali durumu bozulan şirketlerin durumu iyileştirecek önlemler alması gerekliliği doğar. Finansal durumu kötüye giden şirket taahhüt ettiği borçlarını ödeyemez ki bu durum yalnızca şirketin alacaklarını etkilemez, aynı zamanda şirketin pay sahipleri, yöneticileri ve şirket ile bağlantılı olan herkesi etkiler. Bu kapsamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") alacaklıların korunması, sermayenin ve malvarlığının korunması ilkelerini benimsemektedir.

I. SERMAYENİN KAYBI VE BORCA BATIKLIK

I.1. Kanun Düzenlemesi

TTK'da sermayenin korunması ilkesi kapsamında sermayenin kaybı ve borca batıklığın tespiti ve sonuçlarına yönelik tedbirler öngö-

rülmüş ve kanun sistematüğinde bu tedbirlerin alınması şirket yönetim kurulunun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Maddenin gerekçesine bakıldığında ilk olarak hükmün pay sahiplerinin alacaklıların, sermaye piyasası aktörlerinin yatırımlarını ve genel ekonomik menfaatleri korumayı amaçladığından bahsedilmiştir.

Maddenin ilk fıkrasında şirketlerin son yıllık bilançosuna bakıldığında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zararlar sonucu karşılıksız kaldığının anlaşılması hâlinde, yönetim kurulunun, genel kurulu hemen toplantıya çağırmasının ve bu toplantıda gerekli önlemleri kurula sunmak zorunda olduğu düzenlenmiştir. Gerekçede söz konusu fıkra bakımından ilgili önlemler "sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi vs. olabilir" denilmiştir.

Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise son yıllık bilançodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurulun iki karar alabileceği düzenlenmiştir. Bu kararlar: "(1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama"dır.

Maddenin üçüncü fıkrasında¹ düzenlenmiş olan borca batık olma kavramı gerekçede tanımlanmıştır: “Şirket aktifleri -yüklük bilânçoda olduğu gibi defter (iktisap) değerleriyle değil- fakat gerçek (olası satış değerleri) değerleriyle değerlemeye tâbi tutulsalar bile alacaklıların, alacaklarını alamamaları, yani şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması demektir.” Borca batıklığın tespiti hâlinde, artık bir tedbirden ziyade yönetim kurulunun durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirmesi ve şirketin iflasını istemesi zorunluluğundan bahsedilmektedir. Nitekim, TTK’nın “Sermayenin kaybı veya borca batıklık halinde birleşmeye katılma” başlıklı 139. maddesinin gerekçesinde, borca batık bir şirketin birleşme kararı vermiş olmasının dahi yönetim kurulu bu bildirim zorunluluğundan kurtarmaya çağı ancak mahkemeyi feshi ertelemeye ikna edebileceği belirtilmiştir.

1.2. Tebliğ Düzenlemesi

Söz konusu madde kapsamında sermayenin kaybı veya borca batık olma durumlarında uyulacak usul ve esasları düzenlemek üzere 15 Eylül 2018 tarih ve 30536 sayılı Resmî Gazete’de “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 376’ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (“Tebliğ”)² yayımlanmıştır. 26 Aralık 2020 tarihli ve 31346 sayılı Resmî Gazete’de ise, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 376. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” yayımlanmıştır.

Tebliğ düzenlemesinde sermayenin kaybı durumunda alınabilecek önlemler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Tebliğ düzenlemesinde ve Tebliğ’de 2020 yılında yapılan değişiklik neticesinde en çok tartışılan hükümlerden birisi, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması hâlinde toplanan genel kurulun sermayenin artırılması yönünde karar alabileceğine yönelik esasları belirleyen 10. maddesi olmuştur.

Söz konusu hüküm kanunda izin verilmiş olan bir düzenlemenin Tebliğ düzenlemesi ile getirildiğine yönelik olarak normlar hiyerarşisine aykırılık bakımından eleştirilmiştir. Öğretide 376. maddenin 2. fıkrasında yer alan sermayenin tamamlanmasından doğrudan doğruya sermaye artırılabilmesine engel oluşturmadığını² ve söz konusu hükmün fesih gibi ağır bir sonuca bağlanması sebebiyle şirketin devamlılığını uzun veya kısa vadede mümkün kılacak tedbirlere kısıtlayıcı bir bakış açısıyla yaklaşmanın yerinde olacağını³ savunan görüşler bulunmaktadır. Buna karşılık, özkaynaklarını sermayesi ve kanuni yedek akçeleri toplamının en az üçte ikisi oranında kaybeden şirketin, içinde bulunduğu kayıp hâlini sona erdirmeden doğrudan sermaye artırımını yapması mümkün olmayacağı⁴ ve hatta sermayesini 2/3 oranında kaybeden bir şirketin, bilançosunda oluşan açığı kapamadan sermayesini artırabilmesine izin vermenin başta dürüst resim ilkesine uygun düşmediği⁵ yönünde görüşler de mevcuttur. Konu ile ilgili olarak, Yargıtay’ın

1 “...(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması halinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemeye atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi halde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.”

2 Erdoğan MOROĞLU, Anonim Ortaklıklarda Sermaye Artırımı. On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 63.

3 Ayşe Şebnem TUFAN, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık Kavramları ile Sermayesini Kaybetmiş veya Borca Batık Anonim Şirketlerin Birleşmeye Katılması” (Yüksek Lisans), Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü., 2019, s. 37.

4 Şükriye DÖNMEZ ASLAN, “Anonim Şirketlerde Borca Batıklık Sonucunu Doğurmayan Sermaye Kaybı Hallerinde (TTK 376/1, TTK 376/2) Yönetim Kurulunun Görev ve Sorumlulukları” (Yüksek Lisans), Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 108

5 Dr. Gökçen TURAN, “Ticaret Bakanlığı’nın TTK 376 Hükümünün Uygulama Esaslarına İlişkin Tebliğinin Üçte İki Sermaye Kaybı Halinde Doğrudan Sermaye Artırımı Yapılabilmesine İmkân Tanyan Hükümleri Üzerine Düşünceler.” Ticari ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2020, S.6 (1), s. 147.

doğrudan sermaye artırımına karar verilemeyeceğine yönelik kararları da oldukça tartışılmıştır. Sicil uygulamalarında ise Tebliğ dayanak alınarak doğrudan sermaye artırımına izin verilmektedir. Nitekim bizim de katıldığımız görüş uyarınca şirketlerin doğrudan sermaye artırımına gitmesi kanunda bir hak olarak düzenlenmekte olup kanunda aksi öngörülmediği ve dürüstlük kuralına aykırı olmadığı sürece her zaman sermaye artırımına başvurulabilmesi gerekmektedir⁶.

2. SERMAYE ARTIRIMI

Anonim şirketlerde sermaye, ortakların şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri malvarlıklarının toplamı olarak ifade edilen bir sabit rakam olup sermaye artırımını ile esas sözleşmede yer alan bu sabit rakam yükseltilmektedir.⁷ Sermayenin artırılması esasında kanunla tanınmış bir haktır ve esas sözleşmede ayrıca öngörülmemiş olsa dahi belirtilen şartların yerine getirilmesi durumunda her zaman sermaye artırımına gidilebilir.⁸

TTK'da sermaye artırımının nasıl ve hangi kaynaklardan yapılacağı hususu 456. madde ve devamında düzenlenmiştir. TTK'ya göre, esas sermaye ve kayıtlı sermaye sistemine göre sermaye artırımını, sermaye artırımını ile şarta bağlı sermaye artırımını olarak temel iki ayırım yapılabilir. Esas sermaye sistemine göre sermaye artırımını ise dış kaynaklardan ve iç kaynaklardan sermaye artırımını olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

2.1. Dış Kaynaklardan Sermaye Artırımı

Dış kaynaklardan sermaye artırımını iki yolla mümkün olmaktadır: 1. *Yeni pay ve pay senetleri çıkarılması suretiyle*, 2. *Mevcut olan pay ve pay senetlerinin itibari değerinin artırılması suretiyle*. TTK'nın 128. ve 342. maddesi birlikte okunduğunda şirkete sermaye olarak getirilebilecek iktisadi

kıymetler ortaya konulmaktadır. TTK'nın 342. maddesi uyarınca, üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Buradan hareketle vadesi gelmiş alacakların nakdi olarak değerlendirilebiliyorsa ve devrolunabiliyor ise aynı sermaye olarak şirkete konulabileceği söylenebilecektir.

Bu kapsamda şirket ortaklarının vadesi gelmiş alacakları aynı sermaye olarak eklenebileceğinden TTK'nın 343. maddesine göre, ortaklığa sermaye olarak konulan alacağın gerçekliğinin, geçerliliğinin, tahsil edilebilirliğinin ve tam değerinin ortaklığın merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanacak bilirkişilerce belirlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte şirket ortaklarının şirketten olan alacaklarının nakdi sermaye olarak mı yoksa aynı sermaye olarak mı sermayeye eklenebileceği tartışılmıştır. Ancak bizim de katıldığımız görüş uyarınca, şirket ortağının şirketin borç kayıtlarında nakit değeriyle görünen alacak hakkının sermayeye eklenmesi durumunda bu değer nakdi değil aynı sermaye olarak değerlendirilmesi hatalı olacaktır.⁹

Nitekim konuyla ilgili güncel olarak, sadece şirkete nakit olarak verilen borçtan kaynaklandığı takdirde YMM, SMMM veya denetçi raporu ile sermayeye eklenebileceği konusunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın 02.01.2014 tarih ve 50035491.449.023 sayılı genelgesi¹⁰nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Buna göre; ortağın şirketten olan alacağının, yeminli mali müşavir veya serbest mali müşavir raporu ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu ile sermaye artırımına konu edilebilmesi için; bu alacağın yalnızca şirkete nakit olarak verilen borçtan kaynaklanması ve ibraz edilen raporda da bu alacağın nakdi borçlanmadan kaynaklan-

6 DÖNMEZ ASLAN, a.g.e, s.112

7 MOROĞLU, a.g.e, s. 1.

8 MOROĞLU, a.g.e, s.4

9 Erdem ATEŞAĞAOĞLU, Aylin ARMAĞAN, “Kurumlar Vergisi Matrahında İndirim Hakkı Veren Sermaye Artırımları Bakımından Ortak Alacağının Şirket Sermayesine Eklenmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi – ÜHFD 10(1), 2019, s.54

10 https://www.ito.org.tr/documents/Ticaret-Sicil/mevzuat/genelgeler-gorusler/ayni_sermaye.pdf (Erişim Tarihi: 06.02.2023)

düğünün açıkça belirtilmesi, bunun dışında kalan ortakların alacakları bakımından yapılacak tespitin ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 343 üncü maddesi uyarınca şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce hazırlanacak raporla yapılması gerekmektedir.”¹¹

Uygulamada da sermaye artırımının, ortak alacaklarından karşılanması durumunda hazırlanacak mali müşavir raporlarında, ortak alacakları hesabında yer alan tutarın özellikle nakdi borçlanmadan kaynaklandığının açıkça belirtilmiş olması aranmaktadır. Ortak alacakları nakdi borçlanmadan kaynaklanmadığı hâllerde ise Ticaret Sicili Yönetmeliği(“TSY”)nin 73/1-e maddesi uyarınca mahkemece atanan bilirkişi tarafından hazırlanmış bilirkişi raporu ile mahkemenin bilirkişi atama yazısının aslı veya onaylı suretleri aranmaktadır.

2.2. İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı

Sermaye artırımının iç kaynaklardan yapılması ise TTK'nın 462. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre iç kaynaklardan sermaye artırımını, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belli bir amaca özgülenmiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımların ve mevzuatın bilanço ya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonların esas sermayeye eklenmesi suretiyle sermayenin artırılmasıdır.

3. TEBLİĞ DÜZENLEMESİ UYARINCA ORTAKLARA BORÇLAR HESABININ SERMAYEYE İLAVESİ

Tebliğ'in 10. maddesinde, halka açık anonim şirketler için sermaye piyasası mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel kurul tarafından sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmeden

sermaye artırımına karar verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak *“bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi”* zorunlu kılınmıştır.

2020 yılında değişiklik öncesindeki düzenlemede doğrudan sermaye artırımını yapılmasına ilişkin şart ise *“Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında sermayenin en az yarısını karşılayacak tutarın tescilden önce ödenmesi zorunludur.”* şeklinde idi. Değişiklik öncesi dönemde söz konusu şartın, TTK'nın 344. ve 459. hükümlerinde öngörülmüş olan nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmi beşinin ödenmesi koşulunu, diğer bir deyişle ödenmesi gereken asgari sermaye tutarını yükselttiği şeklinde yorumlanmıştır. Öğretide, Tebliğ'de asgari sermaye borcunu ödeme yükümlülüğünün artırılmasının kanuni dayanağının tam olarak tespit edilemediği belirtilmiştir¹². Bununla birlikte, doğrudan sermaye artırımının ortaya çıkmış zararı kapatacak düzeyde olmasının yanı sıra şirketin faaliyetinin de devamını sağlayacak nitelikte de olması gerekliliği¹³ de değişiklik öncesi dönemde vurgulanmıştır.

Doğrudan sermaye artırımında söz konusu şart 2020 yılında yapılan düzenleme ile, *“tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi zorunludur.”* şeklinde değiştirilmiştir. Maddede yapılan bu değişiklik ile esasında asgari sermaye borcunu ödeme yükümlülüğünün artırılmasından ziyade, şirkete nakit girişinin sağlanmasını amaçladığı savunulabilir. Bu düzenleme güdülen bir başka amaç ise, yapılacak olan sermaye artırımının şirketi yalnızca TTK 376/2 maddesi kapsamından çıkarmakla yetinilmeyerek aynı zamanda TTK 376/1 kapsamından dahi çıkarıl-

¹¹ Konuya ilişkin olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, İç Ticaret Genel Müdürlüğü'nün 27.09.2013 tarihli “Alacağın Ayni Sermaye Olarak Anonim Şirkete Konulmasına İlişkin Genelgesi”ndeki düzenlemenin normlar hiyerarşisinin açık bir ihlâli olduğuna ilişkin yorum için bkz: Mehmet ÖZDAMAR, “6102 Sayılı TTK Hükümleri Çerçevesinde Anonim Şirketlere Ayni Sermaye Konulmasına İlişkin Çeşitli Sorunlar”, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, Sayı 2015/1, s. 150.

¹² Korkut, Özkorkut “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (“TTK”) 376'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” Hakkında Düşünceler’ Prof.Dr. Sabih Arkan'a Armağan, İstanbul, Oniki Levha, 2019, s. 984.

¹³ KORKUT, a.g.e., s. 990.

masının sağlanmasıdır. Diğer bir deyişle, doğrudan yapılacak sermaye artırımında öyle bir ödeme yapılmalıdır ki şirket yönetim kurulu artık TTK madde 376/1 kapsamında bile gerekli önlemleri almak zorunda kalmayın.

Söz konusu şart, kanun koyucunun amacı ile örtüşmekle birlikte yönetim kurulunun iki aşamalı olarak yükümlülük altında kalmasını engellemesi bakımından yerindedir. Ancak madde hükmünde sermaye artırımını tutarının bir kısmının tescilden önce “ödenmiş olması” zorunluluğu ile anlaşılması gerekenin yalnızca nakdi sermaye taahhütlerinden kaynaklı sermaye artırımını olup olmadığı yönünde bir tartışmaya yol açmaktadır. Her ne kadar söz konusu hüküm ile şirkete fiilen girecek nakit tutarının arttırılmasını amaçlandığı savunulsa¹⁴ dahi asgari sermaye ödeme borcu tutarının artırılması yorumuna paralel olarak bir değerlendirme yapıldığında, artırımın yalnızca nakdi sermaye taahhütleri ile sınırlı olduğunun değerlendirilmesi gereklidir. Ancak bazı sicil uygulamalarında söz konusu hükümden yalnızca nakdi sermaye artırımlarının kabul edilebileceği veya iç kaynaklardan yapılan sermaye artırımlarının bu kapsamda değerlendirilemeyeceği yönünde görüşler olduğuna rastlanılmıştır.

Bu kapsamda önemle belirtmek gerekir ki olayın mahiyeti bakımından değerlendirme yapıldığında, ortaklara borçlar hesabının sermayeye ilavesinde, ortağın şirketten alacağı nakdi bir borçlanmadan kaynaklanıyor ise sermaye artırımını tutarının bir kısmının tescilden önce “ödenmiş” olması şartı hiç şüphesiz yerine getirilmiş sayılmalıdır.

Ortağın alacağının nakdi borçlanmadan kaynaklanmadığı durumlarda da Tebliğ düzenlemesinin “ödenmiş” olması şartının, şirkete nakit girişini yerine getirilmediği gerekçesiyle aynı sermayenin doğrudan doğruya sermayeye eklenmeyeceği yönünde bir değerlendirme yapılması hatalı olacaktır. TTK’nın 376. maddesinin amacı düşünüldüğünde, şirketin varlıklarını sona erdirmek yerine finansal durumunu iyi hâle getirebilecek olan yolların kullanılmasının

gerek pay sahipleri gerek alacaklılar açısından menfaat değerlendirilmesi yapıldığında mümkün olduğunun kabulü gerekmektedir.

Kaldı ki Tebliğ’de imkân sağlanan doğrudan sermaye artırımının sermayenin tamamlanması kapsamında değerlendirilmesi durumunda burada nakdi veya aynı sermaye artırımını gibi bir kısıtlamaya gidilmediği söylenebilecektir. Tebliğ düzenlemesi dikkate alınarak aksi yöndeki bir değerlendirme ise normlar hiyerarşisinin ihlâlinin varlığı konusunu gündeme getirecektir.

SONUÇ

Şirketler ticari hayatın bir sonucu olarak her zaman kâr edememekle birlikte zaman zaman zarar ederek başta alacaklılar olmak üzere şirketten menfaati olan kişilerin haklarını tehlikeye sokmaktadır. Bu kapsamda, TTK’da benimsenen ilkeler uyarınca şirketin sermayesinin belli oranlarda kaybedilmesi hâlinde yönetim kurulu tarafından alınması gereken önlemler düzenlenmiştir. TTK’nın 376. maddesinde öngörülen tedbirlerin detayına Tebliğ’de yer verilmiştir. Şirket nezdinde doğrudan sermaye artırımını yapılması da bu tedbirlerden biri olarak sayılmış olup düzenleme normlar hiyerarşisine aykırılık bakımından çokça eleştirilmiştir. 2020 yılında yapılan değişiklik ile doğrudan sermaye artırımını yapılması, bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi şartına bağlanmıştır.

Söz konusu hükümde yer alan “ödenmesi” şartı uygulamada, uygulamanın amacının şirkete nakit girişinin sağlanması olduğu gerekçesi ile sermaye artırımının dış kaynaklardan yapılacak nakdi sermaye artırımını şeklinde gerçekleşmesi gerektiğine yönelik yorumlara sebep olmuştur. Ticaret mevzuatı kapsamında ortaklara borçlar hesabının sermayeye ilavesinin nakdi sermaye artışı olarak mı yoksa aynı

sermaye artışı olarak mı değerlendirileceği tartışması da göz önüne alındığında, sermayesi ile kanuni yedek akçelerinin toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalan bir şirketin doğrudan doğruya ortaklara borçlar hesabının sermayeye ilavesi suretiyle sermaye artışı yapıp yapamayacağı hususu gündeme gelmektedir. Bu kapsamda, TTK'nın özünde şirketin sona ermesinden ziyade finansal durumunun iyileştirilmesi fonksiyonunu öne çıkarmayı amaçladığı, doğrudan sermaye artırımının sermayenin tamamlanması tedbiri kapsamında değerlendirilmesi ve bu değerlendirme içerisinde nakdi ve aynı sermaye artırımını gibi bir ayrıma gidilmemesi gerektiği düşünüldüğünde, ortaklara borçlar hesabının nakdi ve aynı borçlanmadan kaynaklanması fark etmeksizin sermayeye ilave edilebilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

SERMAYE AZALTIMININ VERGİLENMESİNDE YENİ DÖNEM

Mine BEYAZHANÇER
Avukat

Ahmet Hakan MİRZA
Stj. Avukat

ÖZET

9 Kasım 2022 tarih ve 32008 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“7420 sayılı Kanun”) ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’na “Sermaye Azaltımında Vergileme” başlıklı 32/B maddesi eklenmiş; söz konusu düzenleme Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 21 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (“Tebliğ”)’nde yer edinmiştir.

GİRİŞ

Sermaye azaltımının gerçekleştirilmesi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nun 473 vd. maddelerinde düzenlenmiş olup; 7420 sayılı Kanun ile KVK’ya eklenen “Sermaye Azaltımında Vergileme” başlıklı 32/B maddesi ile vergi mevzuatımıza önemli değişiklikler getirilmiştir.

Öte yandan eklenen işbu maddenin, çeşitli durumlarda mükelleflerin nasıl vergilendirileceği konusunda yeterli açıklığa sahip olmadığı görülmektedir. 7420 sayılı Kanun’un değerlendirildiği komisyon görüşmelerinde de sıklıkla dile getirilen bu durum karşısında Gelir İdaresi Başkanlığı, ortaya çıkan anlaşmazlığın giderilmesi amacıyla gerekli düzenlemelerin Tebliğ ile yapılacağını belirterek işbu kanun değişikliği ile mevzuatımıza kazandırılan yeniliklerin mükelleflerce daha anlaşılır hâle getirileceğini belirtmiştir. 01.03.2023 tarih ve 32119 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile sermaye azaltımının vergilenmesi hususunda KVK’da yapılan değişikliğin açıklığa kavuşturulması amaçlanmıştır.

Sermaye artırımını çeşitli kaynaklardan yapılabilmekte olup; esas sözleşmenin sermaye maddesinde yapılan değişiklikte bu kaynaklar açıkça gösterilmektedir. Gerçekleştirilen esas sözleşme değişikliği, ilgili ticaret sicil müdürlüğüne sunulmasının ardından Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi’nde yayımlanmaktadır. Bu doğrultuda, yalnızca tek bir kaynaktan oluşmayan

sermayede gerçekleşen azaltımda da azaltımın hangi kaynaktan yapıldığı hakkında bir düzenleme bulunmadığından, sermaye azaltımının vergilendirilmesi konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktaydı.

1. SERMAYE AZALTIMININ VERGİLENDİRİLMESİNDE DEĞİŞİKLİKTEN ÖNCEKİ DURUM

7420 sayılı Kanun’dan önce, Türk vergi mevzuatında, sermaye azaltımının vergilendirilmesine ilişki özel bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu sebeple, sermaye azaltımının vergilendirilmesi, Vergi İdaresi ile mükellefler arasındaki en tartışmalı konulardan biriydi. Nitekim Vergi İdaresinin konuya ilişkin yaklaşımı, makalemizin ilerleyen bölümlerinde örneklerine yer verildiği üzere, azaltılan sermayenin öncelikle vergilemeye konu unsurlardan yapılacağı kabulü yönündeydi. Bu yaklaşıma göre, sermaye azaltımında azaltılan tutarın öncelikle kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan, devamında sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması, son olarak ise işletmeden çekilmesi hâlinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayeden çekilmesi şeklinde sıralanmaktaydı.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü’nün 02.04.2019 tarih, 17192610-125[ÖZG-15/46]-50973 sayılı ve “Kısmi bölünme

nedeniyle sermayenin azaltılmasında tevkifat uygulaması hk.” konulu özelgesinde:

“Yapılacak sermaye azaltımında;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi hâlinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu, 58II sayılı Kanun kapsamında beyan edilen varlıklara ilişkin fonlar vb.),
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl kârları, yasal yedekler, olağanüstü yedekler vb.),
- Son olarak ise işletmeden çekilmesi hâlinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”

yönünde görüş verilmiştir.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.08.2012 tarih, B.07.I.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı ve “Sermaye azaltımı suretiyle ortaklara dağıtılacak kaynakların her bir sermaye unsuru açısından kurumlar vergisi ve gelir vergisi karşısındaki durumu hk.” konulu özelgesinde¹:

“Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Öncelikle, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi farklarının, yeniden değerlendirme değer artış fonunun, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının ve maliyet artış fonunun şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle işletmeden çekildiğinin kabulü

ve işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,

- Daha sonra, önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, yasal yedeklerin ve Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde sermayeye eklenen iştirak satış kazancının işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,
- Son olarak da, şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü ve bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması gerekmektedir.”

Yukarıda yer verilen özelgelerden İdarenin görüşünün öncelikle vergilendirilebilecek kaynaklardan azaltım yapıldığının kabulü yönünde olduğu; bu doğrultuda mükellefe azaltımın hangi kaynaktan yapılacağına yönelik bir özgürlük tanınmadığı görülmektedir. Herhangi bir yasal dayanağı olmayan bu yaklaşıma karşı Danıştay'ın, özelgelerin aksine mükellefler lehine kararları bulunmaktadır.

Danıştay 3. Dairesi'nin 26.09.2022 tarih ve E.2019/2393, K.2022/3333 sayılı kararında

“Davacı şirketin, aktifinde bulunan taşınmazını ... Otomotiv Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne devretmek suretiyle gerçekleştirdiği kısmi bölünme işlemi sonrası yapılacak olan sermaye azaltımının, Maliye Bakanlığınca çıkarılan özelgeye dayanılarak, sırasıyla önce kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan, son olarak

¹ Aynı yönde:

- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 30.12.2011 tarih, B.07.I.GİB.4.27.15.01-11-515-56-77 sayılı ve “Sermayeye eklenen yeniden değerlendirme değer artış fonu ve geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı yapılması sonucundaki vergisel durumu hk.” konulu özelgesi
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 24.09.2013 tarih, 64597866-125[19-2013]-155 sayılı ve “Kısmi bölünme nedeniyle sermaye azaltılmasında, daha önce sermayeye ilave edilmiş olan olağanüstü yedeklerin işletmeden çekiş olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği” konulu özelgesi
- Van Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 25.12.2014 tarih, 60757842-5520-28 sayılı ve “Kâr yedeklerinin sermaye azaltımı yoluyla şirket ortaklarına dağıtımı” konulu özelgesi

ise vergilendirilmeyecek aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekilerek yapıldığı kabul edilerek dava konusu cezalı verginin salındığı anlaşılmıştır.

...şirketlerin sermayelerini azaltmaları durumunda, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azalacağı ve azaltıma konu edilen unsurlar üzerinden nasıl vergileme yapılacağı hususunda yasal bir düzenleme bulunmadığından yazılı gerekçeyle dava konusu tarhiyatı kaldırılan Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.”

gerekçesiyle yasal düzenleme olmaksızın Vergi İdaresi tarafından vergileme yapılmasının hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir.

2. 7420 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN DÜZENLEMEDEN SONRAKİ DURUM

KVK'ya eklenen 32/B maddesi ile artık

sermaye azaltımına konu olacak kalemler sermayeye eklenme tarihlerine göre ele alınacak olup sermayeye eklenmiş olan özkaynak kalemlerinin eklenme tarihinden itibaren 5 tam yıl geçip geçmemiş olmasına göre azaltımın hangi kalemlerden yapılacağı hususu değişecektir. Bir başka deyişle eğer sermayeye eklenmiş olan özkaynakların tamamı eklenme tarihinden sermaye azaltım tarihine kadar olan süre için 5 tam yıl boyunca sermaye içerisinde bulunmuşsa bu durumda kanun maddesinde sayılan unsurların oranlama metodu ile azaltıma konu edilecek miktarları belirlenecektir. Tebliğ'de bu duruma örnek olarak 600.000-TL nakdi, 300.000-TL enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ve 100.000-TL geçmiş yıl kârlarından oluşan sermayede yapılacak 400.000-TL'lik azaltımın vergilendirilmesinde aşağıdaki tabloda verildiği şekilde hesaplama yapılmıştır:

Azaltılan sermaye unsuru	Azaltıma konu edilen tutar (400.000 TL)	Hesaplanan kurumlar vergisi	Gelir vergisi kesintisi
1- Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları	$(400.000 \times 0,30) = 120.000 \text{ TL}$	$(120.000 \times 0,20^*) = 24.000 \text{ TL}$	$(96.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 9.600 \text{ TL}$
2- Geçmiş yıl kârları	$(400.000 \times 0,10) = 40.000 \text{ TL}$		$(40.000 \text{ TL} \times 0,10^{**}) = 4.000 \text{ TL}$
3- Nakdi sermaye	$(400.000 \times 0,60) = 240.000 \text{ TL}$		
TOPLAM	400.000 TL	24.000 TL	13.600 TL

^(*) 2023 yılında kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

^(**) 2023 yılında kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi oranının %10 ve ortakların gerçek kişi olduğu varsayılmıştır.”

Sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin sermaye azaltım tarihinde eklenme tarihinden itibaren 5 tam yılını doldurmamış olması durumunda ise azaltımın aşağıda belirtilen kalemlerden sırasıyla yapılacağı Tebliğ ile getirilmiştir.

- *Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,*
- *Sadece kâr dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,*
- *Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.*

Bu düzenlemeyle 5 tam yılı doldurmayan öz sermaye kalemleri açısından İdare'nin şimdiye kadar olan uygulaması yasal dayanağını kazanmış olup azaltıma konu olacak kalemlerden öncelikle en çok vergilendirmeye tabi olanların sermayeden çekileceğinin kabul edildiği görülmektedir.

Ancak azaltım miktarı; sermayeye eklenme tarihinden itibaren 5 tam yılını doldurmayan özkaynak miktarından daha fazla ise bu durumda öncelikle azaltımın bu kaynaklardan yapılacağı kabul edilecektir. Ardından kalan azaltım tutarının belirlenmesinde ise 32/B maddesi ile getirilmiş olan oranlama metodu kullanılarak azaltım yapılacak ve vergilendirme de bu oran üzerinden gerçekleştirilecektir.

Öz sermaye unsurlarının bir kısmının 5 tam yıldan fazla, bir kısmının ise az süre elde bulundurulması ihtimâlinde ise öncelikle 5 tam yılı doldurmayan unsurlar, akabinde 5 tam yılı dolduran unsurlardan azaltım yapıldığı varsayılacaktır.

Tebliğ'de açıklanan diğer hususların ise:

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltımı yapılması ihtimâlinde ortaklara yapılan bir ödeme olmadığından vergi kesintisi yapılmayacağı ancak bu azaltım esnasında kurumlar

vergisine tabi tutulabilecek unsurlar olması durumunda açıklanan şekilde vergilemenin söz konusu olacağı;

- Devir ve bölünme işlemlerinde sermaye azaltımı durumunda ise vergilemenin söz konusu olmadığı ancak devralan yahut yeni kurulan şirketten sermaye çekilmesi durumunda yine açıklanan şekillerde vergilemenin yapılacağı ve bu durumda varlıkların 5 tam yılı doldurma kriterinin değerlendirilmesinde sermaye unsurunun devreden şirketin sermayesinde bulunduğu süre ile birlikte hesaplanacağı;
 - Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi ve iktisap ettikleri kıymetleri iktisap etmesi durumunda vergi kesintisinin uygulanacağı; bu kesintinin iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz fark üzerinden yapılacağı, bu kesintinin 32/B düzenlemesinin kapsamından ayrıldığı,
- şeklinde özetlenmesi mümkündür.

SONUÇ

7420 sayılı Kanun ile getirilmiş olan mevzuat değişikliği ile sermaye azaltımının vergilenmesinde KVK'nın 32/B maddesi uygulanacaktır. İşbu yeni eklenen kanun maddesi ile sermaye azaltımında, azaltıma konu olacak kaynakların işletmeye eklenmesinin üzerinden 5 tam yıl geçip geçmemesine göre farklı yöntemler benimsenmiştir.

Bu doğrultuda kanun gerekçesinden ve kanun metninin görüşüldüğü komisyon tutanaklarından görülebileceği üzere şirketlerin özkaynaklarını 5 tam yıl süre boyunca ellerinde tutmaları vergisel bağlamda desteklenmekte ve şirketlerin özkaynaklarını korumaları teşvik edilmektedir. Öte yandan sermayeye eklenmesi üzerine 5 tam yıl geçmeyen öz kaynak kalemleri bakımından, İdare'nin süregelen görüşü yasal bir temele oturtulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Tebliğ ile de yeni düzenlemeye açıklık getirilmesi amaçlanmış olup; düzenlemenin uygulanmasına netlik kazandırmak amacıyla örnek hesaplamalara yer verilmiştir.

6563 SAYILI ELEKTRONİK TİCARETİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN'DA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER NELER GETİRİYOR?

Gülten BOZBEY KABAKLARLI
Avukat

İlayda GÖKHAN
Stj. Avukat

ÖZET

23.10.2014 tarih ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a ("Kanun") ilişkin olarak 07.07.2022 tarihli ve 31889 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("Değişiklik Kanunu") ve Değişiklik Kanunu'nun usul ve esaslarını düzenlemek adına 29.12.2022 tarih ve 32058 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Elektronik Ticaret Aracı Hizmet Sağlayıcı ve Elektronik Ticaret Hizmet Sağlayıcılar Hakkında Yönetmelik ("Yönetmelik") vasıtasıyla yapılan değişikliklerin paylaşılması amacıyla işbu makale hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaret Hizmet Sağlayıcı, Elektronik Ticaret Aracı Hizmet Sağlayıcı, Elektronik Ticaret Ortamı, Elektronik Ticaret Pazar Yeri.

GİRİŞ

Değişiklik Kanunu ile temel olarak elektronik ticarete ilişkin yeni tanımlara yer verilmiş; elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıları ("ETAHS") ve elektronik ticaret hizmet sağlayıcılarına ("ETHS") net işlem hacimlerine göre farklılaşan ve elektronik ticaret faaliyetlerinde köklü değişiklikler gerektiren yükümlülükler getirilmektedir. Bununla birlikte Değişiklik Kanunu'nda elektronik ticarete hangi uygulamaların haksız kabul edileceği tanımlanmakta ve her hâlikârda haksız olarak kabul edilecek olan ticari uygulamalar sayılmış olmakla beraber değişiklikler doğrultusunda getirilen düzenlemelere aykırılık hâlinde uygulanacak idari para cezalarının da alt ve üst sınırları ile ilgili yükümlülükler de belirlenmektedir.

Kanun'un usul ve esaslarının belirlenmesi amacıyla yayımlanan Yönetmelik ile, ETAHS ve ETHS'nin yükümlülükleri, elektronik ticarete haksız ticari uygulamalar, hukuka aykırı içerik, aracılık sözleşmesi, elektronik ticaret lisansı ve elektronik ticaretle ilgili diğer konulara ilişkin genel esaslar düzenleme altına alınmaktadır.

Belirtmek gereklidir ki Değişiklik Kanunu ile tüm ETAHS'lar için getirilen yükümlülükler ve diğer hükümler 1 Ocak 2023 tarihinde yürürlüğe girmiş olup istisna olarak satış ve bankacılık faaliyet kısıtlamalarına ilişkin yükümlülükler 1 Ocak 2024 tarihinde, lisans alma yükümlülüğü ise 1 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

A. DEĞİŞİKLİK KANUNU'NUN ETKİSİ

1. DEĞİŞİKLİK KANUNU İLE GETİRİLEN YENİ TANIMLAR

Kanun'da hâlihazırda mevcut olan ve aşağıda tekrar yer verilen ETAHS ve ETHS tanımlarına ek olarak, Değişiklik Kanunu ile Kanun'un 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasına ilgili mevzuat genelinde hukuki belirlilik sağlanabilmesi amacıyla aşağıdaki yeni tanımlar eklenmektedir:

Elektronik Ticaret Aracı Hizmet Sağlayıcı (ETAHS): Elektronik ticaret pazar yerinde elektronik ticaret hizmet sağlayıcıların mal veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayan elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcısını ifade etmektedir.

Elektronik Ticaret Hizmet Sağlayıcı (ETHS): Elektronik ticaret pazar yerinde ya da kendine ait elektronik ticaret ortamında mal

veya hizmetlerinin teminine yönelik sözleşme yapan ya da sipariş alan hizmet sağlayıcısını ifade eder.

Elektronik Ticaret Ortamı: Elektronik ticaret faaliyetinde bulunulan internet sitesi, mobil site veya mobil uygulama gibi platformunu ifade etmektedir.

Elektronik Ticaret Pazar Yeri: ETAHS'ın aracılık hizmetlerini sunduğu elektronik ticaret ortamını ifade etmektedir.

Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ("ET-BİS"): ETAHS ve EHS'nin kayıt altına alınabilmesi, elektronik ticaret verilerinin toplanabilmesi ve bu verilerin işlenerek istatistiksel bilgi üretilebilmesi amacıyla Ticaret Bakanlığı ("Bakanlık") tarafından oluşturulan ve bu kapsamda kayıt ve bildirim yapılabilmesine imkân sağlayan sistemi ifade etmektedir.

Net İşlem Hacmi: İptal ve iadeler hariç olmak üzere, ETAHS için aracılık hizmeti sunduğu elektronik ticaret pazar yerleri, EHS için ise elektronik ticaret pazar yeri niteliğine haiz olmayan kendine ait elektronik ticaret ortamları üzerinden belirli bir dönemde yapılan sözleşme ve verilen siparişler için düzenlenmesi gereken nihai fatura veya fatura yerine geçen belge değerleri toplamını ifade etmektedir.

Ekonomik Bütünlük: Bir kişinin, bir ticaret şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak paylarının en az yüzde yirmi beşine ya da oy haklarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek paylarına sahip olmasını, şirket sözleşmesi uyarınca yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyeyi seçme hakkını haiz olmasını, kendi oy haklarının yanında bir sözleşmeye dayanarak tek başına veya diğer pay sahipleriyle birlikte oy haklarının çoğunluğunu oluşturmasını, bir ticaret şirketini sözleşmeye bağlı olarak hakimiyeti altında bulundurmasını veya bu hâllere bağlı olarak bu kişiyle bağlantılı tüm ticaret şirketleri ve bu kişiye ait işletmeler arasındaki ilişkiyi ya da pay sahibi olup olmadığına bakılmaksızın birden fazla ticaret şirketinin aynı kişilerce yönetilmesini ifade etmektedir.

2. ELEKTRONİK TİCARETTE HUKUKA AYKIRI İÇERİKLER VE HAKSIZ TİCARİ UYGULAMALAR

Kanun'un 9'ncü maddesinin 1'inci fıkrasında ETAHS'ların, hizmet sundukları elektronik ortamı kullanan gerçek ve tüzel kişiler tarafından sağlanan içerikleri kontrol etmek, bu içerik ve içeriğe konu mal veya hizmetle ilgili hukuka aykırı bir faaliyetin ya da durumun söz konusu olup olmadığını araştırmakla yükümlü olmadıkları düzenlenmekteydi. Buna karşılık Değişiklik Kanunu ile Kanun'un 9'ncü maddesine eklemeler yapılarak ETAHS'ların hukuka aykırı içerikten sorumlu olmadıkları belirtilmekte ve ETAHS'lara hukuka aykırı içerikten haberdar olunması hâlinde söz konusu içeriğin gecikmeksizin kaldırılması ve hukuka aykırılığın ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına bildirilmesi yükümlülüğü getirilmektedir.

Değişiklik Kanunu uyarınca düzenlenen önemli bir diğer değişiklik ise hak sahibinin fikri ve sınai mülkiyet hakkının ihlâline dayalı bilgi ve belgeyle ETAHS'a başvurusu üzerine, ETAHS'ın şikâyete konu ürünü yayımdan kaldırması gerektiğine yöneliktir. Bu değişiklik uyarınca, yayımdan kaldırılan ürünün hak sahibinin fikri ve sınai mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmadığının ispatı EHS üzerine bırakılmaktadır.

Bir başka önemli değişiklik ise Değişiklik Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca Kanun'a eklenen yeni maddedir. Bu Ek Madde kapsamında, elektronik ticarete haksız ticari uygulamada bulunulamayacağı açıkça belirtilmektedir. İlaveten, ETAHS'ın, aracılık hizmeti sunduğu EHS'nin ticari faaliyetlerini önemli ölçüde bozan, makul karar verme yeteneğini azaltan veya belirli bir kararı almaya zorlayarak normal şartlarda taraf olmayacağı bir ticari ilişkinin tarafı olmasına sebep olan uygulamalarının haksız olduğu da artık kabul edilmektedir. Aynı maddenin devamında örnekleme yoluyla haksız ticari uygulama olarak kabul edilen kimi uygulamalar sayılmakta olup haksız ticari uygulamalar bunlarla sınırlı kabul edilmeyecek; bahsedilen kriterleri sağlayan durumlar haksız ticari uygulama olarak kabul edilmiştir.

Son olarak, **(i)** Mal veya hizmet satışı karşılığında ETHS'ye yapılması gereken ödemenin, en geç satış bedelinin ETAHS'ın tasarrufuna girdiği ve siparişin alıcıya ulaştığı tarihten itibaren 5 (beş) iş günü içinde eksiksiz yapılmaması durumları; **(ii)** ETAHS tarafından satış fiyatında tek taraflı değişiklik yapılması dâhil olmak üzere, ETHS'nin kampanyalı mal veya hizmet satışına zorlanması durumları; **(iii)** ETHS ile olan ticari ilişkinin koşullarının, yazılı şekilde veya elektronik ortamda yapılan aracılık sözleşmesiyle belirlenmemesi ya da sözleşmenin açık, anlaşılır ve ETHS tarafından kolay erişilebilir olmasının sağlanmaması durumları; **(iv)** ETHS'nin aleyhine olacak şekilde aracılık sözleşmesi hükümlerinde geçmişe yönelik veya tek taraflı değişiklik yapılması ya da buna imkân sağlayan herhangi bir hükme aracılık sözleşmesinde yer verilmesi durumları; **(v)** Herhangi bir hizmet verilmediği veya verilen hizmetin türü ve hizmet bedelinin tutar ya da oranı aracılık sözleşmesinde belirtilmediği hâllerde ETHS'den bedel alınması durumları; ve **(vi)** Aracılık sözleşmesinde herhangi bir nesnel ölçüte yer verilmediği hâllerde ya da kamu kurumlarına veya adli mercilere başvuruda bulunulduğu gerekçesiyle ETHS'nin sıralama ya da tavsiye sisteminde geriye düşürülmesi, ETHS'ye sunulan hizmetin kısıtlanması, askıya alınması veya sonlandırılması durumları Değişiklik Kanunu'nda örnek olarak sıralanmakta ve her şartta haksız ticari uygulama olarak kabul edilmektedir.

3. DEĞİŞİKLİK KANUNU İLE GETİRİLEN ETAHS YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Değişiklik Kanunu'nun 8'nci maddesi ile Kanun'a eklenen Ek Madde 2 kapsamında ETAHS'lara birtakım yükümlülükler getirilmektedir. ETAHS'lara yönelik getirilen yeni yükümlülüklerden bir kısmı tüm ETAHS'lar için uygulama alanı bulacak iken söz konusu yükümlülüklerin bir kısmı ise ETHS'lerin bir takvim yılındaki net işlem hacmi ile iptal ve iadeler hariç işlem sayısı bakımından belirlenen eşiklere göre uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda Kanun'a eklenen Ek Madde 2 kapsamında yer alan yükümlülükler aşağıda detaylıca açıklanmakta olup Ek Madde 2'nin, münhasıran ETAHS'ın markasını taşıyan ürünlerin bayilik

ve acentelik gibi sözleşmeler kapsamında satışa sunulduğu elektronik ticaret pazar yerleri hakkında uygulanmayacağı ve ilgili madde kapsamında net işlem hacmi, işlem sayısı ve toplam satış hasılatının hesaplanmasında yurt dışına yönelik işlemler dikkate alınmayacağı da hükme bağlanmaktadır.

Net İşlem Hacmine Bakılmaksızın Tüm ETAHS'lara Getirilen Yükümlülükler:

ETAHS'lar, aracılık hizmeti sunduğu pazar yerlerinde kendilerine ait veya ekonomik bütünlük içerisinde oldukları kişilerin markasını taşıyan ya da marka lisans hakkına sahip oldukları malları satışa sunamayacak veya bu malların satışına aracılık edemeyecektir. Ancak toplam satış hasılatının yarısından fazlasını elektronik ticaret dışındaki faaliyetlerden elde edenlerin bu düzenlemeye tabi tutulduğu ayrıca belirtilmektedir. ETAHS'ların sahip olduğu markaya ait malların başka bir elektronik ticaret ortamında satışa sunulması hâlinde ise ortamlar arasında erişim imkânı sunulması yahut tanıtım yapılması ile ETAHS'ların veya ETHS'lerin yazılı şekilde ya da elektronik ortamda önceden olumlu irade beyanını almadan bunların ETBİS'e kayıtlı alan adlarının ana unsurunu oluşturan tescilli markalarını kullanarak çevrim içi arama motorlarında pazarlama ve tanıtım faaliyetinde bulunması yasaklanmış olup; son olarak ETAHS'ların, ETHS'lerin tanıtıcı bilgilerini, kendisinden temin ettiği belgeler üzerinden veya ilgili kurumların erişime açık elektronik sistemlerinden doğrulaması gerektiği belirtilmiştir.

Net İşlem Hacmi 10 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ETHS'lara Getirilen İla-

ve Yükümlülükler: ETHS'den ve alıcıdan elde edilen veriler, diğer pazar yerleri veya ETHS'ler ile rekabet ederken kullanılamayacak olup net işlem hacmi hesaplamasına dahil edilen elektronik ticaret ortamları hariç olmak üzere, ETAHS'lar, kendilerine ait elektronik ticaret ortamları arasında erişim sunamayacak ve bunların tanıtımını yapamayacaktır. ETHS'nin satışları dolayısıyla elde ettiği verileri bedelsiz taşımasına ve bu veriler ile bunlardan elde ettiği işlenmiş verilere bedelsiz ve etkin şekilde erişim sağlamasına teknik imkân sunulacağı da

belirtilmektedir. İlaveten, belirli koşulları sağlayan pay devirleri ve edinimleri ile şirket kurma, kurulmuş şirketin paylarını devralma veya bu payları devretme hâllerinde Bakanlık'a bildirim yükümlülüğü getirilmiş, bu yükümlülüğe ek olarak Bakanlık'a raporlama yapılmasına ilişkin başkaca yükümlülükler de ayrıca belirlenerek satışa sunulan içerikle ilgili mevzuata aykırı işlem ve tespitlere ilişkin hazırlanacak bir raporun Bakanlık'a sunulması da bu diğer yükümlülüklerden biri olarak sayılmıştır.

Net İşlem Hacmi 30 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ve İptal ve İadeler Hariç İşlem Sayısı 100.000 Adedin Üzerinde Olan ETHAS'lara Getirilen İlave Yükümlülükler:

Reklam harcamalarına ayrılacak bütçe ve ödül, promosyon ve hediye çeki gibi uygulamaların bütçesi, ekonomik bütünlük de dikkate alınmak üzere 12 aylık TÜFE değişim oranı uygulanan net işlem hacmine göre hesaplanacak oranlarla kısıtlanmaktadır. ETHS'nin ticari ilişkilerini, alternatif kanallardan aynı ya da farklı fiyattan mal veya hizmet sunmasının ya da reklam yapmasının kısıtlanamayacağı, herhangi bir kişiden mal veya hizmet teminine zorlanamayacağı ve/veya bu durumlara imkân sağlayan herhangi bir hükme aracılık sözleşmesinde yer verilemeyeceği de ayrıca hükme bağlanmıştır.

Net İşlem Hacmi 60 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ve İptal ve İadeler Hariç İşlem Sayısı 100.000 Adedin Üzerinde Olan ETHAS'lara Getirilen İlave Yükümlülükler:

Kredi kartıyla yapılan kredili ödeme işlemleri hariç olmak üzere, ekonomik bütünlük içinde bulunan bankaların yahut finansal kiralama ve finansman şirketlerinin sunduğu hizmetlerin gerçekleştirilmesine yönelik imkân sağlanamayacak olup yine ekonomik bütünlük içinde bulunduğu elektronik para kuruluşlarınca ihraç edilen elektronik paralar kabul edilemeyecek ve kendisine yahut ekonomik bütünlük içerisinde olduğu kişilere ait e-cüzdan uygulamaları kullanılamayacaktır. İlaveten, ETAHS, aracılık sunduğu pazar yerindeki satışlar yahut kendisinin ETHS olarak yaptığı satışlar hariç olmak üzere, eşya taşımacılığı, posta hizmet sağlayıcılığı veya taşıma organizatörlüğü faaliyetlerinde bulunamayacak olup yalnızca mal

ve hizmetlerin ilanının yayımlanmasına ilişkin elektronik ortam sağlanması hâlinde de aynı ortam üzerinden sözleşme yapılmasına yahut sipariş verilmesine de imkân tanınmayacaktır.

4. DEĞİŞİKLİK KANUNU İLE GETİRİLEN ETHS YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Değişiklik Kanunu'nun 9'ncü maddesi ile Kanun'a eklenen Ek Madde 3 kapsamında ETAHS'lar için getirilen yükümlülüklerden bazıları, belirli eşiklerin aşılması hâlinde ETHS'lere de kıyasen uygulanacak olup söz konusu değişikliklere ilişkin yükümlülüklerle aşağıda yer verilmektedir:

Net İşlem Hacminden Bağımsız Olarak Tüm ETHS'lere Getirilen Yükümlülükler:

ETHS, olumlu irade beyanını yazılı şekilde ya da elektronik ortamda almadığı sürece, ekonomik bütünlük içinde bulunmadığı kişilerin ETBİS'e kayıtlı alan adının ana unsurunu oluşturan tescilli markasını kullanarak çevrim içi arama motorlarında pazarlama ve tanıtım faaliyetinde bulunamayacaktır.

Net İşlem Hacmi 10 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ve İptal ve İadeler Hariç İşlem Sayısı 10 Milyon Adedin Üzerinde Olan ETHS'lere Getirilen, Kıyasen Uygulanacak Yükümlülükler:

Alıcıdan elde ettikleri verileri yalnızca aracılık hizmetlerinin sunulması amacıyla kullanacaklar ve aracılık hizmeti sundukları elektronik ticaret pazar yerleri veya diğer elektronik ticaret ortamlarında ETHS'lerle rekabet ederken bu verileri kullanamayacaklardır. Ek olarak getirilen bir diğer yükümlülüğün ise Bakanlık'tan elektronik ticaret lisansı alınması ve faaliyetlere ilişkin denetim raporunun Bakanlık'a sunulması gerekliliği olarak belirtilmektedir.

Net İşlem Hacmi 30 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ve İptal ve İadeler Hariç İşlem Sayısı 10 Milyon Adedin Üzerinde Olan ETHS'lere Getirilen Yükümlülükler:

ETHS'lerin reklam ve indirim bütçeleri ayrı ayrı, bir önceki takvim yılına ilişkin TÜFE değişim oranlarına göre uyarlanmış net işlem hacminin; (i) ilk 30 milyar TL'lik kısmının %2'sinin

ve (ii) olması hâlinde, 30 milyar TL'nin üstündeki tutarının %0,3'ünün toplamını aşmayacaktır. Bu değerlere ek olarak ETHS'ler her bir çeyrek dönemde bütçelerinin yalnızca %25'ini kullanılabileceklerdir.

Net İşlem Hacmi 60 Milyar Türk Lirasının Üzerinde Olan ve İptal ve İadeler Hariç İşlem Sayısı 10 Milyon Adedin Üzerinde Olan ETHS'lere Getirilen Yükümlülükler: Bankacılık faaliyetlerinde bulunmalarına ve elektronik ilan yayımlama hizmeti sunması hâlinde aynı site üzerinden satış yapmalarına imkân verilmeyeceği belirtilmektedir.

5. ETAHS VE ETHS'İN ORTAK YÜKÜMLÜKLERİ

Net işlem hacmi 30 milyar Türk Lirasının ve iptal ve iadeler hariç işlem sayısı 100 bin adedin üzerinde olan ETAHS'ın ya da net işlem hacmi 30 milyar Türk Lirasının ve iptal ve iadeler hariç işlem sayısı 10 milyon adedin üzerinde olan ETHS'nin ekonomik bütünlüğü içinde bulunup bu eşiklerin altında kalan ve ETAHS'ın net işlem hacmine dâhil edilmemesine rağmen ETAHS'lar ile ekonomik bütünlük içinde bulunarak mal veya hizmet ilanlarının yayımlanmasına elektronik ortam sağlayanların her birinin reklam ve indirim bütçeleri, Ek Madde 2'nin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre hesaplanan reklam ve indirim bütçelerinin %20'sinden fazla olamayacaktır.

6. ELEKTRONİK TİCARET LİSANSI ALMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Pazara yeni giren işletmelerin eşit şartlar altında rekabet edilebilmesine imkân sağlayabilmesi amacıyla, Kanun'da belirtilen tutarları aşan ETAHS'lara, kamu yararı da dikkate alınarak lisans alma ve bu lisansı yenileme yükümlülüğü getirilmektedir. Bu çerçevede bir takvim yılındaki net işlem hacmi 10 milyar Türk Lirasının ve iptal ve iadeler hariç işlem sayısı 100 bin adedin üzerinde olan ETAHS, faaliyetine devam edebilmek için Bakanlık'tan lisans almak ve lisansını yenilemek zorundadır. İşbu yükümlülük, bir takvim yılındaki net işlem hacmi 10 milyar Türk Lirasının ve iptal ve iadeler hariç

işlem sayısı 10 milyon adedin üzerinde olan ETHS'ler hakkında da kıyasen uygulanacağı ayrıca belirtilmektedir.

7. BAKANLIK YETKİSİ VE VERİLERİ SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Değişiklik Kanunu ile Kanun'un 11'inci maddesi değiştirilerek, Bakanlık'a Kanun'un uygulanmasını sağlamaya yönelik olarak düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda Bakanlık'a verilen önemli bir yetki ise ETHS'nin ve ETAHS'ın faaliyetlerine yönelik düzenleme yapma yetkisi ve aracılık sözleşmesinde yer verilmesi gereken zorunlu unsurlarının neler olduğunu belirleme yetkisi olarak düzenlenmiştir. Bakanlık, aynı zamanda Bilgi Teknoloji ve İletişim Kurumu'ndan, sesli arama ve kısa mesaj yoluyla ticari elektronik ileti gönderen gerçek ve tüzel kişilerin bilgilerini almaya yetkili kılınmıştır.

Tüm bu yetkilerin yanında, Bakanlık, Kanun'un uygulanmasını sağlamak amacıyla denetim yapma konusunda yetkilendirilmekte; bu kapsamda ETAHS ve ETHS'ler, düzenleme kapsamındaki iş ve işlemlerine ilişkin bilgi, belge, defter ve elektronik kayıtlarını, iş veya işlemin gerçekleştiği tarihten itibaren 10 (on) yıl süreyle saklamakla yükümlü kılınmaktadır.

8. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNA UYGUNLUK

Kanun kapsamındaki ETAHS'ların ve ETHS'lerin 24.03.2016 tarihli ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında birer veri sorumlusu oldukları ve bu doğrultuda, Kanun'un 10'ncü maddesinin kişisel verilerin işlenmesi bakımından ETAHS'ların ve ETHS'lerin yükümlülüklerinin sınırlandırıldığı gerekçesiyle ilgili madde Kanun metninden çıkarılmıştır.

9. DEĞİŞİKLİK KANUNU İLE GETİRİLEN İDARİ PARA CEZALARI

Değişiklik Kanunu ile Kanun'un 12'nci maddesi değiştirilerek, ihlâl edilen yükümlülüklerle bağlı olarak 1.000 TL ile 20 milyon TL arasında değişen idari para cezaları uygulanmaya baş-

lanmaktadır. Bir yıl içinde uygulanan idari para cezalarının toplamı 500 milyon TL'yi aşamayacağı ve bu sınırın Bakanlık'ı aldatma amacı güden ihlaller için uygulamayacağı da ayrıca belirtilmektedir.

İdari para cezalarına ilaveten Bakanlık tarafından verilen süre içerisinde aykırılığın giderilmemesi hâlinde, ETAHS'ın ve/veya ETHS'nin ilgili internet adresleri hakkında içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi kararları da Bakanlıkça verilebilecektir.

B. YÖNETMELİK'İN ETKİSİ

İlgili Yönetmelik, Değişiklik Kanunu kapsamında değiştirilen hükümlerin uygulama esaslarını belirlemek amacıyla Kanun'un 9'uncu, 11'inci, 13'üncü, Ek 2'nci ve Ek 4'üncü maddeleri ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 446'ncı maddesine dayanılarak hazırlanmış olup bununla birlikte Yönetmelik'te tanımlar kısmında ETAHS ve ETHS'lerin net işlem hacimleri ve işlem sayılarına bağlı olarak orta, büyük ve çok büyük ölçekli olmak üzere üçlü bir ayrıma gidilerek ve bu kategorilere ilişkin ilgili kriterler detaylandırılmıştır.

1. BİLGİ VERME VE DOĞRULAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Yönetmelik'in 5'nci maddesi uyarınca ETHS'lerin ve 6'ncı maddesi uyarınca ETAHS'ların kendilerine ait elektronik ticaret ortamlarının ana sayfalarında doğrudan ulaşılabilir şekilde "İletişim" başlığı altında Yönetmelik'te belirtilen unsurlar doğrultusunda gerekli bilgileri eksiksiz olarak düzenlemeleri yükümlülüğü getirilmiştir. Yönetmelik'in 5'nci maddesi uyarınca, "İletişim" bölümüne doğrudan ETHS'nin kendi elektronik ticaret ortamının ana sayfasından erişilebilmesi esası düzenlenmiş olup ETHS'ye ETAHS tarafından tahsis edilen alanda hangi bilgilerin sağlanacağı da ayrıca belirlenmiştir. Sağlanan bilgilerde bir değişiklik olması hâlinde ise, ilgili güncellemelerin yapılarak ETAHS'ın bilgilendirilmesi gerekliliği de zorunlu tutulmuştur. Yine aynı madde uyarınca, "İletişim" bölümüne doğrudan ETAHS'ın kendi

elektronik ticaret ortamının ana sayfasından ulaşılması esası getirilmiş olup ETAHS'ın, ETHS'nin Yönetmelik'in gerektirdiği zorunlu bilgileri görüntülemesi ve güncellemesi için ETHS'ye gerekli araçları sağlanması yükümlülüğü getirilmiştir.

İlaveten ETAHS'ın, tanıtıcı bilgilerini doğrulamadığı ETHS'ye aracılık hizmeti sunamayacağı, aracılık hizmeti sunduğu ETHS'nin tanıtıcı bilgilerinin güncelliğini sağlamakla yükümlü olduğu düzenlenmekte olup bu amaçla ETAHS, her takvim yılının ilk üç ayı içinde ETHS'nin tanıtıcı bilgilerinin doğruluğunu kontrol ederek bu bilgilerin güncel olmadığını tespit etmesi durumunda ETHS'ye dâhili iletişim sistemi üzerinden bildirimde bulunmalı ve en fazla üç iş günü süre vererek bilgilerin güncellenmesini sağlamalıdır.

2. SİPARİŞLERE İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER

Yönetmelik'in 8'nci maddesi uyarınca, ETAHS ve kendine ait elektronik ticaret ortamında faaliyet gösteren ETHS; (i) ikinci el malların ayrı kategoride satışa sunulmasını, (ii) siparişin onaylanması aşamasında ve ödeme bilgilerinin girilmesinden önce, vergi ve teslimat masrafları da dâhil olmak üzere alıcının ödeyeceği toplam bedelin ve sözleşmenin diğer şartlarının alıcı tarafından açıkça görülmesini, (iii) mal veya hizmetin toplam bedeli, fiyatın hesaplanma usulü ve teslimat masrafları önceden belirlenemiyorsa buna ilişkin ek masrafların ödenebileceği bilgisini, (iv) alıcının siparişi onaylamasından önce veri girişindeki hatalarını belirleyebilmesi ve düzeltilmesi amacıyla özet sipariş formu ile geri al gibi teknik araçları ve sözleşme hükümlerinin, alıcı tarafından yeniden görülebilmesi, basılı bir şekilde kullanılabilmesi ve saklanabilmesi amacıyla söz konusu hususların alıcıya fiziki veya elektronik ortamda temin edilmesini sağlamak yükümlülüğü altına alınmaktadır. Kanun'a benzer şekilde, ETAHS ve kendine ait elektronik ticaret ortamında faaliyet gösteren ETHS, siparişi aldığını, işlemin yapıldığı elektronik ticaret ortamı üzerinden ve ayrıca elektronik posta, kısa mesaj veya telefon araması gibi araçlardan en az biriyle gecikmeksizin alıcıya bildirmekle yükümlü kılınmaktadır.

3. HUKUKA AYKIRI İÇERİK VE HAKSIZ TİCARİ UYGULAMALARA İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER

Kanun'a paralel olarak, Yönetmelik'in 10'ncu maddesinde, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmadıkça ETAHS'ın, ETHS tarafından sunulan içerik ve içeriğe konu mal veya hizmetle ilgili hukuka aykırı hususlardan sorumlu olmayacağı düzenlenmekte olup ETAHS'ın, ETHS tarafından sunulan içeriğin hukuka aykırı olduğundan haberdar olması hâlinde, bu içeriği kırk sekiz saati geçmemek üzere gecikmeksizin yayımdan kaldırarak hukuka aykırı hususu ETHS'ye ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına gerekçesiyle bildirmesi esası düzenlenmektedir. Yönetmelik'in 11'nci maddesinde, elektronik ticarete haksız ticari uygulamada bulunulmayacağı ve ETAHS'ın, aracılık hizmeti sunduğu ETHS'nin ticari faaliyetlerini önemli ölçüde bozan, makul karar verme yeteneğini azaltan veya belirli bir kararı almaya zorlayarak normal şartlarda taraf olmayacağı bir ticari ilişkinin tarafı olmasına sebep olan uygulamalarının haksız olduğu düzenlenerek maddenin devamında, Değişiklik Kanunu ile paralel olarak haksız ticari uygulamalar sayılmaktadır.

Yönetmelik uyarınca, fikri ve sınai mülkiyet hakkı ihlâline yönelik şikâyet başvurusu dâhili iletişim sistemi, noter veya KEP aracılığıyla Yönetmelik'in 12'nci maddesinde belirtilen hususları içerecek şekilde ETAHS'a yapılacak olup ETAHS, Yönetmelik'te sayılan hususları içermeyen başvuruları işleme almayarak başvuru sahibini eksiklikler konusunda bilgilendirecektir. Ek olarak ETAHS, şikâyet başvurusunun kendisine ulaşmasından itibaren kırk sekiz saati geçmemek üzere şikâyete konu ürünü yayımdan kaldırarak durumu ETHS'ye ve hak sahibine bildirecek ve ETHS'ye yapılan bildirimde şikâyet başvurusuna itiraz yöntemleri belirtilecektir. Bu kapsamda, ETHS'nin Yönetmelik'in 13'üncü maddesi uyarınca itirazında haklı olduğunun sunulan bilgi ve belgelerden açıkça anlaşılması hâlinde ETAHS, şikâyete konu ürünü itiraz başvurusunun kendisine ulaşmasından itibaren en geç yirmi dört saat içinde yeniden yayımlayabilecek ve bu durumu hak sahibi ile ETHS'ye gecikmeksizin bildirecektir.

4. ARACILIK SÖZLEŞMELERİ

Yönetmelik'in 15'nci maddesi ile 17'nci maddesinde (dahil olmak üzere) yer alan düzenlemeler kapsamında, ETAHS ile ETHS arasındaki ticari ilişkinin koşullarının aracılık sözleşmesiyle belirlenmesi esası düzenlenmiş olup ilgili aracılık sözleşmesinin yazılı şekilde veya elektronik ortamda yapılabilmesine imkân sunulmuş ve bu sözleşmelerde bulunacak asgari unsurlar Yönetmelik'te sayılmıştır. İlaveten Yönetmelik aracılık sözleşmesi hükümlerinin değiştirilmesi ve aracılık hizmetinin kısıtlanması, askıya alınması ve aracılık sözleşmesinin sonlandırılmasına ilişkin hükümleri de ayrıca düzenlemiştir.

5. ETAHS VE ETHS'LERİN GENEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Yönetmelik'in 18'nci maddesinden 27'nci maddesine kadar (dahil olmak üzere) ETAHS'lar ve ETHS'ler için birtakım yükümlülükler öngörülmekte ve işbu yükümlülükler aşağıda detaylıca yer verilmektedir:

Dahili İletişim Sistemi Kurulması (Yönetmelik m. 18): ETAHS, aracılık hizmeti sağladığı ETHS'ler tarafından yapılan başvuruları almak üzere dahili iletişim sistemi kurmakla yükümlü tutulmaktadır. Yönetmelik'te aksi belirtilmedikçe, ETHS tarafından sistem üzerinden yapılan başvurular, başvurunun alındığı tarihten itibaren on beş gün içinde sonuçlandırılmalı ve sonuç sistem üzerinden ETHS'ye bildirilmelidir.

ETAHS'ın markalı ürününün satışı (Yönetmelik m. 19): ETAHS, üreticisinin kim olduğuna bakılmaksızın kendisinin veya ekonomik bütünlük içinde bulunduğu kişilerin markasını taşıyan ya da marka kullanım hakkını haiz olduğu malları, aracılık hizmeti sunduğu elektronik ticaret pazar yerlerinde satışa sunamayacak veya bu malların satışına aracılık edemeyecektir. Belirtilen malların farklı elektronik ticaret ortamlarında satışa sunulması hâlinde ise bu ortamlar arasında erişim imkânı sunamayacak ve birbirinin tanıtımını yapamayacaktır. Lakin bu hükümden istisna tutulan mallar aynı maddede içerisinde ayrıca da sayılmaktadır.

Çevrim içi arama motorlarında pazarlama ve tanıtım yapmama (Yönetmelik m.20): ETAHS veya ETHS, yazılı şekilde ya da elektronik ortamda önceden olumlu irade beyanlarını almadan ekonomik bütünlük içinde bulunmadığı kişilerin ETBİS'e kayıtlı alan adlarının münhasıran ana unsurunu oluşturan tescilli markalarından oluşan anahtar kelimelere reklam vererek çevrim içi arama motorlarında pazarlama ve tanıtım faaliyetinde bulunamayacaktır.

Veri kullanımı ve paylaşımı (Yönetmelik m.21): Orta, büyük ve çok büyük ölçekli ETAHS'ların **(i)** kamuya açık veriler hariç olmak üzere, ETHS veya alıcıdan elde ettiği verileri, yalnızca aracılık hizmetinin sunulması ve geliştirilmesi amacıyla kullanması, **(ii)** aracılık hizmetinden elde ettiği verileri, kendisinin ETHS olduğu durumda veya ekonomik bütünlük içinde bulunduğu ETHS'ler üzerinden diğer ETHS'lerle rekabet ederken kullanmaması, **(iii)** ETHS'nin ilgili maddede sayılan belirli verileri bedelsiz ve etkin şekilde taşımasına ve aracılık sözleşmesinin süresi içinde bu verilere erişim sağlamasına teknik imkân sunması beklenmektedir.

Pay Devri Bildirimi (Yönetmelik m.22): Orta, büyük ve çok büyük ölçekli ETAHS'lar ile orta, büyük ve çok büyük ölçekli ETHS'lerin borsada kayden izlenen payları hariç olmak üzere, şirket ortaklarının şirket içi yüzde beş ve katlarına ulaşan pay devir veya edinimlerini, bu oranlara ulaşılmasını sağlayan devrin veya edinimin pay defterine işlendiği tarihten itibaren bir ay içinde ETBİS'e bildirilmesi ve şirket kurması, kurulmuş şirketin paylarını devralması veya bu payları devretmesi hâlinde, kuruluşta kuruluşun ticaret siciline tescilinden, devirde ise devrin pay defterine işlendiği tarihten itibaren bir ay içinde bu işlemleri ETBİS'e bildirmesi hüküm altına alınmaktadır.

Bağımsız Denetim (Yönetmelik m.23): Orta, büyük ve çok büyük ölçekli ETAHS'lar ile orta, büyük ve çok büyük ölçekli ETHS'ler bakımından bağımsız denetime ilişkin birtakım yükümlülükler getirilmektedir.

Mevzuata Uygunluk Raporu Hazırlanması (Yönetmelik m.24): Orta, büyük ve çok

büyük ölçekli ETAHS, ETHS tarafından sağlanan içerikle ilgili olarak her yıl inceleme yapılmalı ve bu incelemeye ilişkin mevzuata uygunluk raporu hazırlayarak Bakanlık'a sunulmalıdır.

Ödeme Hizmeti Gerçekleştirmemesi (Yönetmelik m.25): Çok büyük ölçekli ETAHS'lar ve çok büyük ölçekli ETHS'ler için önemli kısıtlamalar öngörülmekte olup ETAHS'ın, elektronik ticaret ortamında ekonomik bütünlük içinde olduğu bankalar dahil olmak üzere herhangi bir ödeme hizmeti sağlayıcısı veya kredi hizmeti sağlayıcısı kullanamayacağı belirtilmektedir.

Posta ve Taşımacılık Hizmetleri (Yönetmelik m.26): Çok büyük ölçekli ETAHS, aracılık hizmeti sunduğu elektronik ticaret pazar yerindeki satışlar, kendisinin ETHS olarak yaptığı satışları ile elektronik ticaret dışındaki satışları hariç olmak üzere, eşya taşımacılığı, taşıma işleri organizatörlüğü ve posta hizmet sağlayıcılığı faaliyetlerinde bulunamayacaktır. Ekonomik bütünlük içinde bulunan ETAHS'ların net işlem hacimleri ile işlem sayıları toplamının çok büyük ölçekli ETAHS için öngörülen eşiklerin üzerinde olması hâlinde, bu ETAHS'ların her biri hakkında da bu düzenleme kıyasen uygulanacaktır.

İlan Hizmeti (Yönetmelik m.27): Çok büyük ölçekli ETAHS ve çok büyük ölçekli ETHS, mal veya hizmet ilanlarının yayımlanmasına elektronik ortam sağlaması hâlinde, aynı ortamda mal veya hizmet teminine yönelik sözleşme yapılmasına ya da sipariş verilmesine imkân sağlayamayacaktır. Bu hizmetlerin, kendisi veya ekonomik bütünlük içinde bulunduğu kişiler tarafından farklı elektronik ortamlarda verilmesi hâlinde ise bu ortamlar arasında erişim imkânı sunamayacak ve bunların tanıtımını yapamayacaktır.

6. REKLAM VE İNDİRİM BÜTÇESİ

Kanun'daki reklam bütçesine dair düzenlemelere paralel şekilde, Yönetmelik kapsamında reklam ve indirim olarak kabul edilen uygulamalar belirtilmekte ve bu kapsamda yapılan harcamalar düzenlenmektedir. Büyük ve çok büyük ölçekli ETAHS'lar ve büyük ve çok büyük ölçekli ETHS'ler için net işlem hacmi gibi gös-

tergelere göre reklam ve indirim bütçesi belirleme yükümlülüğü, bütçe hesabının yapılışına ve bütçenin kullanılmasına dair esaslar düzenlenmektedir. İlâveten, ETAHS'ın kendi menfaatine sonuç doğuracak şekilde ETHS'ye veya üçüncü kişilere reklam yaptırarak reklam bütçesini aşmasının Bakanlık'ı yanıltıcı işlem teşkil edeceği ifade edilerek ilgili cezalarının on katı olarak uygulanacağı düzenlenmektedir.

7. ELEKTRONİK TİCARET LİSANSI

Yönetmelik'in 30'uncu ve 31'inci maddesinde elektronik ticaret lisansı almakla yükümlü olan ETAHS'lar ve ETHS'ler için lisans başvuru süreci, başvurunun sonuçlandırılması, ödenecek lisans ücreti, parasal eşiklerin nasıl hesaplanacağı konuları düzenlenmekte olup bu düzenlemeler kapsamında bir takvim yılındaki net işlem hacmi 10 milyar Türk lirasının ve iptal ve iadeler hariç işlem sayısı 100 bin adedin üzerinde olan ETAHS, büyük ölçekli ve çok büyük ölçekli ETAHS ile orta, büyük ve çok büyük ölçekli olup toplam satış hasılatının yarısından fazlasını elektronik ticaret satışlarından elde eden ETHS'lerin Bakanlık'tan lisans almaları ve lisanslarını yenilemeleri koşulu hükme bağlanmaktadır.

8. BAKANLIK DENETİMİ

Yönetmelik ile Bakanlık, denetim yapmaya ve denetim sonuçlarını açıklamaya yetkili kılınmaktadır. Bu çerçevede, Bakanlıkça denetimle görevlendirilen personel, Yönetmelik kapsamında Bakanlık yetkisine giren hususlarla ilgili her türlü bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtları istemeye, bunları incelemeye ve örneklerini almaya, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olacak ve ilgililer istenilen bilgi, belge ve defterler ile elektronik kayıtlarını, bunların örneklerini noksansız ve gerçeğe uygun olarak vermek, yazılı ve sözlü bilgi taleplerini karşılamak ve gerekli yardım ve kolaylığı göstermekle yükümlü olacaklardır.

SONUÇ

Değişiklik Kanunu ve Yönetmelik ile getirilen yeni düzenlemeler kapsamında, elektro-

nik ticaretin düzenlenmesi amacıyla ETAHS ve ETHS yükümlülükleri detaylandırılmış olup elektronik ticarete haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır.

AB VE TÜRK VERİ KORUMA HUKUKU ÇERÇEVESİNDE VERİ SORUMLUSU VE VERİ İŞLEYEN HUKUKİ STATÜLERİNİN BELİRLENMESİ

Abdullah S. KÖŞGEROĞLU
Stj. Avukat

ÖZET

Veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statülerinin belirlenmesi, yürürlükteki veri koruma düzenlemeleri çerçevesinde tarafların sorumluluklarının tespiti ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun etkin şekilde uygulanması bakımından kritik bir öneme sahiptir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin Türk mevzuat düzenlemelerinde veri sorumlusu ve veri işleyen konseptleri kısaca tanımlanmış olup uygulamada anılan hukuki statülerin tespitinde yaşanan belirsizliklerin açıklığa kavuşturulması adına yetkili otorite tarafından yayımlanan muhtelif rehberler ve kararlar vasıtasıyla bazı kriterler ortaya konmuştur. İşbu makale kapsamında, ilgili düzenlemelerde belirlenen kriterlere karşın uygulamada devam eden tereddütlerin giderilmesi adına veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statüleri ile anılan hukuki statülerin tespitinde kullanılacak kriterler, Avrupa Birliği müktesebatı da göz önünde bulundurularak değerlendirilmiştir.

1 İşbu makale kapsamında Birleşik Krallık veri koruma düzenlemeleri, Avrupa Birliği müktesebatı kapsamında ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Veri Sorumlusu, Veri İşleyen, Kişisel Veri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Genel Veri Koruma Tüzüğü.

GİRİŞ

Kişisel veri işleme faaliyeti içeren hukuki ilişkilerin değerlendirilmesinde bahse konu veri işleme faaliyetini gerçekleştiren tarafların veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statülerinden hangisini haiz olduğunun tespit edilmesi veri koruma hukuku bakımından oldukça önemlidir. Modern ticari ilişkilerdeki değişimler, dış kaynak kullanımının giderek karmaşıklaşması ve firmaların bilişim sistemlerini merkezileştirme eğilimi gibi gelişmeler veri sorumlusu ve veri işleyenin somut olay özelinde belirlenmesini gittikçe zorlaştırmaktadır. Bununla beraber kişisel

veri işleme faaliyetine dahil olan tarafların hukuki statülerinin tespit edilmesi, ilgili veri koruma mevzuatınca veri sorumlusuna ve veri işleyene atfedilen hukuki yükümlülüklerin hangi aktörler tarafından üstlenileceğinin yazılı bir sözleşme ile açıklığa kavuşturulması, ilgili aktörlerin hukuki statülerine uygun olarak hareket etmesi ve ilgili kişilerin haklarını fiilen nasıl kullanacaklarının ortaya konması bakımından sahip olduğu önemi sürdürmektedir¹. İşbu çalışmada, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu² ("KVKK") ve Avrupa Birliği ("AB") Genel Veri Koruma Tüzüğü³ (*General Data Protection Regulation*) ("GDPR") hükümlerinin yanında ikincil mevzuat düzenlemeleri, rehberler ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu ("Kurul") kararları ışığında veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statülerinin belirlenmesine ilişkin ölçütler ele alınmıştır.

1 Ustaran, Eduardo ve Hogan Lovells, *European Data Protection Law and Practise*, International Association of Privacy Professionals, Portsmouth 2019, s. 113

2 7 Nisan 2016 tarih ve 29677 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Son Erişim Tarihi: 13 Ocak 2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6698.pdf>

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), OJ 2016 L 119/1, Son Erişim Tarihi: 13 Ocak 2023, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>

I. VERİ SORUMLUSU KAVRAMI VE VERİ SORUMLUSU HUKUKİ STATÜSÜNÜN BELİRLENMESİ

Veri sorumlusu kavramı KVKK kapsamında, “(i) kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, (ii) veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan, (iii) gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu doğrultuda örneğin, bir şirket bünyesinde yer alan iş birimlerinin veri sorumlusu olarak değerlendirilmesi mümkün olmamakla birlikte bir şirketler topluluğunu oluşturan her bir şirketin farklı tüzel kişiliğe sahip olması durumunda söz konusu şirketlerin her birinin ayrı ayrı veri sorumlusu olarak nitelendirilmesi mümkündür⁴. GDPR’de ise veri sorumlusu, “(i) yalnız başına veya başkalarıyla birlikte, (ii) kişisel verilerin işlenmesine ilişkin amaçları ve vasıtaları belirleyen, (iii) gerçek veya tüzel kişi, kamu kuruluşu, kurumu veya diğer herhangi bir organ” şeklinde tanımlanmış olup KVKK’dan farklı olarak veri sorumlusu kavramına hukuki kişilik bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir⁵. Böylece tüzel kişiliği bulunmayan bir kişi grubu, kuruluş, adi şirket ve apartman yönetimi dahi GDPR’ye göre veri sorumlusu sayılabilecektir.

Öte yandan, KVKK’da yer alan söz konusu sınırlama, Kurul’un 23/07/2019 tarihli ve 2019/225 sayılı kararında⁶ GDPR’ye atıf yapılarak yurt dışında yerleşik tüzel kişilerin Türkiye’deki şubelerinin ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirlemeleri ve veri

kayıt sisteminin kurulması ile yönetilmesinden sorumlu olmaları hâlinde yurt dışında yerleşik tüzel kişiden ayrı olarak Türkiye’de yerleşik veri sorumlusu olacaklarına yönelik yapılan değerlendirme ile genişletilmiştir. Paralel şekilde Kurul, 22/07/2020 tarihli ve 2020/560 sayılı kararı ile KVKK’nın veri sorumlusuna ilişkin getirdiği tanımın, hayatın olağan akışına uygunluğunun sağlanması ve pratikte ortaya çıkan sorunların çözülebilmesi adına geniş yorumlanması gerektiğine ve bu kapsamda her ne kadar tüzel kişiliği haiz olmasa da kural olarak apartman, site ve benzeri yapılar bakımından kat malikleri kurulunun veri sorumlusu hukuki statüsünde kabul edilebileceğine⁷ karar vermiştir. Dolayısıyla her ne kadar veri sorumlusu kavramı KVKK’da GDPR’ye kıyasla daha sınırlı bir şekilde tanımlanmış olsa da Kurul kararları ile ilgili kavramın uygulamada GDPR ile uyumlu hale getirildiği değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte KVKK ve GDPR kapsamında düzenlenen veri sorumlusu konseptleri arasındaki diğer bir fark, GDPR’nin 26’ncı maddesinde düzenlenen ve KVKK’da yer almayan “ortak veri sorumluluğu” (*joint controllership*)⁸ kavramıdır. GDPR kapsamında iki veya daha fazla veri sorumlusunun kişisel veri işleminin amaçlarına ve vasıtalarına birlikte karar vermeleri hâlinde ortak veri sorumluluğunun meydana geleceği düzenlenmiştir. KVKK’da açıkça düzenlenmemekle birlikte Kurul, 23/12/2021 tarihli ve 2021/1303 sayılı kararında⁹ ortak bir amacın varlığı ve kişisel verilerin işlenmesindeki temel amaçların birlikte belirlenmesi hâlinde

4 Kurul, “Kişisel Verilerin Korunması Kanununa İlişkin Uygulama Rehberi”, s.56, Son Erişim Tarihi: 23 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/41784a70-2bac-4e4a-830f-35c628468646.PDF>

5 European Data Protection Board, “Guidelines 07/2020 on the concepts of controller and processor in the GDPR”, Version 2.1, 7 Ocak 2021, s.10, Son Erişim Tarihi: 6 Ocak 2023, https://edpb.europa.eu/system/files/2021-07/eppb_guidelines_202007_controllerprocessor_final_en.pdf

6 Kurul, “Yurtdışında Yerleşik Tüzel kişilerin Türkiye’deki Şubeleri ile İrtibat Bürolarının Sicile Kayıt Yükümlülüğü Hakkındaki Görüş Talebi ile İlgili Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun 23/07/2019 Tarih ve 2019/225 Sayılı Karar Özeti”, Son Erişim Tarihi: 6 Ocak 2023, <https://kvkk.gov.tr/Icerik/5545/2019-225>

7 Kurul, “Site Yönetimlerine İlişkin 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ile 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu çerçevesinde Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun 22.07.2020 Tarihli ve 2020/560 Sayılı Kararı’nda Yer Alan Değerlendirmeler”, Son Erişim Tarihi 17 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6798/2020-560>

8 GDPR kapsamında ortak veri sorumluları için özel düzenlemelere yer verilmiş ve taraflar arasındaki ilişkinin çerçevesi çizilmiştir.

9 Kurul, “Araç kiralama programları yazılımcısı ve satıcısı firmalar tarafından, ilgili kişilerin verilerinin işlenmesi ve bu verilerin araç kiralama firmaları arasında paylaşılmasını sağlayan bir kara liste programı oluşturulması” hakkında Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun 23/12/2021 tarihli ve 2021/1303 sayılı Karar Özeti”, Son Erişim Tarihi: 13 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/7288/2021-1303>

ortak veri sorumluluğunun ortaya çıkabileceğine değinmiştir¹⁰. Ek olarak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin esasın ortak veri sorumluluğu bakımından da kıyasen uygulanabileceğini belirten görüşler de mevcuttur¹¹.

Kurul, pratikte ortaya çıkan belirsizliklerin giderilebilmesi adına 30/01/2020 tarihli ve 2020/71 sayılı kararı¹² ile veri sorumlusunun tespitinde kullanılmak üzere birtakım ilave kriterler belirlemiştir. Buna göre, "(i) kişisel verilerin toplanması ve toplama yöntemi, (ii) toplanacak kişisel veri türleri, (iii) hangi bireylerin kişisel verilerinin toplanacağı, (iv) kişisel verinin işlenmesine ve kimin işleyeceğine karar verme, (v) işleme faaliyetinin temel unsurlarına karar verme¹³, (vi) toplanan verilerin paylaşılıp paylaşılmayacağı, paylaşılacaksa kiminle paylaşılacağı, (vii) kişisel verilerin işlenmesinde üst düzeyde, herhangi bir emir ve talimat almadan karar verebilme, (viii) ilgili kişilerle doğrudan muhatap olma, (iv) kendi adına veri işleme faaliyetini yürütecek bir veri işleyen atama ve (v) işleme faaliyetinden menfaat sağlama" kriterlerinden çoğunu sağlayan taraf veri sorumlusu olarak değerlendirilebilecektir.

Birleşik Krallık Veri Koruma Otoritesi ("ICO") ise anılan kriterlere ek olarak, "(i) işleme faaliyetinden ticari bir kazanç veya başka bir fayda elde etme, (ii) işlemenin ilgili kişilerle imzalanan bir sözleşmenin sonucu olarak gerçekleştirilmesi, (iii) ilgili kişilerin işvereni olma, (iv) işleme sonucunda ilgili kişiler hakkında kararlar verme, (v) ilgili kişilerle doğrudan

bir ilişki içinde olma ve (vi) kendi adına verileri işlemesi için bir veri işleyen atama" kriterlerinden ne kadarı sağlanıyorsa veri sorumlusu hukuki statüsünü haiz olma ihtimâlinin bu oranda artacağını bir rehberinde belirtmiştir¹⁴. Öte yandan eğer fiilen herhangi bir taraf veri işlemenin amaçlarını ve vasıtalarını belirliyor ise, taraflarca akdedilen sözleşmede aksi kararlaştırılmış olsa dahi veri koruma hukuku bakımından söz konusu taraf veri sorumlusu olarak değerlendirilecektir. Benzer şekilde, ticari bir sözleşmede yalnızca "alt yüklenici" ifadesine atıf yapılması, ilgili tarafın doğrudan veri işleyen hukuki statüsünü haiz olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır¹⁵.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek AB gerek Türk mevzuat düzenlemeleri kapsamında veri sorumlusu hukuki statüsünün belirlenmesinde temel ölçüt, kişisel verilerin işleme amaçlarının ve vasıtalarının kim tarafından belirlendiğidir. Bu doğrultuda veri sorumlusu, esasen veri işlemenin 'neden' gerçekleştirileceğini ve söz konusu veri işleme amacına 'nasıl' ulaşılabileceğini belirleyen kişidir¹⁶. Genel itibarıyla veri sorumlusunun karar verme gücü ya ilgili mevzuattan ya da somut olay üzerindeki etkisinden kaynaklanmaktadır¹⁷. Bu noktada esasen veri işlemenin nasıl ve ne şekilde gerçekleştirileceği ve veriler üzerindeki hakimiyeti bakımından tarafların bağımsızlık derecesinin tespiti mühimdir¹⁸. Dolayısıyla her bir somut veri işleme faaliyeti bakımından tarafların hukuki statülerinin tespiti

¹⁰ Yukarıdaki kararda ayrıca, "(...) Bu tarz bir ortaklıkta veri işlemenin esaslarının belirlenebilmesi adına iki veri sorumlusu arasında söz konusu sürece ilişkin bir sözleşme yapılmasının sorumlulukların belirlenmesi (müşterek sorumluluk) açısından önem taşıdığı, aksi takdirde herkesin kusuru oranında ortaya çıkacak ihlallerden sorumlu olacağı" da ifade edilmiştir.

¹¹ Bekir GÜRSES, "AB ve Türk Hukukunda Kişisel Verilerin Korunması - Mevzuat Uyumuna Yönelik Bir Değerlendirme", Marmara Üniversitesi Avrupa Araştırmaları Enstitüsü Avrupa Birliği Hukuku Anabilim Dalı (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2019, s. 30

¹² Kurul, "Veri sorumlusu ve veri işleyenin tespitinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar ile aydınlatma yükümlülüğünün kim tarafından yerine getirileceğine ilişkin Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 30/01/2020 tarihli ve 2020/71 sayılı Karar Özeti", Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71>

¹³ Kurul, kararında işlemenin temel unsurlarını "(i) hangi kişisel verilerin toplanacağı, (ii) toplanan verilerin hangi amaçlarla kullanılacağı ve ne şekilde işleneceği, (iii) verilerin ne kadar süreyle saklanacağı, (iv) veri saklama politikasının ne şekilde olacağı, (v) verilere kimlerin erişme yetkisi olacağı ve (vi) alıcıların kim olacağı" olarak belirlemiştir.

¹⁴ ICO, "Guide to the GDPR", s. 11-12, Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, [guide-to-the-general-data-protection-regulation-gdpr-1-1.pdf](https://ico.org.uk/media/for-organisations/guide-to-the-general-data-protection-regulation-gdpr-1-1.pdf) (ico.org.uk)

¹⁵ European Data Protection Board, a.g.e., s.13

¹⁶ European Data Protection Board, a.g.e., s. 14

¹⁷ European Data Protection Board, a.g.e., s.11

¹⁸ ICO, "Controllers and Processors", s.10, Son Erişim Tarihi: 25 Ocak 2023, <https://ico.org.uk/media/for-organisations/guide-to-data-protection/guide-to-the-general-data-protection-regulation-gdpr/controllers-and-processors-1-0.pdf>

ayrı bir analiz yapılmasını gerektirmektedir¹⁹. Zira bir kuruluş eş zamanlı olarak bazı veri işleme faaliyetleri bakımından veri sorumlusu, diğer bazı veri işleme faaliyetleri bakımından ise veri işleyen hukuki statüsünü haiz olabilecektir.

2. VERİ İŞLEYEN KAVRAMI VE VERİ İŞLEYEN HUKUKİ STATÜSÜNÜN BELİRLENMESİ

Kişisel veri işleme faaliyetleri bakımından bir diğer önemli aktör olan veri işleyen ise KVKK'da "(i) veri sorumlusunun verdiği yetkiye dayanarak, (ii) onun adına kişisel verileri işleyen, (iii) gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmıştır. Veri işleyen kavramı GDPR'de de benzer şekilde "(i) veri sorumlusu adına, (ii) kişisel verileri işleyen, (iii) bir gerçek ya da tüzel kişi, kamu kuruluşu, kurumu veya diğer herhangi bir organ" olarak tanımlanmıştır. KVKK ve GDPR kapsamındaki söz konusu tanımlar incelendiğinde, genel itibarıyla söz konusu tanımlar örtüştüğü ve fakat KVKK'nın aksine GDPR tahtında veri işleyen gerçek veya tüzel kişi hukuki kişi türleriyle sınırlı olmadığı görülmektedir. Veri işleyen sıfatının kazanılabilmesi için veri işleyen, veri sorumlusunun idari yapısından ayrı bir hukuki varlığının olması, diğer bir ifadeyle veri sorumlusunun birimleri içerisinde bulunmaması ve veri sorumlusunun organizasyonu dışındaki üçüncü bir kişi olması gerekmektedir²⁰. Bu bakımdan örneğin, aynı şirketler topluluğuna mensup şirketlerden biri diğerinin veri işleyeni olabilecek ve fakat aynı tüzel kişi bünyesindeki bir iş birimi, diğer iş biriminin veri işleyeni olamayacaktır²¹.

Veri işleyen, veri sorumlusunun belirlediği amaç ve vasıtalar doğrultusunda veri işlemenin

daha ziyade teknik konuları ile sınırlı olarak faaliyetlerde bulunmaktadır²². Kurul, veri işleyeninin tespitinde "(i) kişisel veri işlemek için başkasından talimat alma, (ii) kişisel verilerin kişilerden toplanması sürecinde karar verme yetkisine sahip olmama, (iii) kişisel verilerin kullanım amaçlarını belirlememe, (iii) verilerin ne şekilde ifşa olabileceği ile kimlerin bu verilere erişebileceğine karar verme yetkisine sahip olmama, (iv) veri saklama sürecine karar verme yetkisine sahip olmama, (v) veri işlemenin sonuçlarından sorumlu olmama ve (vi) veri sorumlusu ile yapılacak sözleşme gibi yasal bağlayıcılığı olan anlaşmalar çerçevesinde veri sorumlusunun verdiği yetkiler çerçevesinde kişisel verilerin işlenmesine yönelik birtakım karar verme mekanizmalarına sahip olma" kriterlerinin değerlendirilmesini ve anılan kriterlerden çoğunun sağlanması hâlinde kişisel veri işleme faaliyetinin veri işleyen sıfatıyla yürütüldüğünü kabul etmektedir²³. ICO ise bu kriterlere ek olarak, "(i) veri işlemenin hukuki gerekçesine karar vermeme ve (ii) veri işlemenin sonuçları ile ilgilenmeme" hususlarının da veri işleyeninin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğini değerlendirmektedir²⁴.

Veri sorumlusu en uygun teknik ve organizasyonel yöntemlerin belirlenmesine ilişkin olarak kendisine yetki vermesi hâlinde veri işleyen, veri işleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından önemli ölçüde bir özerkliğe sahip olabilir ve veri sorumlusunun çıkarlarını en iyi şekilde sağlamak amacıyla veri işleme faaliyetlerinin temel olmayan öğelerine karar verebilir²⁵. Ancak bu konudaki karar verme yetkisi tek başına veri işleyeninin hukuki statüsünü etkilemeyecektir. Bu doğrultuda veri sorumlusu, veri işleyen ile akdedeceği bir kişisel veri iş-

19 European Data Protection Board, a.g.e., s.12

20 Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Veri Sorumlusu ve Veri İşleyen", s.1, Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/4195/Veri-Sorumlusu-ve-Veri-Isleyen>; Kurul, "İlgili kişinin cep telefonu numarasının kampanya adı altında bir dijital platform bayisi tarafından edinilmesi, işlenmesi ve rızası olmaksızın arama yapılması" hakkında Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 04/06/2021 tarih ve 2021/548 sayılı Karar Özeti", Son Erişim Tarihi: 13 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/7123/2021-548>

21 European Data Protection Board, a.g.e., s.26

22 Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Veri Sorumlusu ve Veri İşleyen", s. 2

23 Kurul, "Veri sorumlusu ve veri işleyeninin tespitinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar ile aydınlatma yükümlülüğünün kim tarafından yerine getirileceğine ilişkin Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 30/01/2020 tarihli ve 2020/71 sayılı Karar Özeti", Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71>

24 ICO, "Controllers and processors", s.2-3

25 Kurul, "Veri sorumlusu ve veri işleyeninin tespitinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar ile aydınlatma yükümlülüğünün kim tarafından yerine getirileceğine ilişkin Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 30/01/2020 tarihli ve 2020/71 sayılı Karar Özeti", Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71>; European Data Protection Board, a.g.e., s.26

leme sözleşmesiyle “(i) kişisel verilerin toplanması için hangi bilgi teknolojileri sistemlerinin veya diğer metotların kullanılacağı, (ii) kişisel verilerin hangi yöntemle saklanacağı, (iii) kişisel verilerin korunması için alınacak güvenlik önlemlerinin detayları, (iv) kişisel verilerin aktarımının hangi yöntemle yapılacağı, (v) kişisel verilerin saklanmasına ilişkin sürelerin doğru uygulanabilmesi için kullanılacak metot ve (vi) kişisel verilerin silinmesi, yok edilmesi ve anonim hâle getirilmesi yöntemleri” de dahil olmak üzere çeşitli hususlarda karar verme yetkisini veri işleyene bırakabilmektedir.²⁶ Ek olarak ICO, belirli kişilere ait kişisel verileri çekmek (*retrieval*) için kullanılan yöntemlerin takdirinin de veri işleyen tarafından yapılmasının kararlaştırılabileceğini değerlendirmektedir²⁷.

GDPR hükümleri uyarınca, veri işleyenin kendisinin takdirine bırakılan alanın dışına çıkarak kendi belirlediği amaç ve vasıtalarla kişisel veri işlemesi hâlinde söz konusu işleme faaliyeti bakımından veri sorumlusu statüsüne sahip olduğu kabul edilmektedir. Nitekim Kurul, taraflar arasındaki sözleşmede veri işleyen olarak belirlenen tarafın, veri sorumlusunun talimatı veya bilgisi dahilinde olmaksızın yürüttüğü işlemler nedeniyle veri sorumlusunun denetimi ve kontrolü altında kişisel veri işleme faaliyeti yürüttüğünden bahsedilemeyeceğini ve bu sebeple veri sorumlusu sıfatını haiz olduğunu ifade ederek gerekli teknik ve idari tedbirleri almamış olması nedeniyle kendisine idari para cezası uygulanmasına karar vermiştir²⁸.

SONUÇ

Bir kişisel veri işleme faaliyetinde özellikle mevzuatın belirlediği yükümlülüklerin hangi aktörler nezdinde doğacağına belirlenmesi veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statülerinin belirlenmesine bağlıdır. Bununla birlikte gelişen teknolojiyle birlikte geçmişe kıyasla çok daha karmaşık bir yapıya bürünen kişisel veri işleme faaliyetleri, veri sorumlularının ve veri

işleyenlerin tespitini zorlaştırmaktadır.

AB ve Türk veri koruma mevzuatları incelendiğinde veri sorumlusu ve veri işleyen tanımlarına ilişkin düzenlemelerin genel hatlarıyla paralel olduğu görülmektedir. Her iki mevzuat kapsamında da veri sorumlusu hukuki statüsünün tespiti bakımından işleminin amaç ve vasıtaları üzerinde kontrol gücüne sahip tarafın belirlenmesi gerekmektedir. Bu kontrol gücü mevzuatın veri sorumlusuna yüklediği bir görevden veya veri sorumlusunun somut olay üzerindeki etkisinden kaynaklanabilmektedir. Veri sorumlusu işleminin amaç ve vasıtalarını belirlerken onun organizasyonunun bir parçası olmayan veri işleyen de işleme faaliyetini veri sorumlusunun talimatlarına uygun şekilde teknik yönden idare etmektedir. Bunun yanında veri sorumlusu ile veri işleyen arasında akdedilecek bir sözleşme ile veri işleyene tali öneme sahip çeşitli hususlarda karar verme yetkisi verilebilmektedir.

Öte yandan GDPR'nin aksine KVKK'da veri sorumlusu ve veri işleyenin sadece gerçek veya tüzel kişi olabileceği düzenlenmiştir. Ancak Kurul kararları ile bu hususta getirilen istisnalar sonucunda tüzel kişiliği haiz olmayanların da her bir somut olay üzerinde yapılacak değerlendirmeye istinaden veri sorumlusu olarak kabul edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Benzer şekilde Türk veri koruma mevzuatında ortak veri sorumluluğu kavramına yer verilmemiş ancak yine Kurul kararları ile bu kavramın da Türk veri koruma mevzuatına tabi olarak yürütülen kişisel veri işleme faaliyetleri için uygulanabilir olduğuna yönelik bir görüş benimsenmiştir. Her ne kadar KVKK ve GDPR çerçevesinde veri sorumlusu ve veri işleyen hukuki statülerinin tespitindeki farklılıklar mevcut durumda ikincil mevzuat düzenlemeleri ile azaltılmışsa da KVKK'nın GDPR ile uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar kapsamında söz konusu farklılıkların yasal düzlemde de giderilmesi beklenmektedir.

²⁶ Kişisel Verileri Koruma Kurumu, “Veri Sorumlusu ve Veri İşleyen”, s. 3

²⁷ ICO, “Data controllers and data processors: what the difference is and what the governance implications are”, s.7 (paragraf 18), Son Erişim Tarihi: 13 Ocak 2023, <https://ico.org.uk/media/for-organisations/documents/1546/data-controllers-and-data-processors-dp-guidance.pdf>

²⁸ Kurul, “Kişisel Verileri Koruma Kurulu'nun 04/06/2021 tarih ve 2021/548 sayılı Kararı”, Son Erişim Tarihi: 11 Ocak 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6874/2020-71>

İŞYERİ DOSYALARINDA NAKİL İŞLEMLERİ

Emine Betül GÜMÜŞ
Müdür, Sosyal Güvenlik Hukuku

ÖZET

Bilindiği üzere sosyal güvenlik mevzuatında özel sektör işverenleri için işyeri nakli önem arz etmektedir. Bu minvalde, işverenin aynı il yahut başka bir ildeki adrese nakledilmesi durumunda uygulaması gereken farklı hususlar bulunmakta ancak bu hususların uygulanmasında işverenler için tereddütlü hususlar meydana gelebilmektedir. İşbu makalemizde, bahsi geçen hususlar çözümleniyor olacaktır.

Anahtar Kelimeler: İşyeri, Nakil, Sigortalı, Yönetmelik, Genelge, Sosyal Güvenlik Merkezi, Giriş-Çıkış.

GİRİŞ

İşverenler işyeri bildirgesini en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte, kuruma vermekle yükümlü tutulmuşlardır. İşyerinin nakil durumunda işverenin sigortalı için giriş-çıkış yapması ya da işyeri bildirgesi vermesi gibi durumlar karşımıza çıkabilmektedir.

Bu doğrultuda, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ("Yönetmelik"), 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ("5510 Sayılı Kanun") ve Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü'nün 2020/20 sayılı "İşveren İşlemleri Genelgesi"ndeki ("Genelge") hususları referans alarak konuya ilişkin detaylı açıklamalarımızı aşağıda dikkatinize sunmaktayız.

İŞLEMLER

Yönetmelik'te yer aldığı üzere, "sigortalı çalıştırılan bir işyerinin;

a) Faaliyette bulunduğu adresten başka bir ildeki adrese nakledilmesi hâlinde nakleden işverence; başka bir işverene devredilmesi hâlinde ise devralan işverence; nakil veya devir tarihini takip eden on gün içinde,

b) İşverenin ölümü ile işyerinin mirasçılara intikali hâlinde ise mirasçılarınca, ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde,

işyeri bildirgesi verilir.

İşyerinin aynı il içinde başka bir ünitenin görev

bölgesine nakledilmesi hâlinde işyeri bildirgesi verilmez. Ancak, nakil tarihini takip eden 10 gün içinde durum, işverence eski ve yeni üniteye bir yazı ile bildirilir. Yeni ünite, nakil bilgilerine dayanarak işverene işyeri sicil numarasını bildirir. Eski ünite bulunan işyeri dosyasındaki tescile esas bilgi ve belgelerin birer örneği yeni üniteye dosyasına konulur." hükmü amirdir.

İşyerinin gerek başka bir ildeki adrese nakledilmesi nedeniyle düzenlenen işyeri bildirgesine istinaden gerekse aynı il içinde olmakla birlikte başka bir ünitenin görev alanındaki adrese nakledilmesi nedeniyle yapılan yazılı bildirim üzerine yeni işyeri dosyası tescil edilir.

Genelge'de "İşyerin Nakli" başlıklı konusunda yer aldığı üzere:

Yeni tescil edilen işyeri dosyasından dolayı işverenlerce yeni e-sigorta kullanıcı kodu ve şifresi alınması icap etmekte olup gerekli işlemler yeni alınan e-sigorta şifresi ile yapılacaktır. İşyerinin nakli dolayısıyla yapılan tescil işleminin ardından işyeri sicil numarası değiştiğinden, nakil tarihi itibarıyla hizmet akdi devam eden sigortalılar için eski işyeri dosyasından sigortalı işten ayrılış bildirgesi, yeni işyeri dosyasından sigortalı işe giriş bildirgesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Aylık prim ve hizmet belgelerinin/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında, nakil tarihi itibarıyla hizmet akdi devam eden sigortalıların işyerinin nakle-

dildiği tarihten önceki sürelerle ilişkin hizmetleri ve kazançları eski işyeri dosyası için verilmiş olan e-Sigorta şifresi ile işyerinin nakledildiği tarihten sonraki sürelerle ilişkin hizmetleri ve kazançları ise yeni işyeri dosyası için verilmiş e-Sigorta şifresi ile bildirilecektir.

Örnek: (A) Ltd. Şti. unvanlı işyeri, Tekirdağ ilinden 14/5/2018 tarihi itibarıyla Edirne iline nakledilmiştir.

İşyerinin nakline ilişkin işyeri bildirgesi en geç 24/5/2018 (dahil) tarihine kadar Edirne Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü'ne verilecek,

2018/Mayıs ayına ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin düzenlenmesi sırasında, sigortalıların nakil tarihinden önceki 13 günlük hizmetlerinin eski e-Sigorta şifresi ile nakil tarihinden sonraki hizmetleri yeni e-Sigorta şifresi ile bildirilecek,

Hizmet akdi devam eden sigortalılar için eski işyeri dosyası üzerinden sigortalı işten ayrılış bildirgesi, yeni işyeri dosyası üzerinden sigortalı işe giriş bildirgesi düzenlenecek,

Yeni işyeri dosyasından dolayı 14/5/2018 tarihinden sonraki hizmetlere ilişkin aylık prim ve hizmet belgesinin düzenlenmesi sırasında ayın kalan gün sayısının 18 olduğu dikkate alınacaktır.

İşyerinin başka bir ünitenin görev alanına giren adrese nakledilmesi hâlinde, durum yeni ünite tarafından bildirim kendisine yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde eski işyeri dosyasının bulunduğu üniteye yazılı olarak bildirilecek ve yapılan bildirim üzerine eski işyeri dosyası Kanun kapsamından çıkartılacaktır.

Nakil İşlemlerinde İşe Giriş ve İşten Ayrılış İşlemleri

5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştıran işverenlerin, sigortalıları hizmet akdi sona ermeden kendilerine ait diğer bir işyerinde çalıştırmaları hâlinde işe giriş ve işten ayrılış bildirgesinin geç verilmesi nedeniyle idari para cezası uygulanmamaktadır. Bu durum, e-sigorta yoluyla verilen işe giriş bildirgelerinde "İstisnai Durum Bildirim Tablosu"nda "Naklen ve

hizmet akdi ilişkisi sona ermeden aynı işverenin kurumun aynı ya da başka sigorta/il sigorta müdürlüğüne tescil edilmiş diğer işyerinde çalışan sigortalı" seçeneği, işten ayrılış bildirgesinde ise işten ayrılış nedeni "16- Nakil" seçeneği işaretlenerek yapılmakta olup söz konusu programlara, aynı işverenin diğer bir işyeri olup olmadığının tespiti açısından gerçek kişi işverenler için T.C. kimlik numarası, tüzel kişi işverenler için vergi kimlik numarası kontrolü konulmuştur. Vergi kimlik numaraları aynı olan işyerleri arasında sigortalı nakil işlemleri arada gün boşluğu olmaksızın "16-Nakil" kodu ile gerçekleştirilmektedir.

Nakil durumunda sigortalıların; nakil gittiği aynı vergi kimlik numarasına sahip işyeri dosyasında yapılacak teşvik sorgulamasında, kişilerin yararlanabileceği tüm teşvikler için güncel işe giriş statüsü doğrultusunda tespit sağlanacağından, 6111 ve 7103 sayılı Kanunlar için gereken destek şartları sağlayamayacaklardır.

Yeni dosya tescil edilmesi ve sicil numarası değişmesi durumunda teşvikli kişiler, yeni dosyaya nakledileceği için teşviklerini kaybetmemek adına bir dilekçe ile bağlı buldukları kuruma başvuruda bulunmalıdır.

Öte yandan Ankara'da Rüzgarlı ve Ulucanlar Sosyal Güvenlik Merkezleri, Hatay'da Hatay Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü ve İskenderun Sosyal Güvenlik Merkezi, Mersin'de Mersin Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü ve Tarsus Sosyal Güvenlik Merkezi, İstanbul'da Bağcılar, Beşiktaş, Beyoğlu, Fatih, Gaziosmanpaşa, Kadıköy, Pendik, Küçükçekmece Sosyal Güvenlik Merkezleri ile Kocaeli'nde İzmit Sosyal Güvenlik Merkezi ve Gebze Sosyal Güvenlik Merkezi ile Türkiye genelindeki diğer sosyal güvenlik il müdürlükleri ana sosyal güvenlik merkezi olarak işlem görmektedirler. Yukarıda belirtilen sosyal güvenlik merkezleri ve sosyal güvenlik il müdürlükleri dışındaki sosyal güvenlik merkezleri de alt sosyal güvenlik merkezi olarak işlem görmektedirler.

Bu kapsamda il içinde yapılan işyeri nakilinde ana sosyal güvenlik merkezi (SGM) ve alt

sosyal güvenlik merkezi ayırımına göre yapılacak işlemler aşağıda 3 alt başlıkla açıklanmıştır.

1. İşyerinin aynı il içinde aynı ana sosyal güvenlik merkezine bağlı başka bir alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren adrese nakledilmesi

İşyerinin aynı il içinde aynı ana SGM'ye bağlı başka bir alt SGM'nin görev alanına nakledilmesi hâlinde dilekçe ile yapılacak başvuruya istinaden, işyeri dosyası, eski adresin bağlı bulunduğu alt SGM tarafından ana SGM'ye, ana SGM tarafından da yeni adresteki işyerinin bağlı bulunduğu alt SGM'ye transfer edilecektir. Bu doğrultuda nakil işlemi değil dosya transfer işlemi gerçekleştirilmektedir. Eski işyeri dosyasına ait sicil numarasının yalnızca ilçe kodu ve SGM numarası değiştirildiğinden nakil tarihinden sonraki işlemleri, eski işyeri dosyasından verilen e-Sigorta kullanıcı kodu ve şifresi ile yapılmaya devam edilecektir.

Mevcut sigortalılar için sigortalı işe giriş ve işten ayrılış bildirgesi verilmeyeceği gibi transfer işlemin yapıldığı ayda hizmet akdi devam eden sigortalılar için düzenlenecek olan aylık prim ve hizmet belgeleri/ muhtasar ve prim hizmet beyannameleri işyerinin hangi tarih itibarıyla nakledildiği üzerinde durulmaksızın 30 gün üzerinden düzenlenerek tek bildirge/beyanname hâlinde Kurum'a gönderilebilecektir.

Örnek: İşyeri 15/5/2018 tarihinde, Gölbaşı SGM'nin görev alanına giren adresten Çankaya SGM'nin görev alanına giren bir adrese nakleden bir işveren tarafından,

- Hem Gölbaşı SGM' ye, hem de Çankaya SGM'ye dilekçe ile başvurulacak,
- Gölbaşı SGM tarafından işyeri dosyası ana SGM olan Ulucanlar SGM'ye, Ulucanlar SGM tarafından da Çankaya SGM' ye transfer edilecek,
- İşyerinde çalışan sigortalıların hizmetleri ve kazançları mevcut e-Sigorta kullanıcı kodu ve şifresi ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na gönderilecektir.

2. İşyerinin aynı il içinde ve aynı alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren başka bir adrese nakledilmesi

İşyerinin aynı ünitenin görev alanına giren başka bir adrese nakledilmesi hâlinde, yeni adres, işyerinin nakledildiği tarihten itibaren 10 gün içinde işyerinin işlem gördüğü üniteye yazı ile bildirilecektir. Bu durumda yeni işyeri dosyası tescil edilmeyecek, işyeri dosyası için herhangi bir transfer işlemi yapılmayacak, sadece işyerinin adresi güncellenecektir. Söz konusu durumda e-sigorta kullanıcı kodu ve şifresi alınmasına gerek olmadığı gibi hizmet akdi devam eden sigortalılar yönünden sigortalı işten ayrılış ve işe giriş bildirgesi düzenlenmesi de gerek bulunmayacaktır.

3. İşyerinin aynı il içinde farklı ana sosyal güvenlik merkezine bağlı, başka bir alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren adrese nakledilmesi

İşyerinin aynı il içinde farklı ana SGM'ye bağlı, başka bir alt SGM'nin görev alanına giren bir adrese nakledilmesi hâlinde, 10 günlük süre içinde ve dilekçe ile yapılacak başvuruya istinaden yeni adresteki işyerinin bağlı bulunduğu alt SGM tarafından, nakil dolayısıyla yeni bir işyeri dosyası tescil edilecektir.

Yeni tescil edilen işyeri dosyasından dolayı yeni bir e-Sigorta kullanıcı kodu ve şifresi alınması ve nakil tarihi itibarıyla hizmet akdi devam eden sigortalılar için eski işyeri dosyasından sigortalı işten ayrılış bildirgesi, yeni işyeri dosyasından sigortalı işe giriş bildirgesi düzenlenmesi icap etmektedir.

Bu durumda, aylık prim ve hizmet belgelerinin düzenlenmesi sırasında, nakil tarihi itibarıyla hizmet akdi devam eden sigortalıların işyerinin nakledildiği tarihten önceki sürelerle ilişkin hizmetlerinin ve kazançlarının eski işyeri dosyası için verilmiş olan e-Sigorta şifresi ile işyerinin nakledildiği tarihten sonraki sürelerle ilişkin hizmetlerinin ve kazançlarının ise yeni işyeri dosyası için verilmiş e-Sigorta şifresi ile bildirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda, işyerinin aynı il yahut başka bir ildeki adrese nakledilmesi durumunda işverenin uygulaması gereken hususlar değişkenlik gösterebilmektedir. Sosyal güvenlik mevzuatında işyeri nakli ile tescili önem arz etmektedir. İşyerinin faaliyette bulunduğu ilden başka bir ilde nakledilmesi hâlinde, işyeri bildirgesinin, işyerinin nakledildiği adresin bağlı bulunduğu üniteye, en geç işyerinin nakledildiği tarihi takip eden on gün içinde verilmesi gerekmektedir. Aynı il içinde nakil olması durumunda işyerinin aynı il içinde aynı ana sosyal güvenlik merkezine bağlı başka bir alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren adrese nakledilmesi, işyerinin aynı il içinde ve aynı alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren başka bir adrese nakledilmesi ve işyerinin aynı il içinde farklı ana sosyal güvenlik merkezine bağlı, başka bir alt sosyal güvenlik merkezinin görev alanına giren adrese nakledilmesinde yapılacak işlemlere ilişkin üç farklı düzenleme bulunmaktadır. Bu bildirimlerin mevzuatta belirtilen açıklamalara uygun yapılmaması hâlinde işverenlere idari para cezası gündeme geliyor olacaktır.

TÜRKİYE'DE ÇALIŞMA İZİN SÜRECİ

İpek YEDİEVİLİ

Müdür Yardımcısı, Sosyal Güvenlik Hukuku

ÖZET

“Yabancı” kavramı farklı hukuk sistemlerinde çeşitlenen yaklaşımlar barındırmakta ve bu doğrultuda değişik nitelikler kazanabilmektedir. Yabancı kategorisi içerisinde birçok alt dal bulunmakta olup bu kategorilerin Türk hukuk sisteminde değerlendirilmesi yer yer uluslararası hukuk düzeninden farklılıklar gösterebilmektedir.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de yabancıların çalışması çeşitli prosedürlere tabiidir. Özellikle 2003 yılında 4817 Sayılı Kanun (mülga) ile yapılan düzenlemelerle sistemli hâle getirilen yabancıların çalışma izinleri hâlen bu kanunda geçerli olan maddelere binaen, istisnai durumlar hariç olmak üzere, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilmektedir.

2022 yılında ise bu konuda yenilik ve iyileştirmeler getirilmesi amacıyla 6735 Sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu kapsamında yapılan düzenlemeleri içeren Uluslararası İşgücü Kanunu Uygulama Yönetmeliği 02.02.2022 tarih ve 31738 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İşbu makalede, yapılan düzenlemeler doğrultusunda, Türk hukuku ekseninde yabancıların çalışma izin prosedürleri irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Çalışma İzni, Yabancı, 6735 Sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı.

GİRİŞ

Yabancıların hakları, uluslararası hukukun en temel konularından biri olarak kabul görmektedir. Yabancılara tanınan haklar uluslararası arenada ülkeden ülkeye değişiklikler göstermekle birlikte genelde temel hak ve özgürlükler hem vatandaşlara hem de yabancılara eşit biçimde tanınmaktadır. Bununla beraber çalışma hakkı gibi birtakım haklar, yabancı kişilere verilmekle birlikte çoğunlukla önemli ölçüde kısıtlanmaktadır.

Yabancıların çalışma izinleri rejimi, yabancıların çalışma hak ve özgürlüklerinin hangi metotlar çerçevesinde ve nasıl kullanılabileceğini gösteren ve bu açıdan, çalışma hak ve özgürlüğünün hayata geçirilmesini temin eden önemli bir araçtır. Yabancıların çalışmasına izin verilmesi bir hak olarak öngörülmekle birlikte direkt yabancı

yatırımları arttırmak ve yabancı kaçak işçiliği azaltmak amaçlı olarak da düşünülmektedir.

6735 Sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu’nun 6. maddesi ve Uluslararası İşgücü Uygulama Yönetmeliği’nin 12. maddesinde belirtildiği üzere Türkiye’de çalışacak yabancılarla ilgili olarak çalışmaya başlamadan önce çalışma izni alınması zorunludur. Türkiye Cumhuriyeti’nde yabancılara çalışma izni **Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı** (“ÇSGB”) tarafından verilir. Bu Kanun kapsamında yer alan yabancıların ise, çalışma izni olmaksızın Türkiye’de çalışmaları veya çalıştırılmaları yasak olup diğer kanunlarda ya da Türkiye’nin taraf olduğu ikili veya çok taraflı anlaşmalar veya uluslararası sözleşmelerde çalışma izni almadan çalışabileceği belirtilen yabancılar, bu Kanun’a göre çalışma izni almadan çalışabilir veya çalıştırılabilirler.

Çalışma İzni

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca resmî bir belge şeklinde düzenlenen ve

geçerlilik süresi içinde yabancıya Türkiye’de çalışma ve ikâmet hakkı veren izin belgesidir. 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu’na göre, yabancıların Türkiye’de bağımlı veya bağımsız çalışmaya başlamadan önce (*Kanunlarda veya Türkiye’nin taraf olduğu ikili veya çok taraflı anlaşmalar veya uluslararası sözleşmelerde çalışma izni almadan çalışabileceği belirtilen yabancılar çalışma izni almadan çalışabilirler. Bu kapsamdaki yabancıların Türkiye’de çalışmaya başlamaları yabancı çalışmaya başlamadan en geç bir gün önce ve çalışmalarının sona ermesi bu tarihten itibaren en geç on beş gün içinde Bakanlığa bildirilir*) izin alması gerekmektedir. Ülke menfaatlerinin gerekli kıldığı hâllerde veya mücbir nedenlere bağlı olarak, çalışmaya başlamadan önce ilgili makama bilgi vermek koşuluyla, çalışma süresi bir ayı geçmemek ve Bakanlık onayı alınmak suretiyle çalışma izni işe başladıktan sonra da verilebilir. Milli güvenlik kapsamında faaliyet gösteren kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilen yabancılar için ise, çalışma izni ve bildirim hükümleri uygulanmamaktadır.

Doğumla Türk vatandaşı olup da İçişleri Bakanlığından çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybedenler ve üçüncü dereceye kadar olan altsoylarından Mavi Kart sahibi olanlar veya Mavi Kart Kütüğüne kaydı olduğunu belgeleyenler Türkiye’de çalışma izni almadan çalışabilmektedir.

Çalışma izni başvuruları yetkili Kurum aracılığı ile de yürütülebileceği gibi yurt içinde doğrudan Bakanlığa, yurt dışında ise yabancıların vatandaşı olduğu veya yasal olarak bulunduğu ülkedeki Türkiye Cumhuriyeti büyükelçilikleri veya başkonsolosluklarına yapılmaktadır.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına yapılacak başvuruların elektronik ortamda yapılması gerekmektedir birlikte sistem üzerinden onaylanarak tamamlanan çalışma izni başvuruları için Bakanlığa ayrıca kağıt ortamında bir evrak gönderilmemektedir.

Usulüne uygun olarak tamamlanan başvuruların değerlendirilmesi, bilgi ve belgelerin tam olması kaydıyla otuz gün içinde tamamlanmaktadır. Otuz günlük süre başvurunun sistem

üzerinden tamamlandığı veya ek bilgi ve belge talebi olması hâlinde talep edilen bilgi ve belgelerin sistem üzerinden yüklendiği tarihten itibaren başlamaktadır.

Çalışma İzni Verilmesi ve Yükümlülükler

Çalışma izin başvurusunun olumlu değerlendirilmesi hâlinde, yabancıya çalışma izni verilmektedir. Yurt içinden yapılan başvurular da yabancıların, çalışma izninin başlangıç tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili mevzuat kapsamında yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle çalışmaya başlaması zorunludur.

Yurt dışından yapılan başvurularda ise, yabancıların yurda giriş tarihinden itibaren bir ay içerisinde ve her hâlükârda çalışma izninin başlangıç tarihinden itibaren altı ay içerisinde ilgili mevzuat kapsamında yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle çalışmaya başlaması zorunludur.

Çalışma izin belgesinin işverene tebliğ tarihi ile çalışma izni başlangıç tarihinin farklı olması hâlinde çalışma izin belgesinin işverene tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan bildirimler süresinde yapılmış sayılmaktadır.

Çalışma İzni Başvurusunda Eksik Evrak Hususu

Başvuruda eksik bilgi veya belgelerin olması hâlinde, bu eksiklikler tamamlanıncaya kadar başvurunun değerlendirilmesi ertelenmektedir. Erteleme süresi, bilgi veya belge eksikliklerinin tamamlanmasını geciktiren mücbir bir sebebin varlığının resmî bir makamdan belgelendirildiği hâller dışında otuz günü aşamamakta ve erteleme süresi sonunda eksiklikleri tamamlanmayan başvurular reddedilmektedir.

Çalışma İzni Reddi

Çalışma izni başvurusunun değerlendirilmesi neticesinde, Uluslararası İşgücü Kanunu Uygulama Yönetmeliği uyarınca belirlenen aşağıda belirtilen hükümlere uyulmaması hâlinde Bakanlıkça ret verilmektedir.

1. Uluslararası işgücü politikasına uygun olmayan,
2. Sahte veya yanıltıcı bilgi ve belgelerle yapıldığı tespit edilen,
3. Yabancı istihdam edilmesine ilişkin gerekçesi yeterli görülmeyen,
4. Özel kanunlarda Türk vatandaşlarına hasredilen iş ve meslekler için yapılan,
5. Gerekli nitelik ve uzmanlığı taşımadığı anlaşılan yabancılara ilişkin olan,
6. Genel Müdürlükçe belirlenen değerlendirme kriterlerini karşılamayan,
7. Türkiye'ye girmelerine izin verilmeyecek, vize verilmeyecek veya sınır dışı etme kararı alınmış yabancılardan olduğu İçişleri Bakanlığınca bildirilen yabancılara ilişkin olan,
8. Milli güvenlik, kamu düzeni veya kamu sağlığı açısından Türkiye'de çalışmasında sakınca görülen yabancılara ilişkin olan,
9. Dışişleri Bakanlığının uygun görüşü olması durumu hariç, Türkiye Cumhuriyeti'nin tanımadığı veya diplomatik ilişkisinin bulunmadığı ülke vatandaşları için yapılan,
10. 17. maddenin ikinci fıkrası uyarınca ("*Çalışma izni başvurusunun çalışma vize başvurusundan itibaren otuz gün içinde sistem üzerinden işveren tarafından onaylanarak tamamlanması zorunludur.*") süresi içerisinde tamamlanmayan, 19. maddenin ikinci fıkrası uyarınca ("*Bilgi veya belge eksikliklerinin tamamlanması, mücbir bir sebebin varlığının resmî bir makamdan belgelendirildiği hâller dışında otuz günü aşamaz. Otuz günlük süre bilgi ve belge talebinin yapıldığı tarihten itibaren başlar.*") süresi içerisinde eksiklikleri giderilmeyen ve 27. maddenin birinci fıkrası ("*Çalışma izni süre uzatma başvurusu, çalışma izni süresinin dolmasına altmış gün kalmasından itibaren ve her hâlükârda çalışma izni süresi dolmadan sistem üzerinden yapılır.*") uyarınca süresi içinde uzatma başvurusu yapılmayan,
11. 19. maddenin birinci fıkrası ("*Başvuruda eksik bilgi veya belgelerin tespit edilmesi hâlinde başvurunun değerlendirilmesi ertelenir. Eksikliklerin tamamlanması için başvuru sahibinden sistem üzerinden ve elektronik tebligat adresi aracılığıyla bilgi veya belge talep edilir.*") kapsamında ek bilgi veya belge talebinin gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı,
12. 48. maddenin birinci fıkrasının (ö) bendi kapsamında ("*Yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik ve konsüler temsilciliklerinde diplomatik kadro üyesi, konsolosluk memuru, idari ve teknik kadro üyesi ve konsolosluk hizmetlisi, Türkiye'deki uluslararası kuruluşlarda uluslararası memur ve idari ve teknik personel olarak görev yapan kişilerin özel hizmetinde çalışan yabancılar iş veya hizmet sözleşmeleri süresince çalışma izni muafiyeti kapsamında değerlendirilir.*") çalışma izni muafiyeti olarak çalışan yabancılardan yurt içinden aynı statüde olmayan bir işverene bağlı çalışmak üzere yaptıkları,
13. Çalışma izni harcı ve değerli kâğıt bedeli yatırılması bildirim tarihinden itibaren otuz gün içerisinde harç ve değerli kâğıt bedeli yatırılmayan,
14. Kanun ve bu Yönetmelik'te düzenlenen hükümlere aykırı olarak yapılan

Çalışma İzni Türleri

Çalışma izinleri üç temel başlık altında ele alınmakta; süreli çalışma izni, bağımsız çalışma izni ve süresiz çalışma izni bir işverene bağlı olmaksızın yabancı adına düzenlenmektedir.

1. Süreli Çalışma İzni

Çalışma izin başvurusunun olumlu değerlendirilmesi hâlinde yabancıya, iş veya hizmet sözleşmesinin süresini aşmamak koşuluyla, gerçek veya tüzel kişiye ya da kamu kurum veya kuruluşuna ait belirli bir işyerinde veya bunların aynı işkolundaki işyerlerinde belirli bir işte çalışmak şartıyla ilk başvuruda en çok bir yıl geçerli süreli çalışma izni verilmektedir. Yapılacak çalışma izni uzatma başvurusunun olumlu değerlendirilmesi hâlinde yabancıya aynı işverene bağlı olarak ilk uzatma başvurusunda en çok iki yıl, sonraki uzatma başvurularında ise en çok üç yıla kadar çalışma izni verilmektedir. Farklı bir işverene bağlı çalışmak üzere süre uzatma başvurusu yapılması hâlinde ise bu başvuru, ilk başvuru usul ve esaslarına tabi tutulmaktadır.

2. Süresiz Çalışma İzni

Türkiye’de uzun dönem ikamet izni veya en az sekiz yıl kanuni çalışma izni olan yabancılar süresiz çalışma iznine başvurabilir. Ancak yabancıların başvuru şartlarını taşıması, süresiz çalışma izni verilmesi hususunda yabancıya mutlak hak sağlamamaktadır.

Süresiz çalışma izni, ilgili mevzuat hükümlerine uyulması ve yeni işyerinde çalışmaya başlamadan en geç on gün önce Bakanlığa bildirim yapılması kaydıyla yabancıya bağımsız veya bir ya da birden fazla işverene bağlı olarak çalışma hakkı vermektedir.

Süresiz çalışma izni olan yabancı, uzun dönem ikâmet izninin sağladığı tüm haklardan yararlanmaktadır. Özel kanunlardaki düzenlemeler hariç, sosyal güvenliğe ilişkin kazanılmış hakları saklı kalmak ve bu hakların kullanımında ilgili mevzuat hükümlerine tabi olmak şartıyla, Türk vatandaşlarına tanınan haklardan yararlanmaktadır. Süresiz çalışma izni olan yabancıların seçme, seçilme ve kamu görevlerine girme hakkı ile askerlik hizmeti yapma yükümlülüğü yoktur.

Süresiz çalışma izni belgeleri çalışma izni başlangıç tarihi itibarıyla her beş yılın sonunda yenilenmektedir. Belge yenileme başvurusu süresiz çalışma izni başlangıç tarihinden itibaren beş yıllık sürenin dolmasından önceki altı ay içerisinde ve her hâlükârda süre dolmadan yapılmaktadır.

3. Bağımsız Çalışma İzni

Bağımsız çalışma izni kapsamında belirlenen gruplar:

- Genel Müdürlükçe belirlenecek profesyonel meslek mensupları,
- Türkiye’de gerçekleştireceği faaliyetleri, Uluslararası İşgücü Kanunu Uygulama Yönetmeliği’nin 48’inci maddesi kapsamında öngörülen süreleri aşacak şekilde hizmet sunumunda bulunacak bağımsız veya yurt dışında kurulu bir işverene bağlı çalışan sınır ötesi hizmet sunucuları,

- 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre kurulmuş olan;
 - Limited şirketlerin şirket ortağı olan müdürü,
 - Anonim şirketlerin şirket ortağı olan yönetim kurulu üyesi,
 - Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yönetici olan komandite ortağı olan yabancılarıdır.

Bağımsız çalışma izni, bu maddede yer alan süre sınırlamalarına tabi olmaksızın süreli olarak düzenlenmektedir.

Genel Müdürlükçe belirlenecek profesyonel meslek mensuplarından bağımsız çalışma izni olanlar, mesleğiyle uyumlu olmayan işleri yapamazlar. Bu kişilere, ilgili mevzuat hükümlerine uyulması ve sistem üzerinden başvuru yapılması kaydıyla birden fazla işyerinde çalışma hakkı verilebilmektedir.

Bağımsız çalışma izni başvurularının uluslararası işgücü politikası doğrultusunda değerlendirilmesinde, yabancıların; eğitim düzeyi, mesleki deneyimi, bilim ve teknolojiye katkısı, Türkiye’deki faaliyetinin veya yatırımının ülke ekonomisine ve istihdama etkisi, yabancı şirket ortağı ise sermaye payı ve diğer benzeri hususlar dikkate alınmaktadır.

Turkuaz Kart

Uluslararası işgücü politikası doğrultusunda; eğitim düzeyi, mesleki deneyimi, bilim ve teknolojiye katkısı, Türkiye’deki faaliyetinin veya yatırımının ülke ekonomisine ve istihdama etkisi ile Uluslararası İşgücü Politikası Danışma Kurulu önerileri ve Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara göre başvurusu uygun görülen yabancılar Turkuaz Kart verilmektedir.

Turkuaz Kart, ilk üç yılı geçiş süresi olmak kaydıyla verilmektedir. Bakanlık, geçiş süresi içinde işveren veya yabancından yürütülen faaliyetlere ilişkin bilgi ve belge talep edebilmektedir. Geçiş süresi içinde 15’inci madde uyarınca iptal edilmeyen (“*Turkuaz Kart sahibi olması hâlinde yurt dışında kalış süresinin Bakanlıkça belirlenen*”

süreyi aşması, durumlarında iptal edilir.”) Turkuaz Kartta yer alan geçiş süresi kaydı, yabancıların başvurusu hâlinde kaldırılmakta ve süresiz Turkuaz Kart verilmektedir. Bu başvuru, geçiş süresinin dolmasına yüz seksen gün kalmadığından itibaren, her durumda geçiş süresi dolmadan yapılmaktadır. Bu süre dolduktan sonra geçiş süresi kaydının kaldırılmasına ilişkin yapılan başvuru reddedilmekte ve Turkuaz Kart geçersiz hâle gelmektedir.

Turkuaz Kart sahibi yabancıların, mevzuat hükümlerine göre eş ve bakmakla yükümlü olduğu çocuklarına Turkuaz Kart sahibi yakını olduğunu gösteren ve ikamet izni yerine geçen belge verilmektedir.

Turkuaz Kart sahibi yabancı, süresiz çalışma izninin sağladığı haklardan yararlanabilmektedir.

Turkuaz Kart uygulamasında; akademik alanda uluslararası kabul görmüş çalışmalarını bulunanlar ile bilim, sanayi ve teknolojide ülkemiz bakımından stratejik kabul edilen bir alanda öne çıkmış olanlar ya da ihracat, istihdam veya yatırım kapasitesi olarak ulusal ekonomiye önemli katkı sağlayan ya da sağlaması öngörülenler nitelikli yabancı olarak değerlendirilmektedir.

Geçici koruma sağlanan yabancılarla ise, bu madde hükümleri uygulanmamaktadır.

Çalışma İzninde İstisnalar

Bakanlıkça belirlenen uluslararası işgücü politikasına uygun olarak kümelenen yabancılarla; çalışma izin başvuru, değerlendirme ve ret süreçleri ayırım göstermekte ve çalışma izin süresi, yetkili mercilerin görüş talebi veya uzatma başvuru isteminde bulunamama gibi çeşitli istisnalar tanınabilmektedir.

Belirli Süreli Projelerde İstihdam Edilecek Yabancılar, Türk Soylu Yabancılar, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) ve Avrupa Birliği Üyesi Ülke Vatandaşları, Türk Vatandaşı İle Evli Olan Yabancılar, Yabancı Devletlerin ve Uluslararası Kuruluşların Türkiye'deki Temsilciliklerinde Diplomatik Dokunulmazlığı Ol-

madan Çalışan Yabancılar, Bilimsel, Kültürel, Sanatsal Veya Sportif Başarısı İle Uluslararası Düzeyde Temayüz Etmiş Yabancılar, Yabancı Öğretim Elemanları, Ar-Ge, Yenilik Veya Tasarım Personeli Olarak Çalışacak Yabancılar, Kültür ve Turizm Bakanlığında Çalışacak Yabancı Uzmanlar, Yabancı Mühendis ve Mimarlar, Yabancı Öğrenciler, Dış İşleri Bakanlığınca Bildirilecek Çalışma İzni Başvuruları ve Sınır Ötesi Hizmet Sunucuları bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Çalışma İzni Olmaksızın Çalışan/Çalıştırılan Yabancılarla İlişkin İdari Para Cezaları

6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu uyarınca izinsiz çalıştırılan her bir yabancı için 2022 yılında işverenlere uygulanan idari para cezası 16.066 TL iken, 24.11.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 542 sıra numaralı VUK genel tebliği gereğince %122,93 olan yenden değerlendirme oranında artırılarak 2023 yılı için idari para cezaları;

- Çalışma izni bulunmayan yabancıyı çalıştıran işverenlere her bir yabancı için **35.815 TL**
- Çalışma izni olmaksızın bağımlı çalışan yabancıya **6.423 TL** iken **14.318 TL**
- Çalışma izni olmaksızın bağımsız çalışan yabancıya **12.854 TL** iken **28.655 TL**

olarak belirlenmiştir.

6735 sayılı Kanun'un 23. maddesi uyarınca; yukarıda sayılan fiillerin tekrarı hâlinde idari para cezaları bir kat artırılarak uygulanmaktadır.

Çalışma izni bulunmadan çalıştığı tespit edilen yabancılar sınır dışı edilmek üzere İçişleri Bakanlığına bildirilir.

İşveren veya işveren vekili, çalışma izni bulunmayan yabancıların ve varsa eş ve çocuklarının konaklama giderlerini, ülkelerine dönmeleri için gerekli masrafları ve gerektiğinde sağlık harcamalarını karşılamak zorundadır. Bu gider, masraf ve harcamaların Göç İdaresi Genel Müdürlüğü bütçesinden karşılanması hâlinde, bu madde gereğince ödenen tutarlar, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca işveren veya işveren vekilinden tahsil edilir.

SONUÇ

Türkiye’de olduğu gibi dünyada birçok ülkede de yabancı çalışanlar için ilgili ülke vatandaşlarından ayrı olarak talep edilen ve değerlendirilmeye tabi tutulan kriterler bulunmaktadır. Burada global olarak önem arz eden husus yabancı istihdamın gereksinimi ve katkılarıdır.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının en son yayımladığı 2021 yılı istatistiklerine bakıldığında; 2011 yılında 17.466, 2021 yılında ise 168.103 çalışma izni alınmıştır. Mevzuat ile düzenlenen izin prosedürleri ve çalışma hayatına yönelik gerçekleştirilen denetimler ile Türkiye’nin jeopolitik konumu nedeniyle aldığı göç dolayısıyla oluşan kayıt dışı istihdamın önüne geçilmesi amaçlanmakta, bu minvalde işverenlere de caydırıcı yaptırımlar uygulanmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu’nda, Türk vatandaşlığı bulunan işçiler ile yabancı işçiler arasında bir ayırım yapılmamakta, bu kapsamda çalışma izni veya muafiyeti almış bir yabancının İş Kanunu’nun 4. maddesine tabi istisnalar¹ hariç tutularak, İş Kanunu’na binaen çalışması mümkün tutulmaktadır. Anayasa’da belirlenen birçok madde ile de çalışma hürriyeti açısından yabancı ve Türk vatandaşları arasında herhangi

¹ Aşağıda belirtilen işlerde ve iş ilişkilerinde bu Kanun hükümleri uygulanmaz;

- a) Deniz ve hava taşıma işlerinde,
 - b) 50’den az işçi çalıştırılan (50 dahil) tarım ve orman işlerinin yapıldığı işyerlerinde veya işletmelerinde,
 - c) Aile ekonomisi sınırları içinde kalan tarımla ilgili her çeşit yapı işleri,
 - d) Bir ailenin üyeleri ve 3. Dereceye kadar (3. Derece dahil) hısımları arasında dışardan başka biri katılmayarak evlerde ve el sanatlarının yapıldığı işlerde,
 - e) Ev hizmetlerinde,
 - f) (...)4 çıraklar hakkında,(4)
 - g) Sporcular hakkında,
 - h) Rehabilite edilenler hakkında,
 - ı) 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanununun 2. maddesinin tarifine uygun üç kişinin çalıştığı işyerlerinde.
- Şu kadar ki;
- a) Kıyılarda veya liman ve iskelelerde gemilerden karaya ve karadan gemilere yapılan yükleme ve boşaltma işleri, b) Havacılığın bütün yer tesislerinde yürütülen işler,
 - c) Tarım sanatları ile tarım aletleri, makine ve parçalarının yapıldığı atölye ve fabrikalarda görülen işler,
 - d) Tarım işletmelerinde yapılan yapı işleri,
 - e) Halkın faydalanmasına açık veya işyerinin eklentisi durumunda olan park ve bahçe işleri,
 - f) Deniz İş Kanunu kapsamına girmeyen ve tarım işlerinden sayılmayan, denizlerde çalışan su ürünleri üreticileri ile ilgili işler
- Bu Kanun hükümlerine tabidir.

İŞ SÖZLEŞMESİ DEVAM EDERKEN YILLIK İZİN ÜCRETİNİN TALEP EDİLMESİ

Engin Enes CAN
Avukat

Fatma Nur KULLUKÇU
Stj. Avukat

ÖZET

Anayasada işçilerin dinlenme hakkı güvence altına alınmış ve bu bağlamda çalışma hayatının işçi ve işveren açısından sürdürülebilirliğini korumak amaçlanmıştır. İşçinin dinlenme hakkını kullanması ise, her bir yıllık çalışmasının karşılığında ücreti eksilmeksizin dinlendirilmesi, bir başka deyişle işçinin yıllık ücretli izne ayrılması ile mümkün kılınmıştır. İş ilişkisinin sona ermesiyle işçinin yıllık izin hakkı ücret alacağına dönüşecektir, zira iş ilişkisi sonlandıktan sonra artık işçinin yıllık izne ayrılması mümkün olmayacaktır. Ancak Türk iş hukuku mevzuatında yer alan yıllık izin hakkı, esasen bir ücret alacağı olarak değil işçinin iş ilişkisi devam ederken dinlenmesi ve iş hayatının işçinin ruh ve beden sağlığına zarar vermesinin engellenmesi amacıyla düzenlenmiştir. Bu bağlamda iş ilişkisinin sona ermesiyle muaccel olan bakiye yıllık izin sürelerine ilişkin ücretinin iş ilişkisinin devamında işçiye ödenmesi, iş ilişkisinin sonlanması süreçlerinde işveren aleyhine sonuçlara mahal verebilecektir. Bu çalışmada, işçinin iş sözleşmesi sona ermeden önce bakiye yıllık izin süresine ilişkin ücretinin işçiye ödenmesi ve bu durumun sonuçları, Yargıtay kararları ışığında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İşçinin Dinlenme Hakkı, Yıllık Ücretli İzin, Yıllık İznin Ücrete Dönüşmesi, Yıllık İzin Hakkı, Bakiye Yıllık İzin Alacağı.

GİRİŞ

İş ilişkisinin sonlanmasıyla, işçi, iş ilişkisinin devamı sırasında kullanmadığı yıllık izinleri karşılığında, bakiye yıllık izin alacağına hak kazanır. Bir başka deyişle işçinin kullanmadığı yıllık izinleri, iş ilişkisinin sonlanması ile ücret alacağına dönüşür. Nitekim yıllık izin hakkı, işçinin bir yıllık çalışmasının karşılığı sonucunda işçinin dinlenmesini ve iş gücünü kaybetmemesini ve bu doğrultuda iş akışının da zarar görmemesi sağlamak adına düzenlenmiştir. Ancak uygulamada gerek işçinin gerekse işverenin bu hakkı alelade bir ücret kalemi gibi görmesi nedeniyle bakiye yıllık izin sürelerine ilişkin ücretin iş ilişkisi sonlanmadan işçiye ödendiği görülmektedir. Bunun sonucunda ise hem işçinin mevzuatın öngördüğü ölçülerde dinlendirilmemesi, dinlendirilmeyen işçinin iş verimine katkısının düşmesi hem de işvere-

nin yaptığı ödemenin yükümlülüklerini sağlama anlamında yetersiz kalması gibi çok taraflı problemler ortaya çıkmaktadır.

1. İşçinin Yıllık Ücretli İzin Hakkı: Hukuki Niteliği ve Kapsamı

Çalışabilir konumdaki işçiye, belli bir çalışma süresini doldurarak yorulduğu kabulüyle, birbirini izleyen günler şeklinde, esasen bölünmeden ve ücretinden kesinti yapılmadan kullandırılan dinlenme hakkına, "yıllık ücretli izin" denir¹. Yıllık ücretli izin hakkı işçileri korumayı amaçlayan anayasal temel bir hak olup Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 49. ve 50. maddeleri işçilerin dinlenme hakkını güvence altına alarak işçilerin her yıl belirli bir süre için ücretinin ödenmesi suretiyle dinlendirilerek sağlığının korunmasını ve iş gücünün yenilenmesini sağlamayı amaçlamıştır². 4857 sayılı İş Kanunu ("İş Kanunu") madde 53-60 arasında düzenlenen yıllık ücretli izin hakkı, işçilerin kanun veya iş sözleşmesine göre belirlenmiş olan şartları (işçi lehine olması kaydıyla) yerine getirmeleri koşuluyla, iş ilişkisinin deva-

1 Şahin ÇİL, Yargıtay İlke Kararları, s. 1341; Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, İş Hukuku, Ankara, 2022, s. 1382.

2 Sarper SÜZEK, Bireysel İş Hukuku, İstanbul 2022, s. 866; Özlem Ulusoy TUNCAL, "Yıllık Ücretli İzin", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2010, s. 3.

mında dinlenmelerini sağlayan, vazgeçilmesi ve devredilmesi mümkün olmayan kişiye bağlı bir haktır³. İş Kanunu'nun lafzı incelendiğinde, yıllık ücretli izin hakkının, işçinin mutlaka dinlendirilmesi ve dinlendirilmedikçe hakkın kullanılmış sayılmayacağı yönünde düzenlendiği anlaşılmaktadır. Nitekim İş Kanunu madde 53/1⁴ hükmünce, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verileceği; madde 53/2⁵ uyarınca, yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği; madde 54/4⁶ uyarınca ise, işçinin yıllık iznini gelecek hizmet yılı içinde kullanacağı açıkça belirtilmiştir. Bu bağlamda, İş Kanunu'nda, izin kullanma döneminde işverenin izni kullandırmak, işçinin de kullanmak zorunda olduğu vurgulanmıştır⁷. Bu bağlamda, kanuni düzenlemenin kapsamının, esasen, dinlenme hakkının önemini ve amacını dikkate alarak dinlenme hakkının ücretini değil de kendisini güvence altına aldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

İşçi yıllık izin süresi içinde dinlenir ve aynı zamanda ücretine hak kazanır. İş sözleşmesinin devamı sırasında yıllık izin hakkını kullanan işçiye ödenen ücreti, işçi izinli olduğu günlerde de çalışmış gibi hesaplanarak ödenir. Aksi durumda, işçinin ücret endişesi oluşacak ve buna bağlı olarak da işçinin dinlenmesinden bahsetmek pek mümkün olmayacaktır.

2. Yıllık İzin Hakkının Ücret Alacağına Dönüşmesi

İş Kanunu'nun 59. maddesinde⁸, işçinin iş ilişkisinin devamı süresince hak kazandığı an-

cak kullanmadığı yıllık izin haklarının, işçinin son ücreti üzerinden hesaplanarak kendisine ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Yargıtay'ın uygulamasının madde 59 hükmü ile aynı doğrultuda olduğu, eş deyişle iş ilişkisinin sonlanmasıyla yıllık izin hakkının ücret alacağına dönüştüğünün ve işçinin yıllık izin alacağına hak kazanması için sözleşmenin haklı nedenle sona ermesinin herhangi bir önemi olmadığı'nın kabul edildiği görülmektedir⁹. Bu itibarla, işçinin yıllık ücretli izin alacağına hak kazanması bakımından, sözleşmenin hangi nedenle sonlandığının ya da kim tarafından sonlandırıldığı'nın bir önemini olmadığı açıktır. İş ilişkisinin işçi veya işveren tarafından haklı nedenle veya süreli fesih yoluyla sonlandırılması ya da fesih olmaksızın -örneğin ölüm ya da emeklilik gibi nedenlerle- sonlanması, işçinin bu ücrete hak kazanması bakımından bir fark yaratmayacaktır¹⁰.

İş sözleşmesi sona erdiğinde kullanılmayan yıllık izinler için ödenen ücret, esasen, işçinin çalışmadan hak kazandığı ücreti karşılar. Bu ücretin hesabı ise İş Kanunu madde 59'da ve Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nin 21. maddesinde açıklandığı üzere¹¹ işçinin son ücreti üzerinden temel ücreti esas alınarak yapılacaktır¹².

3. Yıllık İzin Ücreti Alacağına Muacceliyeti

Yukarıda açıklandığı üzere kanuni düzenlemeler gereği, işçinin kullanmadığı yıllık izinlerine ilişkin alacaklarını ancak iş ilişkisinin sonlanmasıyla talep etmesi mümkündür. Yargıtay

3 Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, a.g.e., s. 1383.

4 "İşyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir."

5 "Yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemez."

6 "İşçi yukarıdaki fıkralar ve 55 inci madde hükümlerine göre hesaplanacak her hizmet yılına karşılık, yıllık iznini gelecek hizmet yılı içinde kullanır."

7 Sarper SÜZEK, a.g.e., s. 867.

8 "İş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödenir."

9 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 21.6.2010 tarih ve E.2008/27000, K.2010/19572 sayılı kararı, (İnternet Erişimi: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Son Erişim: 15.01.2023); Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.10.2008 tarih ve E. 2007/30128, K. 2008/29260 sayılı kararı (İnternet Erişimi: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Son Erişim: 15.01.2023).

10 Sarper SÜZEK, a.g.e., s. 880; Mehmet Onat ÖZTÜRK, "Kullanılmayan Yıllık Ücretli İzin Hakkı Sebebiyle İş Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ödemeler", Çalışma ve Toplum Dergisi, Ekim 2012, Sayı: 35, s. 76; Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, a.g.e., s. 1410.

11 "İzin ücretinin belirlenmesinde; fazla çalışma karşılığı alınacak ücretler, primler, sosyal yardımlar ve işyerinin devamlı işçisi olup, normal saatler dışında hazırlama, tamamlama, temizleme işlerinde çalışan işçilerin bu işler için aldıkları ücretler hesaba katılmaz."

12 Sarper SÜZEK a.g.e. s.879, Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, a.g.e., s. 1408.

da iş ilişkisinin devamı süresinde işçinin yıllık izin ücreti alacağını talep edemeyeceğini süreklilik kazanan kararlarında vurgulamaktadır. Örneğin, yakın tarihli bir kararında, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, “Sözleşmenin feshi hâlinde kullanılmayan yıllık izin sürelerine ait ücret işçinin kendisine veya hak sahiplerine ödenir. Böylece, iş sözleşmesinin feshinde kullanılmayan yıllık ücretli izin hakkı izin alacağına dönüşür. (...) Yıllık izin hakkı anayasal temeli olan bir dinlenme hakkı olup, işçinin iş sözleşmesinin devamı sırasında ücrete dönüşmez ve bu haktan vazgeçilemez. İşçinin iş sözleşmesinin devamı süresinde kullanmadığı yıllık izinlere ait ücreti istemesi mümkün değildir.” şeklinde hüküm kurmuştur¹³.

Paralel bir hüküm, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında da kendine yer bulmuştur: “(...) işçinin yıllık izin hakkının ücrete dönüşebilmesi için iş sözleşmesinin feshedilmesinin şart olduğu açıkça vurgulanmıştır. Ayrıca, yıllık izin hakkı anayasal temeli olan bir dinlenme hakkı olup, işçinin iş sözleşmesinin devamı sırasında ücrete dönüşmez ve bu haktan vazgeçilemez. İşçinin iş sözleşmesinin devamı süresinde kullanmadığı yıllık izinlere ait ücreti istemesi mümkün değildir. Bu açıklamalara göre; yıllık izin ücreti alacağının feshe bağlı alacaklardan olduğu, ancak iş sözleşmesinin feshi hâlinde yıllık izin hakkının ücrete dönüştüğü ve fesih şartının gerçekleşmesi ile birlikte kullanılmayan yıllık izin sürelerine ait ücretin, işçinin kendisine veya hak sahiplerine ödenebileceği anlaşılmaktadır.”¹⁴

4. İş İlişkisinin Devam Ederken İşçinin Yıllık İzin Ücretini Talep Etmesi

Her ne kadar mevzuat hükümleri ve Yargıtay uygulaması yıllık izin alacağının sözleşmenin sonlanması ile muaccel olacağını belirtmişse de uygulamada, işçilerin iş sözleşmesinin devamı sırasında gerek ekonomik zorluklar gerek avans ihtiyacını doğuran acil durumlar nedeniyle

biriken yıllık izinlerinin karşılığını ücret olarak işverenden talep ettikleri görülmektedir. Bununla birlikte iş gücünün geçici olsa bile azalmasını istemeyen işveren, yıllık izin ücretini ödeyerek işçiyi çalıştırmayı tercih edebilmektedir. İşçinin bu neviden bir talebinin ve işverenin bu yönde bir davranışının sonuçları hakkında mevzuatta doğrudan herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır.

Önemle belirtmek gerekir ki işçinin yıllık izin hakkı, İş Kanunu’nda da düzenlendiği üzere işçinin dinlendirilmesi saikiyle düzenlenmiştir. Bu doğrultuda, hukuken, yukarıda açıklanan ihtimâllerin her ikisinin de (işçinin talebi/işverenin ödemesi) mümkün olmayacağı belirtilmelidir. Nitekim İş Kanunu’nun amacı, işçinin yıllık izin sürelerine karşılık gelen ücretinin işçiye ödemesi değil işçinin dinlenmesinin sağlanmasıdır¹⁵. Bu yönde, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, yakın tarihli bir kararında, “(...) İşçinin iş sözleşmesinin devamı süresinde kullanmadığı yıllık izinlere ait ücreti istemesi mümkün değildir. Bu nedenle, işçinin iş sözleşmesinin devamı sırasında izin hakkının bulunduğu tespitini istemesinde hukuki menfaati vardır. Somut uyuşmazlıkta; davacı iş ilişkisi devam ederken eldeki dava ile izin alacağını talep etmiştir. Bu alacağın dayanağı olan yıllık ücretli izin hakkı, iş ilişkisinin sona ermesi hâlinde izin ücretine dönüşmektedir. Bu bağlamda işçi, iş ilişkisi (sözleşmesi) devam ederken kullanmadığı yıllık izinlerinin ücretini dava yolu ile alamaz. (...)” şeklinde hüküm kurmuş ve yıllık izin alacağının, işçi talep etse bile, ancak sözleşmenin sona ermesiyle talep edilebilir olduğunu vurgulamıştır¹⁶.

Bununla birlikte işçinin talep ettiği ve işverenin de işçinin talebine cevaben bu ödemeyi gerçekleştirdiği hâldede Yargıtay’ın uygulaması, karşılığı ödenen yıllık izinlerin tasfiye edilmediği ve ödenen tutarların sadece mahsuba konu edilebileceği yönündedir:

13 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 30.6.2022 tarih ve E.2022/7247, K.2022/8560 sayılı kararı; Aynı yönde, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 10.1.2005 tarih ve E.2004/29557, K.2005/109 sayılı kararı (İnternet Erişimi: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Son Erişim: 15.01.2023); Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 23.1.2020 tarih ve E.2016/27860, K.2020/1313 sayılı Kararı, (İnternet Erişimi: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Son Erişim: 22.01.2023).

14 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 16.2.2021 tarih ve E.2016/22-2289, K.2021/90 sayılı Kararı.

15 Sarper Süzek, a.g.e., s. 881.

16 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 24.11.2020 tarih ve E.2016/32079, K.2020/16628 sayılı kararı; Aynı yönde bkz.: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 8.7.2010 tarih ve E.2008/33840, K.2010/22535 sayılı kararı (İnternet Erişimi: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası, Son Erişim: 15.01.2023).

“Mahkemece; iş akdinin devamı sırasında hak edilen yıllık ücretli izinlerin karşılığının bu izinler kullandırılmadan ücret olarak ödenmesinin mümkün bulunmadığı ve izin hakkının akdin feshi ile birlikte ücret alacağına dönüştüğü dikkate alınarak; ödeme tarihine göre ödenen tutarın karşılığı yıllık izin süresinin belirlenerek bu sürenin kullanılmayan yıllık izin süresinden düşülmesi şeklinde bir yöntemin benimsenemeyeceği; bordroda yazılı tutarın ancak ve ancak 30.05.2014 olan fesih tarihindeki son ücrete göre hesaplanan alacak miktarından mahsup edilmesi gerekeceği gözden kaçmamalıdır.”¹⁷

Bir başka olayda, 9. Hukuk Dairesi, aynı esası gözeterek yıllık izinlerin karşılığının ödenmesinin yıllık izin hakkının tasfiyesi anlamına gelmeyeceğini ve önceden ödenen tutarın ancak hesaplanan yıllık izin ücreti alacağından mahsubunun söz konusu olabileceğini vurgulamıştır:

“Somut uyuşmazlıkta, Mahkemece hükme esas alınan bilirkişi raporunda işyerindeki hizmet süresine göre davacının 130 günlük yıllık izne hak kazandığı tespit edilmiştir. İş akdinin devam ettiği sırada düzenlenen 27.06.2008 tarihli makbuz hükmündeki ibraname ile davacıya ‘2006, 2007, 2008 yılları izin ücreti’ adıyla 811,85 TL ödenmiştir. Mahkemece; hak edilen ve kullandırılmayan izin sürelerine ait ücretlerin iş sözleşmesinin feshedildiği tarihte muaccel olduğu dikkate alınarak davacının hak ettiği 130 günlük yıllık izin ücretinin fesih tarihindeki çıplak ücret üzerinden hesaplatılıp, iş akdinin devamı sırasında ödenen 811,85 TL’nin hesaplama sırasında mahsup edilerek çıkacak sonuca göre bir karar verilmesi gerekirken 2006, 2007, 2008 yıllarında hak edilen yıllık izin sürelerinin hesaplamada dışlanması ile belirlenen bakiye 82 gün üzerinden yıllık izin hesabı yapan bilirkişi raporuna itibarla karar verilmesi hatalıdır.”¹⁸

Bununla birlikte Yargıtay’ın, yıllık izinlerin tasfiye edilmemesi bir yana, ödenen tutarların hesaplanan toplam yıllık izin alacağı ücretinden mahsup edilemeyeceği yönünde kararlarının da mevcut olduğunu belirtmek gerekir:

“Dosyada davacıya yıllık izin ücreti altında yapılan ödemeler olduğu ve bunların davacının izin alacağından faizi ile mahsup edildiği görülmektedir. Yıllık dinlenme hakkı Anayasal bir hak olup çalışma süresi boyunca paraya tahvil edilmesi, başka bir deyişle izin haklarının satılması Anayasa ve Yasalara aykırı olup fiilen kullanılmayan yıllık izin karşılığı verilen paranın mahsup edilmesi isabetsizdir.”¹⁹

Bu itibarla, iş sözleşmesinin sona ermesine bağlı olarak işçinin yıllık izin ücreti alacağı talep etmesi durumunda, işçiye yıllık izin süreleri karşılığı ödeme yapılmış olmasının işçinin yıllık izin hakkına halel getirmeyeceği ve mahkemelerin ödeme yapılmamış gibi tüm süre üzerinden yıllık izin süresi ve buna bağlı olarak alacağı hesaplayacağı söylenebilecektir. Her ne kadar ödenen tutarların hesaplanan alaktan mahsup edileceği Yargıtay uygulamasını yansıtsa da mahsubun mümkün olmayacağını belirten kararların da mevcut olduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

Gelinen noktada, işverenler ödeme yapmalarına rağmen yıllık izin sürelerini tasfiye edemeyecekleri gibi ödedikleri tutarı yıllık izin ücreti alacağından mahsup edememe sonucuyla da karşılaşabileceklerdir.

SONUÇ

İşçinin yıllık izin hakkına alelade bir alacak gibi muamele edilmesi, temelde işçinin dinlenmesi için sağlanan bu hakkın koruma alanına zarar vermektedir. İş sözleşmesi devam ederken yıllık izin ücretinin işçiye ödenmesi hâlinde işçi dinlendirilmiş olmayacaktır. İşçinin dinlendirilmeksizin çalıştırılması ise işçinin çalışma temposu içerisinde yıpranmasına neden olacak ve işverenin uzun vadede iş yerindeki verimli çalışma gücünü kaybetmesi ile sonuçlanacaktır. Kanun koyucu da yıllık izin hakkının mahiyeti ile önemini dikkate alarak işçinin bakiye yıllık izin sürelerine ilişkin ücretinin iş sözleşmesinin sona ermesiyle beraber talep edilebilir hâle geldiğini hüküm altına almıştır.

17 Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 24.06.2015 tarih ve E.2014/680, K.2015/393 sayılı kararı.

18 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 04.10.2018 tarih ve E.2015/21647, K.2018/17569 sayılı kararı.

19 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 14.12.2015 tarih ve E.2014/24523, K.2015/35237 sayılı kararı; Aynı yönde bkz.: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 11.4.2016 tarih ve E.2014/28705, K.2016/8857 sayılı kararı.

Tüm bu endüstriyel risk ve sakıncalar ile kanuni düzenlemelere rağmen; şayet işçiye iş sözleşmesinin devamı sırasında biriken yıllık izin ücretlerinin ödemesi yapılmışsa, öncelikle, karşılığı ödenen yıllık izin sürelerinin tasfiye edilmeyeceğini ve olası bir davada mahkeme tarafından tasfiye olmaksızın tüm süre üzerinden yıllık izin ücreti alacağını hesaplanacağını belirtmek gerekir. İlâveten, işverenler, önceden ödenen tutarların mahsuba konu olmaması, eş deyişle herhangi bir hukuki sonuç doğurmaksızın ödenmesi, riskiyle de karşı karşıya kalabilecektir. Bu bağlamda, işverenlerin kanuni düzenlemelerden sapmaması ve doğabilecek riskleri bertaraf edebilmesi adına, birikmiş yıllık izin sürelerine karşılık gelen ücretini işçiye iş sözleşmesi devam ederken ödememesi uygun ve sağlıklı bir aksiyon olacaktır. Aynı zamanda yıllık iznin amacının işçiyi dinlendirmek üzerine olduğu unutulmamalı, çalışma hayatının sürdürülebilirliği bakımından önemli olduğunun kabulü ile hareket edilerek işçinin bu hakkının iş ve işyeri kuralları çerçevesinde kullanılmasını esas alınmalıdır.

REKABET HUKUKU EKSENİNDE ÇEVİRİM İÇİ REKLAM KISITLAMALARI

Metin PEKTAŞ

Ortak, Rekabet Hukuku ve Uyum,
Rekabet Kurumu Eski Başuzmanı

Derviş Boran BEYSÜLEN

Avukat

Buse GÜLER

Stj. Avukat

ÖZET

Dijitalleşme ile e-ticaretin küresel ticaret hacmi içerisindeki payının hızla artmasıyla birlikte çevrim içi reklamcılık, hedef kitlenin daha kolay belirlenebildiği, maliyetlerin düşük olduğu ve coğrafi sınırlara bağlı olmayan bir yapı olmasıyla geleneksel reklamcılığın yerini almaya başlamıştır. Öte yandan, başta marka haklarının korunması adına teşebbüsler arasında çevrim içi reklamcılığın sınırlarını belirleyen kısıtlayıcı anlaşmalar yapılabilmekte ve bu anlaşmalar birtakım rekabet hukuku endişelerini gündeme getirmektedir. Bu noktada, marka hakları ile piyasalardaki etkin rekabet ortamının korunması arasında bir dengenin tesis edilmesi gerekliliği doğmaktadır. Rekabet Kurulu'nun konuya ilişkin en güncel kararı olarak karşımıza çıkan Modanisa ve Sefamerve kararı, Kurul'un çevrim içi reklam kısıtlamalarında rekabet hukuku ve marka hukuku arasındaki dengenin nasıl sağlanacağına ilişkin yol gösterici nitelikte bir karardır.

Anahtar Kelimeler: Çevrim İçi Reklamcılık, Reklam Kısıtlama Anlaşmaları, Marka Hakları, Negatifleme, Hedeflememe, Geniş Eşleme.

GİRİŞ

Teşebbüsler arası reklam kısıtlama anlaşmaları, pazarda birtakım etkinlikler sağlarken bir yandan da rekabet hukuku endişeleri taşıdığından bu tür uygulamaların rekabet hukuku ve marka hukuku mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi ve rekabet hukuku uygulamaları ile marka haklarının korunması kapsamında bir denge sağlanması ihtiyacı doğmuştur. Teşebbüsler arası çevrim içi reklam kısıtlama anlaşmalarına yönelik rekabet otoritelerinin oldukça az sayıda kararının bulunması ve gerek Türk rekabet hukuku mevzuatı gerekse AB mevzuatında bu konuda açık ve net bir düzenlemenin bulunmaması, bu anlaşmaların pazardaki rekabet ortamına olan etkilerinin marka hakları da gözetilerek detaylıca incelenmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda yatay ilişkiler bakımından Birleşik Krallık Rekabet ve Piyasalar Otoritesi (*Competition and Markets Authority* – “CMA”) tarafından yayınlanan dijital karşılaştırma araçlarına ilişkin sektör raporu ile Rekabet Kurulu'nun (“Kurul”)

Modanisa ve Sefamerve kararı; dikey ilişkiler bakımından ise Avrupa Komisyonu'nun *Guess* kararı yol gösterici niteliktedir. Bu çalışmada öncelikle çevrim içi reklamcılık, reklam kısıtlama anlaşmaları ile bu anlaşmaların rekabet hukuku üzerindeki etkilerine genel hatları ile değinilecek, akabinde ilgili kararlar ışığında rekabet otoritelerinin çevrim içi reklam kısıtlamalarına yaklaşımı 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu (“SMK”) kapsamında marka sahiplerine tanınan haklar çerçevesinde ele alınacaktır.

I. GENEL OLARAK ÇEVİRİMİÇİ REKLAMCILIK

Hızla gelişen teknolojiyle beraber e-ticaret; küresel ölçekte gerek mobil gerekse sabit internet kullanımının yaygınlaşması ve değişen kullanım alışkanlıkları ile ürünlere kolay erişim, avantajlı fiyatlar, karşılaştırma olanakları ve tüketici yorumlarının incelenmesi gibi tüketici yönüyle birçok etkinlik sağlamaktadır. Bu durum, geleneksel satış kanallarına olan talebin giderek azalmasına ve sektörlerin geleneksel kanallardan çevrim içi mecralara doğru evrimleşmesine yol açmıştır. Bu doğrultuda çevrim içi reklamcılık, hedef kitlenin daha kolay belirlenebildiği, maliyetlerin düşük olduğu ve coğrafi

sınırlara bağlı olmayan bir yapı olmasıyla geleneksel reklamcılığın yerini hızla almaktadır¹.

Çevrimiçi reklamcılık, tek bir sınıflandırmaya tabi olmayıp Avrupa Komisyonu'nun 2008 yılında aldığı Google/DoubleClick kararında² reklamın kullanıcı ekranında nasıl görüneceğine yönelik seçim mekanizması (arama bazlı reklam, arama bazlı olmayan reklam ve listeleme reklamları), reklamın formatı (metin, grafik ve zengin medya) ve reklamın dağıtım kanalı (doğrudan ve dolaylı satış) olmak üzere üç farklı değişkene göre kategorize edilirken Birleşik Krallık rekabet otoritesinin (CMA), "Çevrim İçi Platformlar ve Dijital Reklamcılık" konulu sektör araştırmasında arama reklamcılığı, listeleme reklamcılığı ve görüntülü reklamcılık şeklinde sınıflandırılmıştır³. Genel olarak çevrim içi reklamcılık, arama bazlı reklamcılık ve arama bazlı olmayan reklamcılık olarak da kategorize edilebilmektedir.

Reklam kısıtlama anlaşmalarının ana öznesi olan arama bazlı çevrim içi reklamcılık, kullanıcıların arama motorlarında belirli kelimeleri kullanarak yaptıkları sorgularla ilgili reklamların, arama sonuç sayfasında gösterilmesidir. Arama motorları, tüketiciler tarafından bir sorgu girildiğinde sorguya karşılık gelen sonuçlar arasında ön plana çıkmak için belirli anahtar kelimelere karşılık ödeme yapılan sponsorlu sonuçları üst sıralarda göstermekte, devamında organik sonuçları listelemektedir. Arama motorları, teşebbüslerin aynı anahtar kelimeye reklam vermelerine izin vermekte ve bu durum reklam verenlerin, bir kelime için oluşan ihale sürecinde birbirleriyle rekabet etmesine neden olmaktadır⁴.

Çevrim içi arama bazlı reklam sektörünün en büyük ve önemli oyuncusu Google Adwords açısından işleyişe baktığımızda, reklam verenlerin belirlemiş olduğu anahtar kelimelerin,

kullanıcılar tarafından gerçekleştirilen arama sorguları ile ne kadar yakından eşleşeceği; "geniş eşleme", "sıralı eşleme" ve "tam eşleme" olmak üzere üç temel eşleme türü ile belirlenmektedir.

- Öncelikle **geniş eşlemede**; sorgu, reklam veren tarafından belirlenen anahtar kelimeler arasında yer alan herhangi bir kelimeyi, herhangi bir sırayla içeriyorsa, kullanıcının arama sorgusu, ilgili anahtar kelimeyle eşleşmekte ve ilgili reklam, kullanıcının sorgu sonuç sayfasında görüntülenmektedir. Arama motoru, sorgunun, reklam verenin teklif verdiği anahtar kelimelerden biriyle yeterince alakalı olduğunu belirlediğinde reklamı görüntülemektedir.
- İkinci olarak **sıralı eşlemede**; arama motoru, ilgili reklamı, yalnızca sorgunun anahtar kelimeyi tam olarak içermesi hâlinde görüntüleyebilmekte ancak ilgili anahtar kelimenin öncesine veya sonrasına kelime eklenmesine izin vermektedir.
- Son olarak **tam eşlemede ise**; arama sorguları, reklam verilen anahtar kelimelerle tam olarak aynı ifadeyi veya ilgili anahtar kelimeye oldukça yakın varyasyonları içeriyorsa ilgili anahtar kelimeye verilen reklamlar görüntülenebilmektedir.

Bunun yanında reklam verenler, kendi reklamlarının, seçecekleri belirli anahtar kelimeleri içeren sorgular sonucunda görüntülenmemesi amacıyla bu anahtar kelimeleri **negatif anahtar kelime** olarak belirleyebilmektedirler. Negatif anahtar kelimeler, diğer anahtar kelimeler gibi, tüm eşleme türleri (geniş eşleme, sıralı eşleme veya tam eşleme) için belirlenebilmektedir⁵. Böylelikle reklam verenler, tüketici sorgularında birtakım ibarelerin yer alması

1 Uzmanlık Tezleri Serisi No: 174, EMİRCAN AKSAKAL, ÇEVİRİM İÇİ REKLAMCILIKTA PAZAR TANIMI VE MUHTEMEL REKABETÇİ ENDİŞELER, 1; Evans 2009, 3; Schlesinger ve Doyle 2014, 8

2 Case COMP/M.4731-Google/DoubleClick, C(2008) 927.

3 https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fa557668fa8f5788db46efc/Final_report_Digital_ALT_TEXT.pdf Erişim Tarihi: 08.09.2021.

4 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 6

5 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 8-10

durumunda algoritmanın reklam vermesini negatiflenen anahtar kelimelerin iletilmesi suretiyle engelleyebilmektedir. Bu negatifleme işlemi, kimi zaman teşebbüslerce gereksiz maliyetlerin önüne geçilebilmesi gibi ticari rasyonelitelere gerçekleştirilirken kimi zaman marka haklarının ihlâl edilmemesi gayesiyle tasarlanan rakipler arası anlaşmalardan kaynaklanabilmektedir. Negatifleme işleminin rakipler arası bir anlaşma çerçevesinde gerçekleştirilmesi, şüphesiz birtakım rekabet hukuku endişelerini beraberinde getirmektedir.

2. REKLAM KISITLAMA ANLAŞMALARI

Teşebbüsler çevrim içi platformlarda rakiplerin birbirlerinin marka yatırımlarından faydalanmasını engellemek, bedavacılığı önlemek, marka yatırımlarının daha etkin şekilde sürdürülmesini sağlamak ve tüketicilerin ürünleri karıştırmaması/iltibas suretiyle marka haklarının ihlâl edilmesinin önüne geçilmesi gibi nedenlerle pazarda ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önüne geçebilmek adına reklam kısıtlama anlaşmaları yapabilmektedir. Bu anlaşmaların ise son dönemde rekabet otoriteleri tarafından mercek altına alındığı görülmektedir.

Reklam kısıtlama anlaşmaları, CMA tarafından yayınlanan dijital karşılaştırma araçlarına ilişkin sektör araştırmasında⁶ (i) dar kapsamlı markaya reklam vermeme, (ii) geniş kapsamlı markaya reklam vermeme, (iii) negatif eşleme anlaşması olmak üzere üç temel kategoriye ayrılmıştır:

- I. Dar Kapsamlı Markaya Reklam Vermeme Anlaşmaları:** Bir reklam verenin, başka bir reklam verenin yalnızca marka adına teklif vermemeyi kabul ettiği, kapsamı en dar olan, reklam kısıtlama anlaşmalarıdır.
- II. Geniş Kapsamlı Markaya Reklam Vermeme Anlaşmaları:** Bir reklam verenin, başka bir reklam verenin marka adına ve bu marka adını içeren ancak

ilgili olmayan diğer kelimeleri (örneğin, “Marka karşılaştırma”, “Marka fiyatlar” vb.) de içeren kelime gruplarına teklif vermemeyi kabul ettiği reklam kısıtlama anlaşmalarıdır.

III. Negatif Eşleme Anlaşmaları: Bir reklam verenin, başka bir reklam verenin marka adını “negatif anahtar kelime” olarak seçtiği, kullanıcılar tarafından yapılan sorguların, tek başına ilgili marka adını veya marka adını markayla ilgili olmayan diğer kelimelerle birlikte kelime grubu olarak içermesi hâlinde; ilgili markayı negatif anahtar kelimelerine eklemiş olan reklam verenin reklamının, sorguyu yapan kullanıcılara görünmemesini sağlayan anlaşmalardır⁷.

Bunun yanında reklam kısıtlama anlaşmalarından farklı olarak dikey ilişkilerde, sağlayıcılar da yeniden satıcıları ile akdettikleri sözleşmelere, yeniden satıcıların çevrim içi reklamlarını yaparken sağlayıcının marka adının ve işaretlerinin kullanılmasını kısıtlayıcı hükümler koyabilmektedirler. Çevrim içi reklam kısıtlamalarının bir yatay değil dikey anlaşma ile gerçekleştiği bu senaryoda ise birtakım dikey rekabet hukuku hassasiyetleri ortaya çıkmaktadır.

3. ÇEVİRİM İÇİ REKLAM KISITLAMALARINDA REKABETÇİ ENDİŞELER VE MARKA HAKKININ KORUNMASI

Reklam kısıtlama anlaşmaları, reklamların, bir arama motorunun sonuç sayfasının en üstünde görünme olasılığını azaltması ve bunun da reklam verenler arasındaki rekabeti ve dijital karşılaştırma araçlarının görünürlüğünü azaltması nedeniyle rekabetçi endişeler barındırmaktadır. Zira arama bazlı reklamcılık, tüketicilerin, rakip ürün veya hizmet sağlayıcılarını keşfetmesi ve ilgili fiyatları karşılaştırması için önemli bir yoldur. Nitekim ABD rekabet otoritesi Federal Ticaret Komisyonu da (*Federal Trade Commission* – “FTC”) 1-800 Contacts ka-

⁶ https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5fa557668fa8f5788db46efc/Final_report_Digital_ALT_TEXT.pdf Erişim Tarihi: 08.09.2021.

⁷ CMA, (2017) “Digital Comparison Tools Market Study Paper E: Competitive Landscape and Effectiveness of Competition” s.62-65.

rarında⁸, rakiplerin birbirlerinin ticari markalarına anahtar kelime olarak teklif vermesinin “rakibin bulunduğu yerin yanına yeni bir mağaza açmak, aynı süpermarket rafına jenerik bir ürün yerleştirmek” gibi davranışlarla benzerlik gösterdiği yönündeki değerlendirmesiyle piyasadaki rekabet ortamı açısından önemini vurgulamıştır.

Bu kapsamda reklam kısıtlama anlaşmaları sonucunda e-ticaret hizmetleri ve çevrim içi reklamcılık ihale pazarı ile sınırlı olmamakla birlikte ilgili ürün pazarlarında oluşabilecek rekabetçi endişeler şu şekilde sıralanabilecektir:

- Reklamların, rakiplerin markalarını içeren aramalara yanıt olarak görünmesini engelleyici nitelikteki anlaşmalar, teşebbüslerin karşılaştıkları rekabet baskısını azaltarak hizmet ve/veya ürünlerde fiyat artışına, kalite, ürün çeşidi ve yenilikte azalmaya yol açabilecektir⁹.
- Tüketicilerin başka satıcılardaki daha düşük fiyatlardan haberdar olması engellenebilecektir.
- Bazı durumlarda bir nevi pazar/müşteri paylaşımı benzeri etkiler doğurarak tüketicilerin seçenekleri sınırlı hâle gelebilecektir¹⁰.
- Çevrim içi reklamcılık ihalelerindeki teklif sayısının azalması ihaleyi kazanan reklam verenlerin ödeyeceği fiyatın değişmesine, böylelikle çevrim içi reklam ihale pazarındaki rekabetin olumsuz etkilenmesine yol açabilecektir.

Dikey ilişkiler bakımından ise, çevrim içi reklamcılık bir yeniden satıcının ürünü tanıtmak, internet sitesinde trafik oluşturmak ve çevrim içi ortamda görünürlüğünü artırmak için önemli bir araçtır. Yeniden satıcıların rek-

lam yapabilmesinin önemi rekabet hukuku mevzuatına da sirayet etmiş olup 2002/2 sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği'nin¹¹ 4. maddesi pasif satışların sağlayıcılar tarafından engellenmesini yasaklamaktadır. Diğer yandan Rekabet Kurumu tarafından yayınlanan Dikey Anlaşmalara İlişkin Kılavuz'da, internet üzerinden yapılan satışlar ile birlikte medya aracılığı ile yapılan genel nitelikli reklamlar veya promosyonlar, pasif satış yöntemi olarak değerlendirilmektedir¹². Dolayısıyla yeniden satıcıların çevrim içi reklamlarına sağlayıcılar tarafından getirilen sınırlamalar, pasif satış yasağı olarak değerlendirilebilmektedir. Nitekim AB hukukunda da yer alan benzer düzenlemeler Avrupa Komisyonu'nun *Guess* kararının¹³ altyapısını oluşturmaktadır. Bahsi geçen kararın detaylarına çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilmektedir.

Yukarıda sıralanan tüm bu rekabetçi endişelerle birlikte, 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nda (“SMK”), AB Marka Tüzüğü ve Alman Marka Kanunu'ndan farklı olmak üzere markanın internette kullanılması ve hangi durumlarda marka hakkı kapsamında bu kullanımın yasaklanabileceği düzenlenerek marka sahiplerine doğrudan tanınan birtakım yetkiler bulunmaktadır.

SMK'nın ilgili hükümleri, “*Marka tescilinden doğan hakların kapsamı ve istisnaları*” başlıklı 7. maddesi uyarınca marka tescilinden doğan hakların münhasıran marka hakkı sahibine ait olduğu ve bu itibarla marka sahibinin, aynı maddenin 3.fıkrasının d bendi uyarınca, işareti kullanan kişinin, işaretin kullanımına ilişkin hakkı veya meşru bağlantısı olmaması şartıyla işaretin aynı veya benzerinin internet ortamında ticari etki yaratacak biçimde alan adı, yönlendirici kod, anahtar sözcük ya da benzeri

8 1-800 Contacts Inc. vs. Federal Trade Commission - FTC Case No.18-3848, s.7., 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 27

9 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 18

10 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 35

11 2002/2 sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği, [https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/teblipler/2002-2-sayili-teblig-\(2021-4-degisiklikleri-islenmis\)-20211108175938391-pdf](https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/teblipler/2002-2-sayili-teblig-(2021-4-degisiklikleri-islenmis)-20211108175938391-pdf) Erişim Tarihi: 25.01.2023

12 Rekabet Kurumu, Dikey Anlaşmalara İlişkin Kılavuz, par. 24, <https://www.rekabet.gov.tr/Dosya/dikey-anlasmalara-iliskin-kilavuz-20220623145035448.pdf> Erişim Tarihi: 25.01.2023

13 *Guess vs. EU Commission/Case AT.40428.*

biçimlerde izinsiz olarak kullanılması hâlinde marka sahibinin bu fiillerin yasaklanmasını talep etme hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir. Bu kapsamda söz konusu düzenleme ile marka sahiplerine, markalarının üçüncü kişilerce internet ortamında izinsiz olarak kullanılmasını yasaklayabilme yönünde doğrudan bir hak sağlanmıştır. SMK ile marka hakkı sahiplerine doğrudan tanınan bu hakkın kullanılması esnasında oluşan rekabetçi endişeler, kanundan doğan hakkın kullanımı ile piyasalardaki etkin rekabet ortamının korunması arasında bir dengenin sağlanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Bu kapsamda “tescilli markalara getirilen bütün reklam kısıtlamaları marka koruması kapsamındadır” yorumu benimsenmeyerek reklam kısıtlama anlaşmaları ve ilgili sözleşme hükümlerinin marka haklarının korunması yönündeki amaç ve kapsam ile sınırlı kalması önem arz eder hâle gelmiştir. Çevrim içi reklam kısıtları konusunda gerek Türk rekabet hukukunda gerekse yabancı ülke uygulamalarında yerleşik bir içtihat bulunmaması sebebiyle, rekabet endişeleri ortaya çıkaran uygulamaların marka hakları da gözetilerek nasıl yorumlanacağı yönünde henüz bir netlik sağlanamamış olmakla birlikte, reklam kısıtlama anlaşmalarının değerlendirilmesine yönelik ışık tutacak rekabet otoritelerinin kararları mevcuttur.

4. REKABET OTORİTELERİNİN ÇEVİRİM İÇİ REKLAM KISITLAMALARINA YAKLAŞIMI

Fiyat karşılaştırma araçları ve çevrim içi reklamcılık kısıtlamalarıyla ilgili çok fazla karar bulunmaması ile hem AB kılavuzlarında hem de yatay ve dikey anlaşmalara ilişkin Rekabet Kurumu'nun kılavuzlarında bu kısıtlamalara yer verilmemesi nedeniyle konuya ilişkin her vakanın marka hukuku ve rekabet hukuku bakımından detaylıca analiz edilmesi gerekmektedir.¹⁴ Bu doğrultuda CMA tarafından yayınlanan dijital karşılaştırma araçlarına ilişkin sektör raporu, Rekabet Kurulu'nun Modanisa ve Sefamerve kararı ile Avrupa Komisyonu'nun

Guess kararı yol gösterici niteliktedir.

4.1. CMA – Dijital Karşılaştırma Araçlarına İlişkin Sektör Raporu¹⁵

Dijital karşılaştırma araçlarına ilişkin sektör raporunda CMA, dar kapsamlı markaya reklam vermeme, geniş kapsamlı markaya reklam vermeme ve negatif eşleme anlaşmalarını rekabet ortamı üzerinde yarattığı etkinlikler ve doğurdıkları rekabetçi endişeler bakımından değerlendirmiştir.

İlgili raporda, dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarından negatif eşleme anlaşmalarına doğru gidildikçe, ilgili reklam kısıtlaması anlaşmasında, etkilenen aramaların sayısı ile tıklanma ve dönüşüm oranları üzerindeki etkinin arttığı, dolayısıyla ilgili anlaşmanın zarar doğurma potansiyelinin de arttığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda CMA raporunda, marka hakkının korunması yönündeki gerekçenin, negatif eşleme ile geniş kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarından ziyade sadece dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmaları için geçerli olabileceği ifade edilmiştir.

Zira negatif eşleme anlaşmalarının veya geniş kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarının uygulanması hâlinde kullanıcıların markayı aktif olarak aramadığı ve marka adını da içeren daha geniş bir kelime öbeği ile (örneğin; “Marka fiyat karşılaştır” – Marka ürün adı”) geniş kapsamlı bir sorgu yapmalarına rağmen, sadece markanın adına sorgularında yer vermiş olmaları nedeniyle ilgili markaya teklif vermeyen rakiplerin görünürlüğü dahi engellenecek ve marka hakkı korumasının sınırı aşılabacaktır. Dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmaları ise yalnızca marka adından oluşan aramalarla ilgili olması nedeniyle raporda, rakiplerin birbirlerinin marka yatırımlarından faydalanmasını engelleyerek bedavacılığın önüne geçme ve marka sahiplerinin yatırım yapma güdülerini arttırabilme gibi etkinlikleri sağlayabilecek ve marka korumasının sınırları-

¹⁴ Uzmanlık Tezleri Serisi No: 200, HANDE GÖÇMEN, İNTERNET SATIŞLARINDA DİKEY KISITLAMALAR, s. 59
¹⁵ CMA, (2017) “Digital Comparison Tools Market Study Paper E: Competitive Landscape and Effectiveness of Competition”

nı aşmayarak, reklam kısıtlama anlaşmasından beklenebilecek etkinliklerin sağlanabilmesi bakımından getirilebilecek en az kısıtlayıcı yükümlülük olarak değerlendirilmiştir.

4.2. Modanisa ve Sefamerve Kararı¹⁶

Rekabet Kurulu'nun 2021 tarihli güncel Modanisa ve Sefamerve kararında Kurul, e-ticaret hizmetleri pazarı, hazır giyim ürünlerinin e-ticareti pazarı ve tesettür/muhafazakâr hazır giyim ürünlerinin e-ticareti pazarlarında birbirlerine rakip konumda faaliyet yürütmekte olan Modanisa ve Sefamerve arasında akdedilen ve Sefamerve'nin, Modanisa'ya ait "modanisa" ve "nisa" ibarelerini; Modanisa'nın ise, Sefamerve'ye ait "Sefamerve", "sefa erve" ve "sefa" ibarelerini, ilgili markaların sahipliği, tescili ve geçerliliğinden bağımsız olarak Google, Youtube, Bing, Yahoo ve diğer arama motorlarında, Facebook, Twitter, Instagram gibi sosyal medya platformlarında ve diğer tüm arama mecralarında geniş eşleme ve sıralı eşleme türlerinde negatif kelime olarak eklemeleri, birbirlerinin markalarını internet ortamında hedeflemeleri ve sıralı eşleme türlerinde negatif kelime olarak eklemeleri konulu sulh sözleşmesine menfi tespit belgesi verilmesi veya muafiyet tanınması talebini değerlendirmiştir.

İlgili sözleşme ile taraflar birbirine "sözleşmede belirtilen ibarelerin negatif kelime olarak eklenmesi", "sözleşmede belirtilen ibarelerin reklam olarak hedeflenmemesi" ve "sözleşmede belirtilen ibarelerin tekste yazma, metatag, keyword, AdWords vb. uygulamalarda kullanılmaması" olmak üzere üç temel yükümlülük getirmektedir. Bu nedenle Kurul tarafından sözleşme, taraflara getirilen yükümlükler göz önüne alınarak karma yapıda bir reklam kısıtlama anlaşması olarak değerlendirilmiştir.

Yapılan menfi tespit değerlendirmesinde Kurul;

- Yalnızca tescilli markalar bakımından getirilen hedeflememe yükümlülüğü-

nün (sorgunun, herhangi başka bir kelime olmaksızın yalnızca tescilli markadan oluştuğu hâller), dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşması niteliğinde olduğu, CMA'in yaklaşımına paralel olarak bu nitelikteki anlaşmaların SMK'nin hak sahiplerine sağladığı marka korumasını aşan nitelikte olmadığı,

- "nisa", "sefa" vb. gibi marka olarak tescil edilmemiş ibareler bakımından hak sahipliği doğuran tescilli herhangi bir markanın söz konusu olmaması nedeniyle, her hâlükârda marka korumasının sınırlarını aştığı,
- Geniş kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarının, tüketicilerin ilgili markanın rakiplerinden haberdar olmasını engellediği ve tüketici tercihlerini sınırlaması nedeniyle bedavacılık endişesinin sınırlarını aştığı,
- Negatif anahtar kelime olarak ekleme yükümlülüğünün ise rakiplerin, birbirlerinin markalarına reklam vermedikleri, bir başka deyişle birbirlerinin markalarını hedeflemedikleri durumda dahi birbirlerinin reklamlarına yönelik görünürlüğü engellemeleri sonucuna yol açtığı ve bu nedenle bir nevi müşteri/pazar paylaşımı benzeri etkiler doğurma potansiyeline sahip olduğu, dolayısıyla da SMK ile sağlanan marka korumasının sınırlarını aştığı

sonuçlarına ulaşarak ilgili sözleşmenin rekabeti sınırlayıcı nitelikte olduğuna karar vermiş ve menfi tespit belgesi vermemiştir.

Konuya ilişkin olarak Kurul, Türk Patent ve Marka Kurumu'nun (TPE) görüşüne de başvurmuş ve TPE tarafından sunulan görüş yazısında; "...sulh sözleşmesinin...SMK'nun hak sahiplerine tanıdığı korumadan daha nitelikli ve geniş kapsamlı bir koruma öngörüldüğü...sözleşmenin SMK'nun kapsamından daha geniş bir koruma sağlayan bölümlerinin SMK kapsamında bir yaptırımının bulunmadığı...değerlendirilmektedir." ifadelerine yer verilmiştir¹⁷.

16 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı

17 25.11.2021 tarih ve 21-57/789-389 sayılı Kurul Kararı, s. 29

Kurul bireysel muafiyet değerlendirmesinde ise;

- Sözleşmede yer alan negatif eşleme yükümlülüğü ile geniş kapsamlı markaya reklam vermeme yükümlülüğünün uygulanması ile ilgili pazarlardaki rekabetin olumsuz şekilde etkileneceği,
- Sözleşmede yer alan ve marka korumasının ötesine geçen yükümlülüklerin, tüketicilerin seçeneklerini azaltacağı ve zaman içinde ürün ve/veya hizmetlerde fiyat artışına ve/veya kalite düşüşlerine yol açabileceği, tüketicinin yarar sağlamaktan ziyade zarar göreceği,
- Sözleşmede yer alan ve marka olarak tescil edilmemiş olan “nisa” ve “sefa” ibarelerinin hedeflenmemesi yönündeki yükümlülük ile negatif eşleme yükümlülüğünün, marka korumasının sınırlarını aşan, bu nedenle de rekabeti, hedeflenen amaca ulaşmak bakımından zorunlu olandan daha fazla kısıtlayan nitelikte oldukları,
- Dar kapsamlı markaya reklam verme yükümlülüğünün ise marka korumasının sınırlarını aşmayan ve amaçlanan hedefe ulaşmak bakımından en az kısıtlayıcı yöntem olduğu ve taraflarca hedeflenen ekonomik faydaları yaratmada ve buna yönelik somut iyileşmeleri tüketiciye yansıtmakta yeterli olduğu

kanaatine vararak sözleşmenin bireysel muafiyet şartlarının tamamını sağlamadığına ancak sözleşmenin, marka olarak tescil edilmiş kelimelerin hedeflenmemesi yönündeki yükümlülük ile negatif eşleme yükümlülüğünden arındırılması şartlarıyla sözleşmeye bireysel muafiyet tanınabileceğine karar vermiştir. Kurul'un bu kararı, CMA raporu ile paralel olarak dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarına izin verilebileceği ancak geniş kapsamlı markaya reklam vermeme ile negatif eşleme anlaşmalarının rekabet hukukuna aykırılık teşkil edeceği yönünde oluşan kanaati göstermektedir.

4.3. Guess Kararı¹⁸

Dikey rekabet hukuku endişelerine yönelik olarak ise, Avrupa Komisyonu'nun çevrim içi reklam kısıtlamalarını değerlendirdiği *Guess* kararı yol göstericidir. İlgili kararında Komisyon, *Guess Europe*'un, Google AdWords üzerindeki çevrim içi reklamlara ilişkin olarak yetkili distribütörlerine getirdiği kısıtlamaları incelemiştir. Söz konusu kısıtlamalar, seçici dağıtım sistemlerinde orijinal *Guess* ürünleri satan yetkili perakendecilerin, *Guess Europe*'un marka adlarını ve ticari markalarını kullanma veya bunlar üzerinde teklif verme yetkinliğinin engellenmesine ilişkindir.

Komisyon yerleşik içtihatlarına göre ancak bir marka sahibine, ortalama bir internet kullanıcısının, reklamın mal veya hizmetlerin marka sahibinden mi yoksa ekonomik olarak bağlantılı bir teşebbüsten mi kaynaklandığını tespit etmesinin mümkün olmadığı veya bunun zorlaştırdığı durumlarda söz konusu ticari markayla aynı olan bir anahtar kelime kullanılarak ticari markanın kayıtlı olduğu mal veya hizmetlerin aynısı olan mal veya hizmetlerin reklamını yapmasını yasaklama yetkisi verilebileceğini değerlendirmiştir.

Guess Europe, ilgili uygulamanın kurmuş olduğu seçici dağıtım sistemindeki marka imajının korunması amacı kapsamında olduğunu iddia etmiş olsa da Komisyon, bir arama motoru yoluyla marka hakkının ihlâl edilmesinin, orijinal *Guess* ürünü satan, seçici dağıtım sistemindeki yetkili distribütörlerin, *Guess* marka adlarını kullanmasını engellemek için uygun olmadığını, zira bu durumda ürünlerin kökeni hakkında herhangi bir karışıklık yaşanmasının mümkün olmadığını belirterek söz konusu kısıtlamanın seçici dağıtım sisteminin meşru amacına yani marka imajını korumaya hizmet ettiğinin söylenemeyeceği kanaatine varmıştır.

Bu doğrultuda Komisyon, *Guess Europe*'un getirmiş olduğu çevrim içi reklam kısıtlamasının amacının, yetkili distribütörlerin, *Guess Europe*'un kendi çevrim içi faaliyetleri üzerin-

18 *Guess vs. EU Commission/Case AT.40428.*

deki rekabet baskısını azaltmak ve düşen satışları önlemek ile reklam maliyetlerini düşük tutmak olduğu tespitiyle ilgili kısıtlama ile Guess marka adlarını ve ticari markalarını çevrimiçi arama reklamcılığında kullanmak için Guess Europe'a ayrılan münhasır hakkın çevrimiçi rekabet ettiği perakendecilere karşı önemli ölçüde rekabet avantajı sağladığını ve marka içi rekabeti kısıtladığını değerlendirerek bu kısıtlamanın yeniden satıcıların bulunabilirliğini engelleyerek bir pasif satış yasağı niteliğinde olduğuna karar vermiştir.

Komisyon'un bu kararı, dikey ilişkilerde sağlayıcıların, yetkili kıldığı yeniden satıcılara yönelik getireceği çevrim içi reklam kısıtlamalarının pasif satış yasağı olarak kabul edilmesi ile rekabet hukukuna aykırı yorumlandığını göstermesi bakımından yol gösterici bir karar olarak görülmektedir.

SONUÇ

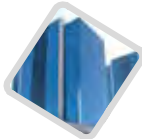
Reklam kısıtlama anlaşmalarında, dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarından negatif eşleme anlaşmalarına doğru gidildikçe, rekabet hukuku risklerinin arttığı ve marka hakkı korumasının dışına çıkıldığı görülmektedir. Rekabet otoritelerinin konuya ilişkin yaklaşımı, marka hakkının korunması kapsamında getirilebilecek en geniş reklam yasağının tarafların internet ortamında verecekleri reklamlarda birbirlerine ait tescilli markaları anahtar sözcük olarak kullanmalarını yönünde olabilecek dar kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmaları olduğu yönünde belirginleşmektedir. Geniş kapsamlı markaya reklam vermeme anlaşmalarının, tüketicinin markanın rakiplerinden haberdar olmasını engellerken negatifleme anlaşmalarının ise pazarda müşteri paylaşımı gibi etkiler doğurabildiği yönünde rekabetçi endişelerin kuvvetlendiği görülmektedir. Dikey ilişkiler bakımından ise çevrim içi reklam kısıtlamalarının, hizmetin marka sahibinden mi yoksa ekonomik olarak bağlantılı bir teşebbüsten mi kaynaklandığının tespit edilebilir olduğu durumlarda, meşru bir marka ihlâli iddiasının ötesine geçtiği ve pasif satış yasağı olarak değerlendirilebildiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, henüz bir içtihat

oluşmamış olmakla birlikte bu aşamada dar kapsamlı markaya reklam vermeme yönündeki teşebbüsler arası anlaşmaların makul kabul edildiği, diğer kısıtlamaların ise rekabet hukukuna aykırı nitelikte değerlendirildiği yönündeki bir çıkarımın yerinde olacağı düşünülmektedir.



İSTANBUL OFİS

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri
Caddesi, No:40, Şişli,
İstanbul, Türkiye



ANKARA OFİS

Eskişehir Yolu Bilkent Kavşağı
Mustafa Kemal Mah. 2118. Cad.
No:4 Mайдan İş ve Yaşam Merkezi
B Blok K:3 D:14 Çankaya/Ankara



İZMİR OFİS

Adalet Mah. Manas Bulvarı
Folkart Towers B Kule
No: 47/2209 Bayraklı, İzmir



BURSA OFİS

Didiulik Mah. Akpınar Cad.
Efe Towers A Blok No:15/19 Kat:4
Nilüfer 16110 Bursa, Türkiye



DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad.
Skycity İş Merkezi Kat:5
No: 1/41 Merkezefendi, Denizli



LONDRA OFİS

Second Floor
106 Great Portland Street,
Londra W1W 6PF, Birleşik Krallık



AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB
Amsterdam, Hollanda



KAZABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No:102, 1er Etage,
Lotissement La Colline II, No:33
Sidi Maarouf, Kazablanka, Fas



KİY OFİS

Silver Breeze Business centre IV,
Pavla Tychyny Av. Office 434
Kiev, Ukrayna 02152.