

# gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2020 İLKBAHAR / SAYI 11

## **Ayıplı Malın Neden Olduğu İş Kazası ve Üreticinin Sorumluluğu**

S. 27

## **Arabuluculuk Görüşmelerinin Telekonferans Yolu İle Gerçekleştirilmesi**

S. 43

## **Toplu İşçi Çıkarma Uygulamaları**

S. 59

## **Geri Kazanım Katılım Payı ve Yansıtılan Pay Bedellerinin KDV Boyutu**

S. 85

## **Mukimlik Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve OECD Model Anlaşmaları Açısından İncelenmesi**

S. 93

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2020 İLKBAHAR / SAYI: 11

•  
**SAHİBİ**

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına  
ERSİN NAZALI

•  
**SORUMLU MÜDÜR**

AHMET BOZDOĞAN

•  
**YAYIN YÖNETİM YERİ**

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok.  
No:3 Elit Residence Kat:4 Daire: 12  
Şişli 34360 İSTANBUL  
T:+90(212)380-0640  
F:+90(212)217-1890  
<http://www.nazali.av.tr>

•  
Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

•  
**BASKI-CİLT**

Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.  
Gülbağ Mah. Gülbağ Cad. No:80/1  
Mecidiyeköy Şişli / İSTANBUL

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

## İÇİNDEKİLER

- 1 BİZDEN HABERLER
- 3 GÜMRÜKTE VERGİ PLANLAMASI BAKIMINDAN TERCİHLİ TARİFE UYGULAMASINI SAĞLAYAN BELGELER NELERDİR?
- 9 REKABET HUKUKU AÇISINDAN MOTORLU TAŞITLAR SEKTÖRÜNDE EŞ DEĞER KALİTEDE YEDEK PARÇALAR
- 15 ARABULUCULUK SÖZLEŞMELERİNİN SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATI AÇISINDAN SONUÇLARI İLE SGK PRİM TEŞVİK VE DESTEKLERİNE ETKİSİ
- 19 LİMİTED ŞİRKETLERİN TÜRKİYE'DE İKÂMET ETMEYEN YABANCI ŞİRKET MÜDÜRLERİNİN VE ŞİRKET MÜDÜRÜ OLAN TÜZEL KİŞİLİĞİN GERÇEK KİŞİ TEMSİLCİSİ YABANCILARIN SİGORTALILIK VE ÇALIŞMA İZİNLERİ HUSUSU
- 23 İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE AYKIRI DAVRANAN İŞVERENLERE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIMLAR
- 27 AYIPLI MALIN NEDEN OLDUĞU İŞ KAZASINDAN ÜRETİCİNİN SORUMLULUĞU
- 31 İŞ HUKUKUNDA ESNEK ÇALIŞMA MODELİ OLARAK GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ
- 37 TÜRK İŞ HUKUKUNDA KADIN İŞÇİLERİN HAKLARI
- 43 ARABULUCULUK GÖRÜŞMELERİNİN TELEKONFERANS YOLU İLE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ
- 47 ULUSLARARASI ÇALIŞMA ÖRGÜTÜ DÖNÜM NOKTASINDA: TAMAM MI DEVAM MI?
- 55 TÜRK CEZA KANUNU'NUNDA YER ALAN ÇEVRE SUÇLARI
- 59 TOPLU İŞÇİ ÇIKARMA UYGULAMALARI
- 65 AR-GE/TASARIM MERKEZİ UYGULAMALARINDA GRİ ALANLAR
- 69 ŞİRKETLERE UYGULANAN İDARİ YAPTIRIMLARIN İNSAN HAKLARI HUKUKU BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ
- 75 TIBBİ MÜDAHALE VE AYDINLATILMIŞ ONAM
- 79 SAĞLIK BEYANI İLE SATIŞA SUNULAN ÜRÜNLER
- 85 GERİ KAZANIM KATILIM PAYI VE YANSITILAN PAY BEDELLERİNİN KDV BOYUTU
- 89 TÜRKİYE'NİN DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI
- 93 MUKİMLİK KAVRAMININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI VE OECD MODEL ANLAŞMALARINI AÇISINDAN İNCELENMESİ
- 99 ÇOK ULUSLU İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE MEVZUATINDA YER ALAN ÜÇ AŞAMALI RAPORLAMA YÜKÜMLÜLÜKLERİ
- 103 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARININ VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE KAYITLARI
- 113 DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ

## ÖNSÖZ

*Sevgili Dostlar,*

*Tüm Dünya'yı etkisi altına alan Koronavirüs (Covid-19) salgını sebebiyle karşılaşılan tüm zorlukların ve olumsuzlukların bir an önce etkisini yitirmesini ve yaşadığımız endişe ve üzüntünün geride kalmasını dilediğimiz bu günlerde NAZALI Gündem ailesi olarak farklı konularda hazırlamış olduğumuz makalelerimizle sizlerle olmaktan mutluluk duyuyoruz.*

*Covid-19 salgını nedeniyle karşılaşılan konular ile ilgili hazırlamış olduğumuz makalelerimiz, "NAZALI Gündem Covid-19 Özel Sayı" olarak internet sitemizde yer aldı. Bu sayımızda ise, rekabet hukukundan gümrük hukukuna, vergi hukukundan sosyal güvenlik hukukuna uzanan geniş bir yelpazede hazırlanan makaleler ile sizlerleyiz.*

*Bu süreçte yazmış oldukları makalelerle dergimize katkıda bulunan tüm arkadaşlarımıza teşekkür ederiz.*

*Dünyada ve ülkemizde yaşanan Covid-19 salgınının tamamen ortadan kalkmasını umar, hepinize sağlıklı günler dileriz.*

*NAZALI Gündem'in bir sonraki sayısında sizlerle çok daha güzel günlerde buluşmak dileğiyle.*

*Keyifli okumalar.*

**NAZALI GÜNDEM**

## BİZDEN HABERLER

### ◇ **DOĞUŞ GÜLPINAR, NAZALI BÜNYESİNE UKRAYNA ÜLKE SORUMLUSU OLARAK KATILMIŞTIR.**

Doğuş GÜLPINAR, enerji, altyapı, inşaat ve gayrimenkul sektörlerinde hukuki danışmanlık hizmeti vermektedir. Toplam kapasitesi 600 mw rüzgar enerjisi projelerinin anahtar teslim kurulum süreçlerinde aktif rol almıştır.

Doğuş, yurtdışı altyapı, inşaat ve enerji projelerinde devlet kanallarıyla görüşmelerin yürütülmesi, ihale takibi, durum tespit raporu, birleşme ve devralmalar üzerine danışmanlık yapmaktadır.

NAZALI'ya katılmadan önce Ukrayna'nın önde gelen uluslararası hukuk bürolarında hukuk müşaviri olarak çalışan Doğuş, Ukrayna'da avukatlık lisansına sahip olup ileri derecede Rusça ve İngilizce bilmektedir.

### ◇ **GEKAP VE DEPOZİTO ÇALIŞTAYI'NA KATILDIK.**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 9-11 Mart 2020 tarihlerinde gerçekleştirilen Geri Kazanım Katılım Payı Uygulamaları (GEKAP) ile Ulusal Depozito İade Sistemine Geçiş Süreci Çalıştayı'na NAZALI Vergi ve Hukuk olarak katılım sağladık. Çalıştay'da Çevre Kanunu değişikliği sonrası oluşan çevre regülasyonları, GEKAP yükümlülüğünün kapsamı, sektörel farklılıklar, beyanname ve ödeme işlemleri tartışıldı.

### ◇ **“MUHTASAR PRİM HİZMET BEYANNAMESİ VE ÜCRET GELİR VERGİSİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER İLE KVKK'DA GÜNCEL GELİŞMELER” KONULU SEMİNER DÜZENLEDİK.**

NAZALI olarak 6 Şubat Perşembe günü “Muhtasar Prim Hizmet Beyannamesi ve Ücret Gelir Vergisindeki Değişiklikler ile KVKK'da Güncel Gelişmeler” konulu bir seminer düzenledik.

Düzenlediğimiz seminerde, Muhtasar Prim Hizmet Beyannamesi uygulaması hakkında detaylı bir bilgilendirme yaparken, Kişisel Verilerin Korunması mevzuatı hakkında da açıklamalarda bulunduk.

### ◇ **YÖNETİCİ ORTAĞIMIZ ERSİN NAZALI, TÜRKİYE'NİN YABANCI YATIRIMCILAR İÇİN CAZİP YANLARINI FINANCE MONTHLY'YE ANLATTI.**

Yönetici Ortağımız Ersin Nazalı, uluslararası bir yayın olan Finance Monthly'ye “What Makes Turkey Attractive For Foreign Investment” konulu bir röportaj verdi. Röportajın tamamına aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.finance-monthly.com/2020/01/what-makes-turkey-attractive-for-foreign-investment/>



# GÜMRÜKTE VERGİ PLANLAMASI BAKIMINDAN TERCİHLİ TARİFE UYGULAMASINI SAĞLAYAN BELGELER NELERDİR?

**Fatih UZUN**

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağı  
Gümrük Müşaviri, Eski Gümrük Müfettişi

## ÖZET

*Dış ticaret yapan işletmeler bakımından ithalat sürecinin en önemli maliyetlerinden birini ithalatta ödenen gümrük vergileri oluşturmaktadır. İthalat sürecinde ödenen gümrük vergilerinin tutarı ne kadar fazla ise ithalat maliyeti ve dolayısıyla eşyanın ithalatçı ülkedeki satış fiyatı o kadar yüksek olmaktadır. Bu noktada ithalatçıların ithalat süreçlerini planlarken faaliyette oldukları ülkenin imzalamış olduğu serbest ticaret anlaşmalarını, üyesi olduğu gümrük birliği gibi organizasyonları analiz etmeleri, bu anlaşma ve birliklerin beraberinde getirdiği gümrük vergisi muafiyetlerinden istifade etmeleri oldukça önemlidir. Bu tarzdaki ekonomik entegrasyon türlerinin temel amacı, üye ülkeler arasındaki gerek tarife gerekse tarife dışı engellerin azaltılmasıdır. Bu kapsamdaki ekonomik entegrasyon çeşitlerinin uygulanması amacıyla oluşturulan hukuki metinler, dış ticaret yapan işletmelerin tercihli tarife ve tercihli menşe uygulamalarından faydalanabilmelerini, bazı özel nitelikteki menşe ispat veya dolaşım belgelerinin ithalat sürecinde ithalatçı ülkenin gümrük idaresine sunulmasını gerekli kılmaktadır. Bu anlamda dış ticaret yapan işletmelerin hangi ülke veya ülke gruplarından ithalat yaptığına bağlı olarak ithalat süreçlerinde ödenmesi gereken gümrük vergilerinin minimasyonu sağlamak adına gümrük mevzuatında öngörülen ve tercihli tarife uygulanması olanağını sağlayan belgeleri gümrük idaresine sunmaları gümrükte vergi planlamasını yapabilmeleri adına oldukça önem arz etmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Dış Ticaret, Tercihli Tarife, Tercihsiz Tarife, Gümrük, Gümrükte Vergi Planlaması.

## GİRİŞ

Her ne kadar siyasi argümanlar veya dönemlik popülist politikalar sebebiyle dünya ticaretine son beş yılda korumacı ve gümrük duvarlarını arttırıcı eğilimler yön veriyor olsa da dış ticaret yapan aktörlerin temel amacının ülkeler arasındaki mal ticaretinin kolaylaştırılması olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa Birliği'nin temellerinin atıldığı Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu, ülkelerin imzaladığı serbest ticaret anlaşmaları ve oluşturulan gümrük birlikleri gibi organizasyonların tamamının ana hedefi, ülkeler arasındaki mal ticaretinin önündeki gerek tarife gerekse tarife dışı engellerin kaldırılması veya hafifletilmesi suretiyle ticaret hacminin arttırılması ve toplumsal refahın maksimize edilmesidir. Dış ticaret işlemlerinde ithalat ve ihracatçı

aktörlerin karşılaştığı en büyük engeller genelde gümrük duvarları olarak da ifade edilen gümrük vergileridir. Zira herhangi bir malın diğer ülkelere ithalinde uygulanan gümrük vergisi oranı ne kadar yüksek ise o malın ithali o derece maliyetli olacak ve dolayısıyla tüketicilere nihai satış fiyatı da o ölçüde yüksek olacaktır. Bu sebeple dış ticaret işlemlerinde ekonomik aktörlere gümrük işlemlerinde tercihli tarife uygulanmasını sağlayan belgeler son derece önem arz etmektedir. Bu yazımızda dış ticaret işlemlerinde yükümlülere tercihli tarife uygulanmasını sağlayan belgelerin neler olduğu ve hangi belgenin hangi ülkeler ile yapılan ticarete kullanılabileceği üzerinde durulacaktır.

### 1. Tercihli Tarife ve Tercihsiz Tarife

Tercihli tarife en basit tanımıyla, iki ya da daha çok ülkenin yaptıkları ticaret anlaşması uyarınca aralarındaki ticarete karşılıklı olarak daha düşük oranda gümrük tarifesi uygulaması veya hiçbir şekilde gümrük tarifesi uygulama-



masına ilişkin kurallar bütünüdür. Ülkeler arasındaki ticarete tercihli tarife uygulanmasını temin eden en önemli enstrüman serbest ticaret anlaşmalarıdır. Çoğunlukla iki veya daha çok taraflı olarak imzalanan serbest ticaret anlaşmaları sayesinde anlaşmaya taraf ülkeler birbirlerinden yapacakları ithalat işlemlerinde daha düşük oranda gümrük vergisi/tarife uygulaması konusunda mutabık kalırlar. Bu suretle anlaşmaya taraf ülkeler açısından birbirlerinden ithalat yapmak diğer ülkelere ithalat yapmaya kıyasla gümrük vergileri bakımından daha anlamlı ve daha az maliyetli hâle gelir. Böylece ülkeler birbirleri ile ticaret yapmayı, diğer ülkelerle ticaret yapmaya tercih ederler. Bununla birlikte, dış ticaretteki tercihli ticaret uygulamalarının sadece serbest ticaret anlaşmaları yoluyla oluşmadığını ve ülkelerin tek taraflı olarak tercihli ticaret uygulamalarına izin verdiği durumların da olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Bu kapsamda dış ticaret işlemlerinde tercihli tarife kavramını, ithalat işlemlerinde diğer ülkelere uygulanan gümrük vergileri oranından daha düşük oranda gümrük vergileri uygulanmasına imkân veren süreçler olarak nitelendirmek mümkündür.

Örneğin, Türkiye'nin hâlihazırda bugüne kadar imzaladığı 36 serbest ticaret anlaşması ("STA") bulunmakta olup bunlardan Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleriyle akdedilmiş olan 11 STA, bu ülkelerin Avrupa Birliği üyelikleri nedeniyle feshedilmiştir. Geriye kalanlardan 20 STA (EFTA, İsrail, Makedonya, Bosna ve Hersek, Filistin, Tunus, Fas, Suriye, Mısır, Arnavutluk, Gürcistan, Karadağ, Sırbistan, Şili, Morityus, Güney Kore, Malezya, Moldova, Faroe Adaları ve Singapur) hâlihazırda yürürlükte dir. 1 Aralık 2009 tarihinde imzalanarak 1 Mart 2011 tarihinde yürürlüğe giren Türkiye-Ürdün Serbest Ticaret Anlaşması, 22 Kasım 2018 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>1</sup>

Tercihsiz tarife kavramını, yukarıda belirtilen bilgiler çerçevesinde tercihli tarife kavramının tam tersi olarak ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Bu çerçevede tercihsiz tarifeyi, ülkelerin birbirleri arasındaki dış ticaret işlemlerinde normal gümrük tarife cetvellerinde belirlediği gümrük vergisi oranlarının uygulanmasını ve bu oranlar üzerinden herhangi bir indirim yapılmamasını ifade eden süreçler bütünü olarak tanımlamak olasıdır.

## 2. Tercihli Menşe ve Tercihsiz Menşe

Eşyanın tercihli menşesine ilişkin kurallar, Gümrük Kanunu'nun 22'nci maddesi çerçevesinde, Türkiye'nin bazı ülkeler veya ülke grupları ile yaptığı tercihli bir tarife uygulamasını gerektiren anlaşmalar ile Türkiye tarafından tek taraflı olarak bazı ülke, ülke grupları veya toprak parçaları için tanınan tercihli tarife uygulamalarında kullanılmaktadır.

Tercihli menşe ve tercihli tarife uygulamalarını birbirinden bağımsız olarak ele almak mümkün değildir. Zira ülkeler imzaladıkları serbest ticaret anlaşmaları ile yukarıdaki bölümde ifade ettiğimiz üzere birbirlerinden ticaret yapmayı ve bu ticarete daha düşük oranda gümrük vergileri uygulamayı diğer ülkelere ticaret yapmaya tercih ederler. Ancak bu noktada tercihli tarife uygulanabilmesi bakımından ülkeler için ortak bir ticaret kriterinin belirlenmesi gerekir ki o kriter ise menşedir. Dolayısıyla ülkeler arasındaki ticarete tercihli tarife uygulaması bir anlamda tercihli menşe uygulamasının doğal bir sonucudur. Konunun aşağıdaki gibi bir örnekle anlaşılır kılınması mümkündür.

Türkiye ile Güney Kore arasında hâlihazırda yürürlükte bulunan bir serbest ticaret anlaşması mevcuttur. Bu anlaşma uyarınca Türkiye Güney Kore'den ithal ettiği ürünlere gümrük vergisi uygulamazken, Güney Kore de Türkiye'den ithal ettiği ürünler için herhangi bir gümrük vergisi tahsil etmemekte ve her iki ülke gümrük mevzuatlarında belirlenen hükümler gereği birbirlerine tercihli tarife uygulamaktadır. Buraya kadar ifade edilenler doğru olmakla birlikte eksiktir. Serbest ticaret anlaşmaları çoğunlukla menşe esasına dayanan hukuki metinlerdir. Buradan

<sup>1</sup> Ticaret Bakanlığı. "Yürürlükte Bulunan Serbest Ticaret Anlaşmaları". (<https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/serbest-ticaret-anlasmalari/yururlukte-bulunan-stalar>). Erişim Tarihi: 24.04.2020

hareketle Türkiye'nin Güney Kore'den ithal ettiği ürünlere sıfır gümrük vergisi uygulayabilmesi, ürünlerin gümrük mevzuatı uyarınca Güney Kore menşeli olması şartına bağlıdır. Karşılıklı olarak Güney Koreli ithalatçıların da Türkiye'den ithal ettiği ürünler için gümrük vergisi ödememesi, ürünlerin Türkiye menşeli olduğunu ispat etmeleri koşulu gerekmektedir. Böylesi bir durum, Türkiye'nin Güney Kore menşeli ürünleri tercih etmesi, Güney Kore'nin de Türkiye menşeli ürünleri tercih etmesi anlamını taşır ve sonuçta Türkiye ve Güney Kore birbirleri açısından tercihli menşe statüsünü taşırlar. Zira her ikisi de birbirlerinin menşesini taşıyan ürünlerden ithalatta gümrük vergisi tahsil etmemek konusunda anlaşma ile mutabık kalmışlardır. Bu noktada tercihli tarife uygulamasını tercihli menşe kavramından doğan bir sonuç olarak uygulanan normal kanuni vergi haddinden düşük orandaki bir gümrük vergisi olarak tanımlamak yerinde olacaktır.

Tercihsiz menşe ise malın ithalatçısı ve ihracatçısı olan iki ülke arasında bir tercihli ticaret anlaşmasının olmaması sebebiyle eşyanın menşesinin ülkelerin ulusal mevzuatında yer alan menşe kuralları esas alınarak belirlenmesi durumudur. Tercihli olmayan menşe kuralları, ülkelerin dış ticaret politikasının omurgasını oluşturan ticaret politikası önlemlerinin gereğince ve etkin bir şekilde uygulanabilmesini sağlarlar. Tercihsiz menşe kuralları ayrıca, ülkelerin dış ticaretlerinde farklı gümrük tarifesi ya da tarife dışı önlemler uygulaması sebebiyle ticaretin normal akışının yön değiştirmesini önlemek açısından da önem taşırlar. Gerek Türkiye'ye yapılan ithalatta gerekse Türkiye'den yapılan ihracatta ticaret politikası önlemlerinin uygulanması ve vergi hesaplanması gümrük idarelerine ibraz edilen menşe şahadetnamelerine göre yapılır. Tercihli olmayan menşe kuralları, ülkelerin dış ticaretlerini kontrol etmek amacıyla koydukları kuralların ve aldıkları tedbirlerin takip edilmesini sağlayan temel enstrüman olmakla birlikte, ithal eşyasının herhangi bir tercihli vergi uygulamasından yararlanmasını sağlamazlar.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Ticaret Bakanlığı. "Gümrük Rehberi-Tercihli Olmayan Menşe Kuralları Ne Anlama Gelir?". (<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/tercihli-olmayan-men%C5%9Fe-kurallar%C4%B1-ne-anlama-gelir>). Erişim Tarihi: 24.04.2020

Konuyu bir cümle ile özetleme gerekirse, ithalat ve ihracat işlemlerinde tercihsiz menşe tercihsiz tarife uygulanması sonucunu doğururken, tercihli menşe ise tercihli tarife uygulanması sonucunu doğurur.

### 3. Tercihli Tarife Uygulamasını Sağlayan Belgeler ve Kullanım Alanları

#### • A.TR Dolaşım Belgesi

Türkiye ile Avrupa Birliği ("AB") arasındaki ticarete konu edilen gümrük birliği kapsamındaki bir malın, Avrupa Birliği veya Türkiye'de serbest dolaşımında bulunduğunu ispatlamak üzere ihracatçı ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenen belgeye A.TR Dolaşım Belgesi denir. A.TR Dolaşım Belgesi, Türkiye ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında yapılan ticarete kullanılan bir dokümantasyondur.

Bilindiği üzere, Türkiye Avrupa Birliği'nin siyasi anlamda üyesi olmamasına rağmen Gümrük Birliği'nin üyesidir. Gümrük Birliği'nin kapsamını sanayi ürünleri ve işlenmiş tarım ürünleri oluştururken, işlenmemiş tarım ürünleri Gümrük Birliği'nin kapsamında değildir.

Türkiye ile Gümrük Birliği arasındaki ticaret menşe esasına değil serbest dolaşım esasına dayandığından A.TR Dolaşım Belgesi malın menşesini belirtmez ve sadece o malın Avrupa Birliği sınırları içerisinde serbest dolaşımında olduğunu belirtir. A.TR Dolaşım Belgesinin ithalatçı ülkenin gümrük idaresine sunulması hâlinde gümrük işlemlerinde Gümrük Birliği uyarınca sağlanan gümrük vergisi muafiyetinden faydalanılması mümkün olmaktadır. Sonuç olarak Türkiye'deki ithalatçılar Avrupa Birliği'nden herhangi bir sanayi veya işlenmiş tarım ürününü A.TR Dolaşım Belgesi eşliğinde ithal etmeleri hâlinde ithalat sürecinde gümrük vergisi ödememektedirler.

#### • EUR.1 Menşe Belgesi

EUR.1 Menşe Belgesi, AB ülkeleri ile (tarım ürünleri ve Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ürün listesinde yer alan ürünler için),



EFTA ülkeleri (İsviçre, Norveç, İzlanda, Lih-tenştayn), İsrail, Makedonya, Bosna Hersek, Filistin, Tunus, Fas, Suriye, Mısır, Arnavutluk, Gürcistan, Sırbistan, Karadağ, Şili, Morityus Cumhuriyeti ve Moldova Cumhuriyeti ile Türkiye arasındaki eşyanın ticaretinde düzenlenen ve eşyanın menşeyini gösteren bir belgedir.

EUR.1 belgesi ile Gümrük Birliği kapsamında serbest dolaşımda bulunan eşyanın Türkiye ve Topluluğun aynı menşe kuralları ve gümrük vergilerinin geri ödenmesi ile bunların muafiyet tanınmasını yasaklayan hükümlerini içeren serbest ticaret anlaşması çerçevesinde Pan Avrupa Menşe Kümülyasyonu (PAMK), Pan Avrupa-Akdeniz Menşe Kümülyasyonu ("PAAMK") veya Batı Balkan Menşe Kümülyasyonu ("BBMK") sistemine taraf ülkelerden birine düzenlenebilmektedir.

En yoğun olarak Türkiye ile serbest ticaret anlaşması imzalanan ülkeler arasındaki ticarete uygulama alanı bulan EUR.1 belgesi, serbest ticaret anlaşmalarının menşe esasına dayanması sebebiyle eşyanın tercihli menşeyini gösteren bir dokümandır ve tercihli tarife uygulanmasına imkân tanır. Türkiye'deki ithalatçıların STA'mız bulunan ülkelerden herhangi bir malı EUR.1 belgesi eşliğinde ithal etmeleri hâlinde ithalatta gümrük vergisi ödemelerine gerek yoktur.

#### • **Tedarikçi Beyanı**

Tedarikçi beyanı, Gümrük Birliği kapsamında serbest dolaşımda bulunan ve Pan-Avrupa Menşe Kümülyasyon Sistemi, Pan-Avrupa Akdeniz Menşe Kümülyasyon Sistemi veya Batı Balkan Menşe Kümülyasyon Sistemine taraf ülkelerden biri menşeli eşyanın tercihli menşe statüsünü kanıtlayan belgedir. Tedarikçi beyanına ilişkin hükümler 28.09.2006 tarihli 26303 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10895 sayılı Türkiye ile Avrupa Topluluğu Arasında oluşturulan Gümrük Birliğinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Karar ile düzenlenmiştir.<sup>3</sup>

#### • **Fatura Beyanı**

Fatura beyanı da EUR.1 Dolaşım Sertifikası gibi eşyanın tercihli menşeyini gösteren bir belge olup fatura muhteviyatı eşyanın anlaşma kurallarına göre, menşeli olduğunun ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu veya başka bir ticari belge üzerinde yazılı olarak beyanıdır. Kıymeti 6.000 EURO'nun altında olan eşya için tüm ihracatçılar tarafından, 6.000 EURO'nun üzerinde olan eşya için ise sadece onaylanmış ihracatçılar tarafından düzenlenebilir.

#### • **Form A Menşe Belgesi**

Form A Menşe Belgesi; Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi (GTS) kapsamında ilgili ülkelerin Türkiye'ye tek taraflı olarak uyguladığı tavizli gümrük vergi oranlarından faydalanabilmek için düzenlenen, eşyanın tercihli menşe durumunu gösteren bir belgedir. Dolayısıyla bu belge eşyanın tercihli menşe statüsünü gösterir.

#### • **Menşe Şahadetnamesi**

Menşe en genel tanımıyla, bir eşyanın ekonomik olarak milliyetini ifade etmektedir. Menşe şahadetnamesi ise gümrük mevzuatımıza uyarınca eşyanın tercihli olmayan menşe statüsünü kanıtlamaya yarayan bir belgedir. Her ne kadar menşe şahadetnamesi eşyanın tercihli olmayan menşeyini ispat eden bir belge olsa da yazımızın giriş kısmında da ifade ettiğimiz üzere ülkelerin son dönemde uyguladığı korumacı dış ticaret ve gümrük politikalarının sonucu doğrultusunda yürürlüğe koydukları gümrük vergisi dışındaki telafi edici vergi, anti-damping vergisi, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi unsurlar bakımından ülkemizde ithalatta menşe şahadetnamesi ibrazı oldukça önemli hâle gelmiştir. Çünkü gümrük vergisi dışında ithalat üzerinden tahsil edilen diğer mali yükümlülüklerin alınmasında baz alınan temel kriter genelde hep eşyanın menşeyidir. Bu anlamda da ithalatçıların ithal ettikleri ürün için anti-damping vergisi, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük gibi diğer ithalat vergilerinden kaçınabilmeleri, eşyanın önlem konulan ülke menşeli olmadığını göstermek amacıyla

3 Ticaret Bakanlığı. "Sıkça Sorulan Sorular-Menşe". (<http://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/ticari/mense>). Erişim Tarihi: 24.04.2020

ithalatta menşe şahadetnamesi ibraz etmeleri şartına bağlıdır. Bu bağlamda son dönemdeki gelişmeler ışığında ülkemizde menşe şahadetnamesinin de aslında fiiliyatta eşyanın tercihli tarife uygulanmasını temin eden bir belge hüviyetine kavuştuğunun kabulü gerekmektedir.

## **SONUÇ**

Dış ticaret işlemleri yapan işletmeler bakımından ithalat maliyetlerini belirleyen en önemli unsurlardan biri de gümrük vergileridir. İthalat sürecinde ödenen gümrük vergilerinin oranı ve tutarı ne kadar yüksek ise ithalat maliyeti o derece artmakta ve bu durum da eşyanın o ülkedeki satış fiyatını artış yönünde etkilemektedir. Bu bağlamda ithalat yapan işletmelerin ithal ettikleri ürünleri ülkemizin serbest ticaret anlaşması olan ülkelerden, Avrupa Birliği ülkelerinden veya Genelleştirilmiş Tercihler Sistemi kapsamı ülkelerden ve/veya bu ülkeler menşeli olarak temin etmeleri ile ithalat sürecinde gümrük mevzuatının öngördüğü tercihli tarife uygulanmasını temin eden işlemin niteliğine uygun düşen belgeyi gümrük idaresine sunmaları, ithalatta gümrük vergisi muafiyetlerinden faydalanmaları ve bu süreçte ithalat vergileri yükünün minimize edilmesi ve gümrükte vergi planlamasının temini bakımından fevkalade önemlidir.



# REKABET HUKUKU AÇISINDAN MOTORLU TAŞITLAR SEKTÖRÜNDE EŞ DEĞER KALİTEDE YEDEK PARÇALAR

**Metin PEKTAŞ**  
Rekabet Hukuku Ortağı

**Derviş Boran BEYSÜLEN**  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Motorlu taşıtların bakım ve onarımında eş değer kalitede yedek parçaların hangi durumlarda kullanılabilmesine yönelik tartışmalar, 2017’de yapılan yasal düzenleme ile son bulmuş ve eş değer yedek parçaların, hasar ödemesi yapan sigorta şirketleri tarafından kullanılmasının önü açılmıştır. Rekabet hukukunda motorlu taşıtlar sektöründeki dikey ilişkileri düzenleyen ikincil mevzuat, yedek parça kullanımında çok markalılığın ve eş değer yedek parça rekabetinin sağlanmasını teminen güçlü düzenlemeler getirmektedir. Rekabet Kurumu’nun yıllar içerisindeki uygulaması da bu yönde gelişmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Eş Değer Yedek Parça, Motorlu Taşıtlar, Dikey Kısıtlamalar, Eş Değer Parça Sertifikası.

## GİRİŞ

Otomotiv sektöründe önemli bir tartışma konusu olmuş eş değer kalitede yedek parçalara ilişkin rekabet hukuku rejimi, 2017/3 no’lu “Motorlu Taşıtlar Sektöründeki Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği” (“Tebliğ”)’nde düzenlenmiştir. Bu çalışmada, öncelikle eş değer kalitede yedek parçalar hakkındaki diğer yasal düzenlemeler ve konuya ilişkin bir idari yargı kararı ele alınarak genel bir değerlendirme yapılacak, ardından eş değer kalitede yedek parça kullanımı açısından ortaya çıkan rekabet hukuku uygulaması, ilgili mevzuat ve Rekabet Kurulu kararları çerçevesinde incelenecektir.

## 1. GENEL OLARAK EŞ DEĞER KALİTEDE YEDEK PARÇALAR

2017/3 no’lu Tebliğ’de eş değer kalitede yedek parça: “Bir motorlu taşıtın montajında kullanılan orijinal parçaların değiştirilmesi amacıyla üretilen, ilgili mevzuat çerçevesinde belirlenen deney ve muayene metotlarına göre orijinal parçayla kıyas-

*lanarak tespit edilen kütle, boyut, malzeme, işlevsellik gibi kriterlere uygunluğu, akredite bir kuruluş tarafından belgelendirilmiş parça...”* şeklinde tanımlanmıştır. Buna karşılık orijinal parçalar ise otomotiv üreticisi firmaların kendi markalarıyla güvence altına alarak ürettikleri yedek parçalardır. Eş değer yedek parçalar daha çok yerli üretimle üretilen ve orijinale en yakın ikâme/muadil parçalardır.

Eş değer yedek parçaların sertifikalandırılma sorumluluğu ve eş değer kalitede olduğuna yönelik ispat yükümlülüğü bu parçaların üreticileri üzerinde olup bu parçaların sertifikalandırılması, Türk Standartları Enstitüsü (“TSE”) veya ISO/IEC 17065 standardına uygun olarak TÜRKAK veya International Accreditation Forum (“IAF”) tarafından akredite edilmiş kuruluşlar<sup>1</sup> tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>2</sup>.

Çoğunlukla ithalat yoluyla tedarik edilen, bu nedenle ithalat rejimi ve kur artışlarından olumsuz etkilenen orijinal yedek parçaların yüksek fiyatlı olması, tüketicilerin itirazlarına rağmen hasar ödemesi yapan sigorta şirketlerinin onarımlarda eş değer yedek parçaları daha fazla tercih etmelerine neden olmaktadır. 2015’te yürürlüğe giren “Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası

<sup>1</sup> Bu kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen uygulamalar zaman zaman rekabet soruşturmalarına konu olabilmektedir. Örneğin, Rekabet Kurumu’nun 17.09.2019 tarih ve 19-30/453-M sayılı OSEM kararı.

<sup>2</sup> 13.01.2015 tarih 2015/2 sayılı Motorlu Araç Sigortalarında Eş Değer Parça Belgeleme Esaslarına İlişkin Genelge

Genel Şartları Tebliği”<sup>3</sup> ile sigorta şirketlerinin orijinal yedek parça kullanma zorunluluğu kaldırılmış ve onarımlarda eş değer yedek parça kullanılabilmesi mümkün hâle gelmiştir. Ancak bu düzenleme, Türkiye Barolar Birliği (“TBB”) tarafından kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle idari yargıya taşınmıştır. Davayı gören Danıştay 15. Dairesi, “*Orijinal olmayan daha önce kullanılmış ve yıpranmış yedek parçalardan dolayı oluşabilecek güvenlik riskleriyle de karşılaşılması söz konusudur. Çıkma ve sökme parçalarının sigorta şirketlerince karşılanan hasar onarımlarında sigortalı ya da mağdur onayı haricinde hiçbir şekilde kullanılmamaları kişi ve kamu yararı gereğidir.*”<sup>4</sup> gerekçesi ile eş değer kalitede yedek parçaların tüketici onayı olmadan kullanılmasına imkân veren maddenin yürütmesinin durdurulması yönünde karar vermiştir. Bu karardan yaklaşık iki yıl sonra yürürlüğe giren torba yasa<sup>5</sup> ile 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun 11. maddesine “*Hasarın giderilmesine ve tazminatın ödenmesine yönelik olarak ilgili mevzuat çerçevesinde orijinale eşdeğerliği belgelendirilmiş parçaların kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar ilgili sigorta genel şartlarında belirlenir.*” fıkrası eklenmiş ve bunun sonucunda ilgili Danıştay kararı hükmünü yitirmiştir. Böylece sigorta şirketlerinin, hasarlı araçların onarımında orijinal yedek parça kullanmak zorunda kalmadan sertifikalı olmak kaydıyla eş değer ya da ömrünü tamamlamış araçlardan elde edilen parçaları kullanabilmelerinin önü yeniden açılmıştır.

Eş değer yedek parça kullanımının önünün açılmasıyla birlikte, trafik sigortası primlerinin orijinal parça maliyetleri ve döviz artışlarından etkilenmeyecek olması, ithal yedek parçalara yüksek miktarlar ödenmeyecek olması ve yerli üretimin desteklenmesi gibi birtakım tüketici lehine ekonomik faydalar sağlanmıştır. Bununla birlikte, tüketicilerin, eş değer yedek parça kullanımını kabul etmek durumunda kaldığı düzenlemelerin hukukiliği yönündeki tartışmalar devam etmiştir.

## 2. EŞ DEĞER YEDEK PARÇA AÇISINDAN DİKEY REKABET HUKUKU REJİMİ

Rekabet hukuku bakımından eş değer kalitede yedek parça konusu, 2005/4 no’lu Tebliğ’in yerini alan 2017/3 no’lu Tebliğ’de düzenlenmiş ve söz konusu Tebliğ, Motorlu Taşıtlar Sektöründeki Grup Muafiyeti Tebliğini Açıklayıcı Kılavuz (“Kılavuz”)’da ayrıntılı olarak açıklanmıştır. 2005/4 sayılı Tebliğ’de yer alan kurallar 2017/3 no’lu Tebliğ ile temel olarak korunmuş olmasına rağmen, özellikle muafiyetin genel koşulları bakımından 2017/3 no’lu Tebliğ’in getirmiş olduğu bazı farklılıklar bulunmaktadır. Tebliğ çerçevesinde, eş değer yedek parçaların rekabetinin kolaylaştırılmasını teminen daha katı kuralların tasarlandığı görülmektedir.

Ana ürünün satın alınmasından sonra ihtiyaç duyulan yedek parçaların yer aldığı pazarlar, rekabet hukukunda “ikincil pazarlar” olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle yedek parçalara ilişkin rekabet hukuku analizi yapılırken, ana ürün pazarı ve bu ana ürün markası bazlı yedek parça pazarları, ayrı ancak ilişkili pazarlar olarak değerlendirilmektedir. “Marka bazlı” yedek parça pazarı tanımı nedeniyle ana ürüne sahip olan markalar, yedek parça pazarındaki en büyük oyuncu haline gelerek kendilerini hakim durumdaki teşebbüs konumunda bulabilmektedir. Bu teşebbüslerin karşısındaki fiili ya da potansiyel rakipler ise eş değer yedek parça üreticileridir.

Tebliğ ve Kılavuz’da, yetkisiz dağıtıcılara satış yapılmasının engellenmesi, rakiplerin ürünlerinin satılmasının yasaklanması gibi sağlayıcıların dağıtıcılarına getirdiği sınırlamalar hakkında genel dikey rekabet hukuku rejiminden farklı olarak eş değer yedek parça kullanımını etkileyen birtakım düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre:

3 “Karayolları Motorlu Araçlar Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları”. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150514-5.htm>) Erişim Tarihi: 25.04.2020

4 Danıştay 15. Dairesi’nin 04.10.2016 tarih ve E.2015/6014 sayılı kararı

5 27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun



- Sağlayıcıların<sup>6</sup>, motorlu taşıt dağıtımını ile yedek parça dağıtımını, bakımı ve onarımı hizmetlerinin bir arada sunulması konusunda dağıtıcılarına yönelik bir zorunluluk getirmesi sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkaracaktır. Bununla birlikte, sağlayıcılar tarafından, motorlu taşıt dağıtımını dışarıda tutmak suretiyle yedek parça dağıtım, bakım ve onarım hizmetlerinin bir arada sunulmasına yönelik dağıtıcılara bir yükümlülük getirilebilmesi mümkün kılınmıştır.
- Sağlayıcıların, “yetkili dağıtıcılarının yetkisiz dağıtıcılara yapacakları satışları” engellemesi sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkaracaktır. Buna göre, yetkili dağıtıcılara, özel servislere yedek parça sağlama gibi bir yükümlülük getirilemese de yapılacak bir satışın sağlayıcı tarafından engellenmesi önlenmektedir.
- Motorlu taşıt sağlayıcılarının, kendilerine yedek parça temin eden dağıtıcılara, söz konusu yedek parçaların başka bir yetkili veya yetkisiz dağıtıcıya satılmasını engellemeleri sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkaracaktır. Bu düzenleme, yedek parça dağıtıcılarının motorlu taşıt sağlayıcılarına bağımlı kalmaması bakımından önem arz etmektedir.
- Sağlayıcıların, garanti kapsamındaki ücretsiz işlemler dışında, yetkili dağıtıcılarının ve yetkili servislerinin kendisi dışındaki sağlayıcılardan tedarik ettiği ve eş değer nitelikteki yedek parçaların kullanılmasını engellemesi halinde sözleşmeler grup muafiyeti kapsamı dışına çıkacaktır. Buna göre yetkili dağıtıcılar ve yetkili servisler, bakım ve onarım işlemlerinde diledikleri parçayı kullanabilmektedir. Buna karşın sağlayıcılar, yetkili dağıtıcı ve servislerine, eş değer kalitede yedek parça kullanılacak olması halinde bu durumun öncesinde müşteriye bildirilmesi yükümlülüğü getirebilmektedir.
- Son olarak, yedek parça üreticisinin ticari markasını veya logosunu, ürettiği parçalar üzerine yerleştirmesinin engellenmesi/kısıtlanması da sözleşmeleri grup muafiyeti

kapsamı dışına çıkarmaktadır. Böylelikle eş değer yedek parça üreticisi teşebbüslerin kendi marka ve logosuyla pazarda faaliyet gösterebilmesi teminat altına alınmaktadır.

### 3. YEDEK PARÇALAR BAKIMINDAN REKABET ETMEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Sağlayıcı ve yetkili servisler arasındaki anlaşmalarda yer alan rekabet etmeme yükümlülüklerinin kapsamı, yedek parça dağıtıcılarının sağlayıcılara bağımlı kalmaması ve eş değer yedek parça üreticilerinin pazarda rekabet edebilmesi bakımından önem arz etmektedir. Yedek parçaların dağıtımını bakımından rekabet etmeme yükümlülüğüne ilişkin 2017/3 no’lu Tebliğ’de ve ilgili Kılavuz’da yer alan kurallar, diğer konulardaki dikey ilişkilere yönelik düzenlemelere göre farklılık arz etmektedir.

**İlk olarak, bir motorlu taşıt sağlayıcısının anlaşma süresi içerisinde alıcılarına karşı getireceği her türlü rekabet etmeme yükümlülüğü sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkarmaktadır.** Bu doğrultuda motorlu taşıt sağlayıcıları, alıcılarının eş değer yedek parça üreticileriyle yapacağı anlaşmaları, sözleşmesel rekabet yasakları yoluyla engelleyememektedir. Buna karşılık sağlayıcı, alıcının belirli bir ürün alımının, toplam alımlarının %30’unu geçmemek kaydıyla kendisinden yapılmasını isteyebilmektedir. %30’luk bu sınır, yedek parça alıcılarının en az üç rakip sağlayıcı ile tedarik ilişkisine girmesine olanak sağlayarak bağımsızlığını koruyabilmesi amacıyla getirilmiştir. Yedek parça alıcısının kendi iradesiyle tek bir sağlayıcı ile çalışmayı tercih ettiği durumda ise böyle bir sınırlamadan bahsedilemeyecektir.

**İkinci olarak; anlaşma süresinin sona ermesinden sonraki döneme ilişkin olarak, sağlayıcı tarafından alıcıya herhangi bir rekabet etmeme yükümlülüğü getirilememektedir.** Böylelikle ticari ilişkinin sona ermesinden sonra alıcı üzerinde herhangi bir rekabet yasağı bulunmamaktadır.

6 Sağlayıcı, anlaşmaya taraf olan ve anlaşma konusu mal veya hizmetleri alıcıya satan teşebbüse denmektedir.

**Üçüncü olarak, farklı motorlu taşıt markalarına ait yedek parçaların servis alanındaki konumlarıyla ilgili bir yükümlülük getirilemeyecektir.** Bu kural ile, yetkili dağıtıcının yedek parçaları dilediği gibi konumlandırarak iş yerini kendi dizayn etme hakkı korunmaktadır.

Son olarak, yedek parça dağıtımına ilişkin yapılan dikey anlaşmalara rekabet etmeme yükümlülüğü getirilemeyeceği yönündeki düzenlemelerin bir istinası olarak, bağımsız yedek parça dağıtıcılarına özellikle madeni yağ, boya ve lastik sağlayıcıları tarafından verilen ek desteklerin (nakdi destek vs.) garanti altına alınabilmesi amacıyla söz konusu **bağımsız yedek parça alıcılarına sağlayıcılar tarafından anlaşmanın yürürlük tarihinden itibaren beş yılı geçmemek kaydıyla rekabet etmeme yükümlülüğü getirilebilir. Bununla birlikte, sağlayıcıların, yedek parça alıcılarına karşı anlaşmanın sona ermesinden itibaren getireceği herhangi bir rekabet etmeme yükümlülüğü sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkarmaktadır.**

#### 4. ÖNE ÇIKAN REKABET KURULU KARARLARI

Yedek parçalar bakımından mevzuattaki düzenlemeler bu şekilde olmakla birlikte, Rekabet Kurulu'nun konuya nasıl yaklaştığının anlaşılması bakımından gerek tebliğ öncesi gerek tebliğ sonrasında verilmiş olan ve önem arz ettiği düşünülen bir dizi karara aşağıda değinilecektir:

- İlk olarak "Iveco kararı"nda Rekabet Kurulu tarafından, Iveco'nun yetkili servis ve yetkili bayileri ile imzalamış olduğu sözleşmelerde yer alan, biri yedek parça alıcılarına rekabet etmeme yükümlülüğü getirilmesini, diğeri belirlenen alım hedeflerinin belli bir oranın altında kalınması hallerinde Sözleşme'nin IVECO tarafından haklı gerekçeyle feshedilebileceğini düzenleyen iki maddenin grup

muafiyetinden yararlanamayacağına ve ilgili hükümlerin bireysel muafiyet şartlarını da taşımadığına kanaat getirilmiş ve 4054 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrası uyarınca hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla teşebbüse 30 gün süre verilmiştir<sup>7</sup>.

- Kurul "Hyundai Assan kararı"nda, Hyundai Assan'ın yapmış olduğu yetkili servis ve yetkili satıcı sözleşmelerinde yer alan rekabet kısıtlamalarına yönelik olarak Hyundai Assan'ın Yetkili Servis Sözleşmesi'nin 9. maddesinde yer verilen, yetkili servisin yedek parça alımlarının en az %30'unu Hyundai Assan'dan yapmasına ilişkin hükmün, %30'u aşmaması yönünde yapılacak bir değişiklikle düzeltildiği takdirde sözleşmenin grup muafiyetinden faydalanacağı kanaatine varmıştır. Bu karar, sağlayıcıların, alıcılarına toplam alımlarının %30'unun üzerinde yedek parça alımının kendisinden yapılması yönünde bir yükümlülük getiremeyeceğine ışık tutması bakımından önem arz etmektedir<sup>8</sup>.
- Rekabet Kurulu 2013 yılında önaraştırma sonunda aldığı bir diğer kararda<sup>9</sup>, Mercedes Benz ve yetkili servisi Mengerler'in Tebliğ'e aykırı olarak Şampiyon Filtre tarafından üretilen eş değer kalitedeki yedek parçaların satışını kısıtladıkları iddiasını değerlendirmiştir. Kurul değerlendirmesinde, Şampiyon Filtre'nin filtre değiştirme işleminin orijinal yedek parça ile yapılmasının Mercedes Benz tarafından zorunlu tutulmasının Tebliğ hükümleriyle uyumlayacağını belirtmiş ancak hayati arızalar doğurabilecek filtreler bakımından araç üreticilerinin standartlarının karşılandığının ve ürünün eş değer kalitede yedek parça niteliğinde olduğuna yönelik ispat yükümlülüğünün parça üreticisine ait olduğunu belirtmiştir. Sonuç olarak, şikayet konusu uygulamanın Mercedes Benz tarafından değil yetkili servisçe yapılmış olması ve Şampiyon Filtre'nin eş değer yedek parçalarla ilgili ispat yükümlülüğünü yerine getirmemiş olması dikkate alınarak soruşturma açılmamasına karar verilmiştir.

7 Rekabet Kurulu'nun 16.04.2014 tarih ve 14-15/276-118 sayılı kararı

8 Rekabet Kurulu'nun 11.07.2007 tarih ve 07-59/684-240 sayılı kararı

9 Rekabet Kurulu'nun 17.01.2013 tarih ve 13-05/54-31 sayılı kararı

- Rekabet Kurulu “Bosch kararı”<sup>10</sup>nda; Bosch’un motorlu araçlara yönelik yedek parça dağıtımını ile bakım ve onarım hizmetinin sunulmasına ilişkin olarak nitel seçici dağıtım sistemi üyeleri ile akdettiği tip sözleşmelere muafiyet verilmesi talebini incelemiştir. Kurul sözleşmelerin, yetkili olmayan üçüncü kişilere satış yasağına, servislerin asgari satın alma taahhüdünde/bildiriminde bulunmalarına, prim sisteminde, diğer markalardan yapılacak alımların kısıtlanmasına ve üçüncü kişilerden alım yasağına yönelik düzenlemeler içermesi nedeniyle 4054 sayılı Kanun’un 4. maddesi kapsamında olduğunu tespit etmiştir. Diğer yandan Kurul sözleşmelerde yer alan; Bosch markası dışındaki markalardan yapılacak yedek parça alımlarının bir önceki yıl gerçekleştirilen ürün alımlarının %70’ini geçmeyeceğine ilişkin hüküm, asgari satın alma taahhüdünde/bildiriminde bulunma yükümlülüğü ve prim sistemi olmak üzere dolaylı rekabet etmeme yükümlülüğüne yol açabilecek hükümler ile geçerlilik ve feshi ihbar süreleri bakımından 2017/3 sayılı Tebliğ’e aykırılık bulunması nedeniyle sözleşmelerin grup muafiyetinden faydalanamayacağı sonucuna ulaşmış ancak Kanun’da yer alan tüm koşulların sağlandığı gerekçesiyle sözleşmelere bireysel muafiyet tanımıştır.
- Rekabet Kurulu “Ford kararı”<sup>11</sup>nda, Ford’un nicel seçici dağıtım sistemi esaslarına dayalı Hafif/Orta Ticari ve Binek Araçlar Yetkili Servis Sözleşmelerini, 2017/3 no’lu Tebliğ kapsamında değerlendirmiştir. Kurul, Ford’un yetkili servis tarafından kullanılacak olan eş değer kalitede yedek parçalara ilişkin bir kısıtlama getirmediğini fakat garanti işlemleri dışındaki işlemlerde eş değer parça kullanılması durumunda sözleşmelerin 12.5. maddesi uyarınca servise, müşteriyi bu yönde bilgilendirme yükümlülüğü getirdiğini tespit etmiştir. Kurul, getirilen bu yükümlülüğün 2017/3 no’lu Tebliğ ışığında sözleşmeyi grup muafiyeti kapsamında çıkarmadığı yönünde değerlendirmede bulunmuştur. Ayrıca sözleşmelerde rekabet etmeme yükümlülüklerinin de bulunmadığını tespit etmiştir. Sonuç olarak Kurul, sözleşmelerde yer alan hükümlerin 2017/3 no’lu Tebliğ ve Kılavuz’da yer alan ilkelerle uyumlu olduğuna kanaat getirerek sözleşmelerin grup muafiyetinden yararlandığına karar vermiştir.
- Rekabet Kurulu “MAİS kararı”<sup>12</sup>nda; MAİS Motorlu Araçlar İmal ve Satış A.Ş. tarafından, Renault ve Dacia markalı araçlara ilişkin satış sonrası hizmetlerde hâlihazırda uygulanan nitel seçici dağıtım sistemine son verilerek nicel dağıtım sistemine geçilmesini öngören “Yedek Parça Dağıtım ve Yetkili Servis Sözleşmesi”ne muafiyet tanınması talebini incelemiştir. Nicel seçici dağıtım ve münhasır dağıtımını konu alan anlaşmaların grup muafiyetinden yararlanması için %30’luk pazar payı eşiğinin aşılmaması gerektiğine değinen Kurul, Renault marka özelinde pazar payı eşiğinin karşılandığını fakat Dacia markalı araçların ilgili pazarlardaki paylarının yüksek seyrettiğini tespit etmiştir. Renault marka özelinde yaptığı inceleme sonucunda Rekabet Kurulu, sözleşmenin 2017/3 no’lu Tebliğ kapsamında sözleşmeleri grup muafiyet kapsamı dışına çıkaran hükümler içermediğini tespit ederek grup muafiyetinden yararlandığına kanaat getirmiştir. Dacia markası için ise %30’luk eşik aşıldığından, bireysel muafiyet incelemesi yapılmıştır. Bireysel muafiyet incelemesinde Kanun’da öngörülen dört koşulun sonucusu olan “rekabetin zorunlu olandan fazla sınırlanmaması” koşulunun karşılanmadığına kanaat getiren Kurul, Dacia markasına ilişkin olarak nicel dağıtım sistemine geçilmesine bireysel muafiyet de tanınamayacağına karar vermiştir.

## SONUÇ

Eş değer yedek parça kullanımı ile ilgili yasal düzenlemenin 2017 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte kamuoyundaki tartışmalar son bulmuş ve sigortacılar tarafından eş değer yedek par-

10 Rekabet Kurulu’nun 14.11.2019 tarih ve 19-40/656-281 sayılı kararı

11 Rekabet Kurulu’nun 08.03.2018 tarih ve 18-07/118-64 sayılı kararı

12 Rekabet Kurulu’nun 21.06.2018 tarih ve 18-20/353-174 sayılı kararı

ça kullanılmasının önünde herhangi bir engel kalmamıştır. Rekabet hukuku bakımından ise Tebliğ, Kılavuz ve Kurul Kararları ışığında: Sağlayıcılar tarafından dağıtıcılara yönelik olarak motorlu taşıt dağıtımı ile yedek parça dağıtımı, bakımı ve onarımı hizmetlerinin bir arada sunulması konusunda bir zorunluluk getirilmesi, yetkisiz dağıtıcılara satış yapılmasının engellenmesi ve dağıtıcıların eş değer yedek parça tedarikçileri ile çalışmasının sağlayıcılar tarafından engellenmesi şeklindeki sınırlamaların sözleşmeleri grup muafiyeti kapsamı dışına çıkaran sınırlamalar olarak değerlendirildiği görülmektedir. Rekabet etmeme yükümlülüğü bakımından ise, genel olarak bir istisna dışında alıcılara yönelik bu tür herhangi bir yükümlülük getirilemeyeceği düzenlenmiştir.

# ARABULUCULUK SÖZLEŞMELERİNİN SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATI AÇISINDAN SONUÇLARI İLE SGK PRİM TEŞVİK VE DESTEKLERİNE ETKİSİ

Hülya YORGANLI

Müdür, Sosyal Güvenlik Hukuku Hizmetleri

## ÖZET

*İşçi-işveren uyuşmazlıklarında zorunlu arabuluculuk uygulaması 2018 yılında hayatımıza girmiştir. Arabuluculuk görüşmeleri sonucunda imzalanan arabuluculuk sözleşmelerinin hukuki sonuçlarının yanı sıra sosyal güvenlik mevzuatına yansımaları da gündeme gelmektedir.*

*İşbu makalede arabuluculuk sözleşmelerinde ücret mahiyetinde bir ödemenin yer alması hâlinde bu ödemenin SGK'ya bildirilme durumu ile arabuluculuk sözleşmelerinin sosyal güvenlik mevzuatında yer alan prim teşviki ve desteklerine etkisi üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** 5510 Sayılı Kanun, Arabuluculuk Sözleşmesi, SGK Prim Teşviki ve Destekleri.

## GİRİŞ

İş uyuşmazlıklarında arabuluculuk uygulaması 2018 yılı itibarıyla zorunlu hâle getirilmiştir. 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun 20. maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, "İş sözleşmesi feshedilen işçi, fesih bildiriminde sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli bir sebep olmadığı iddiası ile fesih bildiriminin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde işe iade talebiyle, İş Mahkemeleri Kanunu hükümleri uyarınca arabulucu ya başvurmak zorundadır."

Bu çerçevede, arabuluculuk görüşmeleri sonunda imzalanacak sözleşmenin işverene yüklediği hukuki yükümlülükler arasında sosyal güvenlik mevzuatına ilişkin yükümlülükler de bulunmaktadır. Sosyal güvenlik mevzuatı kapsamındaki yükümlülükler bakımından arabuluculuk sözleşmesi ile yapılan ödemelerin Sosyal Güvenlik Kurumu ("SGK")'na bildirilme hususu ve bu bildirimlerin yapılmaması hâlinde işverenin karşılaştığı sonuçlar gündeme gelmektedir.

## I. ARABULUCULUK SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN SGK'YA YAPILACAK BİLDİRİMLER

Arabuluculuk süreci hayata geçmeden önce, işçi-işveren arasındaki uyuşmazlıklar dava

yolu ile çözülmekte ve bu durum fesih tarihi ile mahkeme kararının kesinleştiği tarih arasında uzun süreler geçmesine neden olmaktadır. Yargıya intikal eden ve mahkeme tarafından fesih geçersiz olduğu yönünde verilen kararlarda 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca kararın kesinleşmesine kadar çalıştırılmadığı süre için işçiye en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer hakları ödenir.

Arabuluculuk sürecinin başlamasıyla fesih tarihi ile arabuluculuk sözleşmelerinin imzalandığı tarihler arasında nispeten daha kısa süreler olduğundan boşta geçen süre ücretinin ödenip ödenmeyeceği konusunda tereddütler oluşmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesinde, "Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların, işçinin işe başlatılması konusunda anlaşmaları hâlinde;

- İşe başlatma tarihini,
- Üçüncü fıkrada düzenlenen ücret ve diğer hakların parasal miktarını,
- İşçinin işe başlatılmaması durumunda ikinci fıkrada düzenlenen tazminatın parasal miktarını,

belirlemeleri zorunludur. Aksi takdirde anlaşma sağlanamamış sayılır ve son tutanak buna göre düzenlenir. İşçinin kararlaştırılan tarihte işe başlamaması



*hâlinde fesih geçerli hâle gelir ve işveren sadece bunun hukuki sonuçları ile sorumlu olur.”* denilmektedir.

Buradan hareketle, işçinin işe başlatılması yönünde anlaşma sağlanması hâlinde SGK nezdinde yapılacak işlemler tutanakta belirlenen tarihler ve yapılan ödemeler çerçevesinde şekillenmektedir. İşçinin işe başlatılmaması yönünde anlaşma sağlanması hâlinde işçiye yapılacak ödemeler ve boşta geçen sürenin durumu için kanun maddesinden bir sonuca ulaşılamamaktadır.

Bu kapsamda, Sosyal Güvenlik Kurumu Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü tarafından 28.02.2019 tarihinde yayımlanan “genel yazı” ile arabuluculuk faaliyeti sonucu imzalanan sözleşmelerde işe başlatılmaması yönünde anlaşma sağlanması hâlinde, yapılması gereken iş ve işlemler açıklanmıştır. Buna göre, arabuluculuk görüşmeleri sonucunda işçinin işe başlatılmaması yönünde anlaşmaya varılması hâlinde fesih geçerli sayılacağından 4857 sayılı İş Kanunu’nun 21. maddesi gereği en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesi söz konusu olmayacak bununla birlikte iş akdinin feshinden sonraki süre için işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumu’na aylık prim ve hizmet belgesi/muhtasar prim ve hizmet beyannamesi verme yükümlülüğü de bulunmayacaktır.

## **2. ARABULUCULUK SÖZLEŞMESİ İLE YAPILAN ÖDEMELERİN SGK PRİMİNE TABİ TUTULMA DURUMU**

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”)’nun “Prime Esas Kazançlar” başlıklı 80. maddesinin (a) bendinde,

*“Prime esas kazançların hesabında;*

*1) Hak edilen ücretlerin,*

*2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,*

*3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınır”*

denilmekte ve maddenin (b) bendinde ise istisnalara yer verilmiş olup “*Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz”* hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin (c) bendinde ise, “*(b) bendinde belirtilen istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemeler prime esas kazançta tabi tutulur. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.”* hükmü yer almaktadır.

İlgili kanun maddesinde prime tabi tutulacak ve tutulmayacak kazançlar tek tek açıklanmıştır. Bu kapsamda arabuluculuk sözleşmelerinde yapılacak ödemelerin mahiyeti ile ödenecek tutarların ayrı kalemler hâlinde yahut toplu olarak tek bir kalem hâlinde belirtilmesi prime esas kazançta tabi tutulup tutulmayacağını belirleyecektir.

Arabuluculuk sözleşmesinde fazla mesai, yıllık izin ücreti, ulusal bayram, genel tatil ücreti, prim, ikramiye, ek ödeme vb. nitelikte ödemelerin yer alması hâlinde bu ödemelerin prime tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, arabuluculuk sözleşmesinde ödemelerin mahiyetinin ayrı kalemler şeklinde belirtilmeksizin toplam bir ödeme olarak yer alması hâlinde bu ödemenin karşılıkları tek tek belirlenememekte ve prime tabi tutulması gereken kalemler de tespit edilememektedir.

Örneğin, arabuluculuk sözleşmesinde ayrı kalemler hâlinde net 500 TL fazla çalışma, 300 TL hafta tatili ücreti, 2.000 TL kıdem tazminatı ve 1.000 TL de ihbar tazminatı gibi ödemeler bulunuyor ise bu ödemelerden prime tabi tutulması gereken fazla mesai ve hafta tatili ücreti brütleştirilerek işçinin çalıştığı son ayın kazancına eklenmeli ve bu dönem için SGK’ya sıfır (0)

gün ve brüt tutarı üzerinden ek bildirge verilmelidir. Ancak yapılan ödeme tek kalem hâlinde 3.800 TL olarak belirtilmiş ise bu ödemenin hangi kalemler üzerinden yapıldığı bilinemediğinden SGK'ya bildirilecek tutarın tespit edilmesi mümkün olmayacaktır.

### **3. ARABULUCULUK SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN SGK'YA VERİLEN AYLIK PRİM VE HİZMET BELGELERİNİN İŞLEME ALINMASI VE SONUÇLARI**

Arabuluculuk sözleşmesinde belirtilen ücret mahiyetindeki ödemeler için SGK'ya verilecek aylık prim ve hizmet belgeleri, arabuluculuk sözleşmesine istinaden herhangi bir inceleme olmaksızın işleme alınmaktadır. Aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi dışında verilmesi durumunda, 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesi uyarınca belgenin asıl olması hâlinde aylık asgari ücretin beşte biri tutarında; belgenin ek olması hâlinde ise aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında idari para cezası uygulanmaktadır. Ancak sosyal güvenlik merkezleri arasında uygulama birlikteliği olmamakla birlikte arabuluculuk sözleşmesi mahkeme kararı niteliğinde kabul edilerek asgari ücretin iki katı üzerinden ceza uygulanması söz konusu olabilmektedir. Nitekim, SGK tarafından yayımlanan 21.11.2017 tarihli genel yazıda, "6325 Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanununa istinaden işveren-işçi ilişkisinden kaynaklanan, bireysel veya toplu iş sözleşmesine dayanan işçi veya işveren alacağı ve tazminatı ile işe iade talebine ilişkin bir uyuşmazlığın arabuluculuk süreci sonucunda anlaşma ile sona ermesi durumunda, taraflar ve avukatları ile arabulucunun birlikte imzaladıkları anlaşma belgesinin icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge sayılması gerektiğinden, imzalanan arabuluculuk anlaşma tutanağının mahkeme kararı niteliğinde sayılarak Kurum iş ve işlemlerinde mahkeme ilamı vasfında kabul edilerek işlem yapılması gerekmektedir." hükmü yer almakta olup bu hüküm doğrultusunda işçi, işveren ve avukatları tarafından ayrı ayrı imzalanmış arabuluculuk sözleşmeleri mahkeme ilamı niteliğinde kabul edilerek asgari ücretin iki katı üzerinden ceza uygulanabilmektedir.

Arabuluculuk sözleşmesinin mahkeme ilamı niteliğinde kabul edilmesinin bir baş-

ka sonucu ise işverenin aylık prim ve hizmet belgesi verdiği yıla ait asgari ücret desteği tutarlarının iptal edilmesi riskidir. Asgari ücret desteğinin uygulama esaslarına ilişkin olarak yayımlanan 2016/4, 2017/9, 2018/20, 2019/8 ve 2020/10 sayılı genelgelerde, denetim ve kontrolle görevli memurlarca yapılan soruşturma ve incelemelerde veya mahkeme kararları neticesinde ya da kamu kurum ve kuruluşlarından alınan yazılardan ilgili dönemler için çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedigi ya da prime esas kazancını eksik bildirdigi veya bildirdigi sigortalıları fiilen çalıştırmadigi tespit edilen işverenlerin destekten yararlanmasının mümkün bulunmadigi belirtilmektedir. Arabuluculuk sözleşmesi işçi ve işverenin karşılıklı anlaşması hâlinde ortaya konan bir belge olup bu belge nedeniyle SGK'ya verilen aylık prim ve hizmet belgeleri için denetim, mahkeme kararı veya kamu kurumundan alınan bilgiler neticesinde bir tespit söz konusu olmadığından asgari ücret desteği tutarlarının iptalini gerektirecek bir husus olmadığı görülmektedir. Bu kapsamda, arabuluculuk sonucu verilen aylık prim ve hizmet belgeleri için işverenin asgari ücret desteği tutarlarının faiziyle geri talep edilmesi asgari ücret desteği genelgelerine uygun bir uygulama olmayıp işverenlerin mağduriyetine neden olmaktadır.

### **SONUÇ**

İşçi-işveren uyuşmazlıklarında, iki yıldan uzun bir süredir iş mevzuatında olan arabuluculuk sözleşmeleri için hâlâ bazı açılardan aydınlatılmayan hususlar olduğu görülmektedir. Bu süreçte sorun yaşanmaması adına işverenlerin arabuluculuk sözleşmelerinde yazılan ödeme kalemlerine ve bu ödemelerin prime tabi olup olmadığına dikkat etmeleri gerekmektedir. Diğer taraftan, arabuluculuk sözleşmesine istinaden verilen aylık prim ve hizmet belgelerinin işleme alınmasında SGK'nın tereddüt edilen noktaları aydınlatması ve kurum nezdindeki işlemlerde yeknesaklığı sağlaması sürecin pürüzsüz bir şekilde işlemesine katkı sağlayacak, aynı zamanda sürecin sonuçlarını işverenler nezdinde netleştirmiş olacaktır.



# LİMİTED ŞİRKETLERİN TÜRKİYE’DE İKÂMET ETMEYEN YABANCI ŞİRKET MÜDÜRLERİNİN VE ŞİRKET MÜDÜRÜ OLAN TÜZEL KİŞİLİĞİN GERÇEK KİŞİ TEMSİLCİSİ YABANCILARIN SİGORTALILIK VE ÇALIŞMA İZİNLERİ HUSUSU

Şerife Merve KILINÇKAYA  
Sosyal Güvenlik Kıdemli Danışmanı

## ÖZET

Bilindiği üzere, ülkemizde çalışmak üzere birçok farklı ülkeden yabancı çalışan gelmektedir. Gerek sahip oldukları tecrübe ve yetkinlikler gerekse yapılan işe sağlanan katkı dolayısı ile birçok şirkette farklı alanlarda yabancı çalışan istihdam edilmektedir. Bu kapsamda, ilgili yabancıların çalışma izni bulunmadan çalıştırılmaları yasak olduğundan öncelikle Aile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (“Bakanlık”) Uluslararası İşgücü Genel Müdürlüğü (“Genel Müdürlük”)’nden çalışma izni alınması gerekmektedir. Akabinde fiili olarak çalışma ve sigortalılık yükümlülüklerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Makalemizde, limited şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen yabancı şirket müdürlerinin ve şirket müdürü olan tüzel kişiliğin gerçek kişi temsilcisi yabancıların çalışma izin yükümlükleri ile sigortalılıkları hususuna açıklık getirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** 6735 Sayılı Kanun, 5510 Sayılı Kanun, Yabancı İstihdamı, Limited Şirket Müdürleri, Gerçek Kişi Temsilci, Çalışma İzni, Sigortalılık.

## GİRİŞ

Ülkemizde çalışmak isteyen yabancıların çalışma izinleri bulunmadan çalışmaları/çalıştırılmaları mümkün bulunmayıp, Bakanlık’a çalışma izni başvurusunda bulunulması ve başvurunun olumlu olarak değerlendirilmesi akabinde fiili çalışmaya başlanması ve sigortalılık yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yabancılara verilecek çalışma izinleri ve çalışma izin muafiyetlerine ilişkin iş ve işlemlerde izlenecek usul ve esasları düzenleyen 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanun (“6735 sayılı Kanun”)’u 13.03.2016 tarih ve 29800 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup ülkemizde çalışmak isteyen yabancıların çalışma izin talepleri ilgili Kanun ve diğer ilgili mevzuat kapsamında Bakanlıkça değerlendiril-

rilmekte ve değerlendirme sonucunda başvurusu uygun görülen yabancılar nezdinde çalışma izinleri düzenlenmektedir.

Makalemizde ilgili mevzuat çerçevesinde, limited şirketlerin Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı şirket müdürlerinin ve şirket müdürü olan tüzel kişiliğin gerçek kişi temsilcisi yabancıların çalışma izni muafiyeti kapsamında olup olmadıkları ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (“5510 sayılı Kanun”) çerçevesinde bu kişilerin sigortalılık hususları üzerinde durulacaktır.

## 1. 6735 Sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu Çerçevesinde Limited Şirketlerin Türkiye’de İkamet Etmeyen Yabancı Şirket Müdürlerinin ve Şirket Müdürü Olan Tüzel Kişiliğin Gerçek Kişi Temsilcisi Yabancıların Çalışma İzinleri Hususu

6735 sayılı Kanun’un “Kapsam” başlıklı 2. maddesinin birinci fıkrasında, anılan Kanun’un Türkiye’de çalışmak için başvuruda bulunan veya çalışan, bir işveren yanında mesleki

eğitim görmek üzere başvuruda bulunan veya görmekte olan, staj yapmak üzere başvuruda bulunan veya staj yapan yabancılar ile Türkiye’de geçici nitelikte hizmet sunumu amacıyla bulunan sınır ötesi hizmet sunucusu yabancıları ve yabancı çalıştıran veya çalıştırmak üzere başvuruda bulunan gerçek ve tüzel kişileri kapsayacağı belirtilmektedir.<sup>1</sup>

Aynı Kanun’un “Çalışma izninde yetki ve yükümlülük” başlıklı 6. maddesinin ikinci fıkrasında, 6735 sayılı Kanun kapsamında yer alan yabancıların çalışma izni olmaksızın Türkiye’de çalışmaları veya çalıştırılmaları yasak olduğu hüküm altına alınmıştır.<sup>2</sup> Aynı şekilde, “Çalışma izni türleri” başlıklı 10. maddesinin beşinci fıkrasında, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre kurulmuş olan limited şirketlerin şirket ortağı olan yabancı müdürlerinin çalışma izni almaları kaydı ile çalışabilecekleri hükmü amirdir.<sup>3</sup>

Ülkemizde çalışmak isteyen yabancılar için çalışma izni ile birlikte çalışma izni muafiyeti de 6735 sayılı Kanun ile düzenlenmiş olup; “Çalışma izni muafiyeti” başlıklı 13. maddesinin yedinci fıkrasında, 6102 sayılı Kanun’a göre kurulmuş anonim şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen yönetim kurulu üyesi ve diğer şirketlerin yönetici sıfatı olmayan ortağı ile Türkiye’de gerçekleştirdiği faaliyetleri yüz seksen gün içinde doksan günü geçmeyen sınır ötesi hizmet sunucusunun çalışma izni muafiyeti kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>4</sup> Bu çerçevede, ilgili hüküm limited şirket müdürleri için değerlendirildiğinde limited şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen ve yönetici sıfatı bulunmayan ortakları çalışma

izni muafiyeti kapsamında sayılacağından ayrıca Bakanlık’tan çalışma izni talebinde bulunulması gerekmeyecektir.

Bu çerçevede, 6735 sayılı Kanun’un kapsam başlıklı 2. maddesinde de yer aldığı üzere, bahse konu ilgili mevzuatın kapsamının, Türkiye’de çalışmak için başvuruda bulunulan veya çalışılan yabancılar nezdinde sınırlandırıldığı görülmektedir. Aynı şekilde yukarıda yer alan Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, limited şirketlerin yönetici sıfatı olmayan ortağının çalışma izni muafiyeti kapsamında değerlendirileceği belirtilmektedir.

Buna göre, limited şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen yabancı şirket müdürü ve münferit imza yetkililerinin Türkiye’de fiili bir çalışmasının olmadığı durumlarda çalışma izni almalarına gerek bulunmayacaktır. Ancak, aksi durumda bu kişilerin Türkiye’de çalışacak olmaları durumunda Bakanlık nezdinde çalışma izni talebinde bulunulması gerekecektir. Öte yandan, limited şirketlerde şirket müdürü olan tüzel kişiliğin gerçek kişi temsilcisi yabancıların şirket müdürü görevinin yanı sıra şirketteki tek imza yetkilisi olması durumunda bahsi geçen temsilci için çalışma izni talebinde bulunulması gerekecektir.

Bahsi geçtiği üzere, çalışma izni muafiyeti kapsamında bulunup bulunmadığı fiili çalışmanın mevcut olup olmadığına göre değişecektir. Bu çerçevede, “fiili çalışma” olgusunun değerlendirilmesi gerekecektir. Fiili çalışma kapsamı gereği çok geniş bir kavram olup geniş perspektifte yorumlanması gereken bir olgudur. İşyeri adına hareket etmek, işlem yapmak, işyerini temsil etmek, ücret almak, bağımlılık,

1 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu

MADDE 2- (1) Bu Kanun; Türkiye’de çalışmak için başvuruda bulunan veya çalışan, bir işveren yanında mesleki eğitim görmek üzere başvuruda bulunan veya görmekte olan, staj yapmak üzere başvuruda bulunan veya staj yapan yabancılar ile Türkiye’de geçici nitelikte hizmet sunumu amacıyla bulunan sınırötesi hizmet sunucusu yabancıları ve yabancı çalıştıran veya çalıştırmak üzere başvuruda bulunan gerçek ve tüzel kişileri kapsar.

2 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu

MADDE 6- (2) Bu Kanun kapsamında yer alan yabancıların çalışma izni olmaksızın Türkiye’de çalışmaları veya çalıştırılmaları yasaktır.

3 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu

MADDE 10- b) Anonim şirketlerin şirket ortağı olan yönetim kurulu üyesi, (...) olan yabancılar çalışma izni olarak çalışabilirler.

4 6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu

MADDE 13- (7) 6102 sayılı Kanuna göre kurulmuş anonim şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen yönetim kurulu üyesi ve diğer şirketlerin yönetici sıfatı olmayan ortağı ile Türkiye’de gerçekleştirdiği faaliyetleri yüz seksen gün içinde doksan günü geçmeyen sınırötesi hizmet sunucusu, çalışma izni muafiyeti kapsamında değerlendirilir.



süreklilik gibi kavramlar fiili çalışmayı nitelemekte olup bu çerçevede geniş kapsamda yorumlanmaktadır. Bu itibarla, yabancı şirket müdürünün işyeri adına hareket etmesi, işlem yapması, işyerini temsil etmesi, ücret alması ve işyerinin emir ve talimatların göre hareket etmesi, müşteriler ya da tedarikçiler ile görüşmesi gibi işleri yapması hâlinde fiili bir çalışma meydana gelmiş olduğundan çalışma izni alınması gerekecek olup çalışma izni bulunmadan çalıştırılan kişiler için işçi ve işveren açısından Genel Müdürlükçe açıklanan yaptırımları ise aşağıdaki gibidir:

*“6735 sayılı Uluslararası İşgücü Kanunu uyarınca ülkemizde yabancı uyruklu bir şahsı çalıştırabilmek için Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığından çalışma izni alınması zorunludur. Türkiye’de geçerli çalışma izni olmadan çalışan yabancılar hakkında cezai ve idari işlem uygulanır. İzinsiz çalıştığı belirlenen yabancıların Türkiye’ye girişi, pasaport, vize ve ikâmet izni konuları tetkik edilerek, durumları yasal olmayanlar sınır dışı edilmektedirler.*

*Çalışma izni bulunmayan yabancıyı çalıştıran işverenlere her bir yabancı için ise 2020 yılı için 10.812 TL idari para cezası uygulanmaktadır.”<sup>5</sup>*

## **2. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Çerçevesinde Limited Şirketlerin Türkiye’de İkâmet Etmeyen Yabancı Şirket Müdürlerinin ve Şirket Müdürü Olan Tüzel Kişiliğin Gerçek Kişi Temsilcisi Yabancıların Sigortalılıkları Hususu**

Bahsi geçtiği üzere, ilgili mevzuat çerçevesinde anılan kişiler nezdinde çalışma izni muafiyeti kapsamında bulunup bulunmadığının tespiti akabinde ilgili kişiler için sigortalılık hususu gündeme gelecektir.

5510 sayılı Kanun’un “Sigortalı sayılanlar” başlıklı 4. maddesinde hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların sigortalı sayılacağı belirtilmiştir.<sup>6</sup>

Bu çerçevede, limited şirket müdürlerinin 5510 sayılı Kanun 4. maddesinin (a) bendi uya-

rınca bağımlılık, ücret, süreklilik gibi hizmet akdini oluşturacak kavramlar bir arada değerlendirildiğinde 4/(a) kapsamında sigortalı olmaları gerekmektedir. 5510 sayılı Kanun kapsamında limited şirket ortağı olmayan imza yetkisine sahip şirket müdürlerinin hizmet akdi ile çalıştığı kabul edilmektedir. Bu kapsamda, ortak olmayan limited şirket müdürleri de çalışma izni ve sigortalılık hükümlerine tabidirler. Nitekim, bahsi geçtiği üzere, 5510 sayılı Kanun’un “Sigortalı Sayılanlar” başlıklı 4. maddesinin (a) bendinde, “*Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar, (...) sigortalı sayılırlar*” düzenlemesine açık bir biçimde yer verilmiştir.

İlave olarak, Anayasa’nın “Yabancı Ülkelerde Çalışan Türk Vatandaşları” başlıklı 62. maddesinde Devletin, yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşlarının sosyal güvenliklerinin sağlanması için gereken tedbirleri alacağına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Anayasa’nın “Milletlerarası Antlaşmaları Uygun Bulma” başlıklı 90. maddesinde ise:

- Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanmasının Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu,
- Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulmayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı öngörülmüştür.

İşgücü anlaşmalarını takiben, yabancı ülkelere gönderdiğimiz vatandaşlarımız ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kimselerin, çalıştık-

<sup>5</sup> <https://www.ailevecalisma.gov.tr/uiqm/genel-bilgiler/idari-para-cezaları/>

<sup>6</sup> 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu MADDE 4- a) Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar, sigortalı sayılırlar.

ları ülkede sosyal güvenceye kavuşturulmaları ve o ülkede kazandıkları sosyal güvenlik haklarından Türkiye’de buldukları sırada da yararlanmalarını sağlamak için vatandaşlarımızı çalıştıran ülkeler ile ülkemiz arasındaki Anayasamızın öngördüğü düzenlemeler çerçevesinde iki taraflı sosyal güvenlik sözleşmeleri imzalanmıştır.”<sup>7</sup>

Bahsi geçtiği üzere, ikili sosyal güvenlik anlaşmalarının imzalanması sözleşmelerin ortak ve temel bir hükmü ile sözleşme hükümlerinden faydalanacak kimselerin akit tarafların mevzuatı karşısında o ülkenin vatandaşları ile hak ve menfaatler bakımından eşit sayılması imkânı sağladığından yabancı limited şirket müdürünün ülkemiz ile ikili anlaşma mevcut olan ülke vatandaşı olması durumunda ise ülkesinde sigortalı olduğunu gösterir formüler belgelerinin ülkemiz sosyal güvenlik makamlarına iletilmesi hâlinde ikili anlaşmada mevcut süre boyunca ülkemizde sigortalılıktan muaf olup bu sürenin dolması akabinde ülkemizde sigortalı olması gerekmektedir.

Muafiyet kapsamında olmayan ilgili kişiler için, sigortalılık yükümlülükleri yerine getirilmeden çalıştığı Bakanlık tarafından talep üzerine diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgilerden anlaşılması ya da SGK tarafından bir denetimde tespit edilmesi hâlinde bu kişiler sigortasız olarak değerlendirileceğinden SGK tarafından işe giriş bildirgesinin verilmemiş olması sebebiyle 5510 sayılı Kanun’un 102/(a) maddesi gereği iki asgari ücret tutarında (2020 yılı için 5.886 TL), kayıt dışı çalışılan her ay için aylık prim ve hizmet belgesi istenecek olması sebebiyle 5510 sayılı Kanun’un 102/(c/4) maddesi gereği iki asgari ücret tutarında (2020 yılı için 5.886 TL) idari para cezası uygulanacaktır. Ayrıca kayıt dışı çalışılan yıllardaki 6661 sayılı asgari ücret destekleri Kurumca faizi birlikte geri istenecektir.

## SONUÇ

Limited şirketlerin Türkiye’de ikâmet etmeyen yabancı şirket müdürü ve münferit imza yetkililerinin Türkiye’de fiili bir çalışmasının olmadığı durumlarda çalışma izni almalarına

gerek bulunmamakta olup kişilerin Türkiye’de çalışacak olmaları durumunda çalışma izni alınması gerekmektedir. Limited şirketlerde şirket müdürü olan tüzel kişiliğin gerçek kişi temsilcisi yabancı şirket müdürü görevinin yanı sıra şirketteki tek imza yetkilisi olması durumunda temsilci için çalışma izni talebinde bulunulması gerekecektir. Bu kişilerle çalışma izni bulunmaksızın ve sigortalılık yükümlülüğü yerine getirilmeksizin çalışıldığının tespit edilmesi hâlinde hem SGK hem de Genel Müdürlük tarafından ayrı ayrı idari para cezası yaptırımının uygulanması söz konusu olacaktır.

<sup>7</sup> [http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/yurtdisi\\_islemler/sosyal\\_guvenlik\\_sozlesmeleri](http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/yurtdisi_islemler/sosyal_guvenlik_sozlesmeleri)

# İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE AYKIRI DAVRANAN İŞVERENLERE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIMLAR

Zeynep GÜLAY  
Avukat

## ÖZET

*İş sağlığı ve güvenliği hükümlerine aykırılık neticesinde hukuki ve cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Nitekim iş sağlığı ve güvenliği alanındaki yükümlülüklerine aykırı davranan işverene bir takım idari yaptırımlar da uygulanacaktır. İdari yaptırımların amacı, hukuk düzeninin sağlanmasıdır. İşverenlerin iş sağlığı ve güvenliği önlemlerine aykırı davranarak bozulan hukuk düzeninin idari yaptırımlarla yeniden sağlanması amacı güdülmektedir.*

*Bu çalışmada, iş sağlığı ve güvenliği yükümlülüklerine aykırı davranan işverenlere uygulanacak idari yaptırımlar doktrin ile ilgili mevzuat ışığında değerlendirilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** İş Sağlığı ve Güvenliği Yükümlülüklerine Aykırılık, İdari Yaptırım, 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, İdari Para Cezası, İşin Durdurulması, İşyerinin Denetim ve Teftişi, Kamu İhalesinden Yasaklama.

## GİRİŞ

İş sağlığı ve güvenliği; işin yapılması sırasında işyerindeki fiziki çevre şartları sebebiyle çalışanların maruz kaldıkları sağlık sorunları ve mesleki risklerin ortadan kaldırılması veya azaltılması ile ilgilenen bilim dalıdır. İşverenler ya da çalışanlar tarafından iş sağlığı ve güvenliği kurallarına aykırı hareket edilmesi istenmeyen pek çok sonucu beraberinde getirmektedir. İşverenler, yasa ve mevzuattan kaynaklı birtakım yükümlülükleri yerine getirmemeleri sonucunda idari yaptırımlara maruz kalmaktadırlar.

Hem işverenlerin hem de çalışanların bu kapsamda uymaları gereken kurallar bütünü iş sağlığı ve güvenliği mevzuatı kapsamındadır. Söz konusu mevzuatı; 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu, bu kanuna dayalı olarak çıkarılan yönetmelikler ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan bazı düzenlemeler oluşturmaktadır.

## 1. 6331 SAYILI İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ KANUNU KAPSAMINDA YER ALAN YÜKÜMLÜLÜKLERE AYKIRI DAVRANAN İŞVERENLERE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIMLAR

### a. İdari Para Cezası

4857 sayılı İş Kanunu'nun 77. maddesine göre, işverenler, işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması için gerekli her türlü önlemi almak, araç ve gereçleri noksansız bulundurmaları yükümlüdürler. İşverenlerin bu önlemleri almaları, bunun için gerekli araç ve gereçleri işyerinde bulundurmaları anılan yükümlülüklerin yerine getirilmiş olduğu anlamına gelmemektedir. İşverenler ayrıca işyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği önlemlerine uyulmasını da sağlamakla yükümlü olup, bu önlemlere uyulup uyulmadığını denetlemek, işçileri karşı karşıya buldukları mesleki riskler, alınması gerekli tedbirler, yasal hak ve sorumlulukları konusunda bilgilendirmek ve gerekli iş sağlığı ve güvenliği eğitimini vermek zorundadırlar. Anılan yükümlülükler aykırı davranan işverenlere karşı uygulanacak idari para cezaları 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.<sup>1</sup> Anılan Kanun'un 26. maddesinin 1. fıkrasında, getirilen her yükümlülük veya her aykırılık ya da görev-

1 Bkz. 6331 sayılı Kanun'un 26. maddesi, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/15.6331.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.04.2020)

lendirilmeyen her kişi veyahut her ay için idari para cezaları öngörülmüştür. Aynı maddenin 3. fıkrası da, “*Bu maddede belirtilen idari para cezaları; a) Ondan az çalışanı bulunan işyerlerinden; 1) Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için aynı miktarda, 2) Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yirmi beş oranında artırılarak, 3) Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak, b) On ila kırk dokuz çalışanı bulunan işyerlerinden; 1) Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için aynı miktarda, 2) Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak, 3) Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yüz oranında artırılarak, c) Elli ve daha fazla çalışanı bulunan işyerlerinden; 1) Az tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde elli oranında artırılarak, 2) Tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde yüz oranında artırılarak, 3) Çok tehlikeli sınıfta yer alanlar için yüzde iki yüz oranında artırılarak uygulanır.*” şeklinde düzenlenmiştir. Görüleceği üzere iş sağlığı ve güvenliği kurallarının etkinliğini arttırmak amacıyla oluşturulan bu kademelen-dirme sisteminde, işyerlerinde çalışan kişi sayısı ile işyerlerinin yer aldığı tehlike sınıfı temel belirleyici unsurlardır.

Genel bütçeye gelir olarak kaydedilen bu idari para cezalarının tebliğinden itibaren otuz gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Tüzel kişiliği bulunmayan kamu kurum ve kuruluşları adına da idari para cezası düzenlenebilmektedir. Belirtmek isteriz ki, işverenlerin idari para cezasına ilişkin kararın tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içerisinde sulh ceza mahkemesine itiraz hakkı mevcuttur. Ayrıca Kanun’un 14. maddesinde belirtilen bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler için uygulanan idari para cezaları hariç olmak üzere tahsil edilen tüm idari para cezaları, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili eğitim ve araştırma-geliştirme projelerine ilişkin harcamalarda kullanılmaktadır.

## **b. İşyerinde İşin Durdurulması**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile işverenlere yüklenen tüm yükümlülükler, çalışanların iş sağlığı ve güvenliği hakkının sağlanması amacıyla getirilmiştir.<sup>2</sup> Bu amaçla Kanun’da çeşitli idari ve cezai yaptırımlar ön-

görülmüştür. İş kazaları ve meslek hastalıklarının önleyebilmek sadece mevzuat geliştirmek ve yürürlüğe koymakla yeterli olmayıp bu mevzuatın da etkin bir biçimde uygulanmasını sağlamak gerekmektedir. Bu etkin denetimi sağlama amacıyla kanun koyucu çeşitli yaptırımlar öngörmüştür. İşin durdurulması da işyerinde iş sağlığını ve güvenliğini sağlamak amacıyla uygulanan idari yaptırım türlerinden biridir. Bu yaptırımda esas amaç işvereni cezalandırmaktan ziyade iş sağlığı ve güvenliği kurallarına uyulmasına zorlamak ve bu sayede iş kazası ve meslek hastalıklarının ortaya çıkmasını önlemektir.<sup>3</sup>

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nun 25. maddesinde işin durdurulması düzenlenmektedir. İlgili maddeye göre, işyerinde hayati tehlikeli bir durumun varlığı tespit edildiğinde, bu tehlike ortadan kaldırılıncaya kadar iş durdurulabilmektedir. Tehlikeli durumun varlığı işyerinde binada olabileceği gibi eklentide de varlığını gösterebilmektedir. Nitekim tehlikeli durumun varlığına göre işyerinin belli bir bölümünde işin durdurulabileceği gibi tamamında da durdurulabilir. Çok tehlikeli durumda yer alan işletmelerde ve endüstriyel kazaların meydana gelme ihtimali olan işyerlerinde risk değerlendirmesi yapılması gerekmektedir. Bu kapsama giren işyerlerinde risk değerlendirmesi yapılmadığı takdirde iş durdurulur. İşin durdurulması kararı, iş sağlığı ve güvenliği alanında teftişe yetkili üç iş müfettişi tarafından verilir. Bu karar, iş müfettişinin tespit kararından itibaren iki gün içinde verilebilir. Fakat acil bir durumun varlığı halinde üç iş müfettişi karar verinceye kadar, tespiti yapan iş müfettişi tarafından geçici olarak iş durdurulabilir. İşin durdurulması kararı, ilgili mülki idare amirine ve Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü’ne bir gün içinde gönderilir. Bahsi geçen karar, mülki idare amiri tarafından yirmi dört saat içinde yerine getirilir. Fakat işin durdurulması kararı acil müdahaleyi gerektiriyorsa, aynı gün içinde karar uygulanabilmektedir. Bu noktada belirtmek isteriz ki, devlet denetimin temel sebebi, iş kazası ve meslek hastalığının meydana gelmesini

<sup>2</sup> BAYCIK Gaye, *Çalışanların İş Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Haklarında Yeni Düzenlemeler*, Ankara Barosu Dergisi, 2013/3, s. 122.

<sup>3</sup> ŞAHİN Emir Asiye, *İşyerinde Tehlike Halinde Alınması Gereken Önlemlerin Hukuki Çerçevesi*, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, İzmir, 2015, s.183.



önleyerek işçilerin verimli ortamda çalışmalarını sağlamaktır. Nitekim iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin alınmasında hem işçilerin hem de işverenlerin faydası vardır. Devlet bu görevini Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı teftiş ve denetlemeye yetkili iş müfettişleri aracılığıyla yerine getirmektedir.<sup>4</sup>

Ayrıca, işin durdurulması kararına karşı itiraz yolu açık olup, işveren kararın yerine getirildiği tarihten itibaren altı iş günü içinde iş mahkemesine itiraz edebilmektedir. Ancak, itiraz edilmesi kararın yerine getirilmesini etkilemez. Mahkeme itirazı inceleyerek altı iş günü içinde karar vermektedir. Mahkeme tarafından verilen bu karar kesin olmakla birlikte işveren işin durdurulması nedeniyle işsiz kalan çalışanlarına ücret ödemekle ya da yapabileceği başka bir işte çalıştırmakla yükümlüdür. İşin durdurulması kararına rağmen işyerinde çalıştırma yapmaya devam eden işveren veya işveren vekillerine, hapis cezası verilmektedir.

İşverenin, işçilerin ve yetkili kişilerin, denetleme sırasında ifade ve bilgi verme, gerekli belgeleri ibraz etme ve müfettişlerin görevlerini yapmaları için kolaylık sağlama yükümlülükleri İş Kanunu'nun 92. maddesinde, "Teftiş, denetleme ve incelemeler sırasında işverenler, işçiler ve bu işle ilgili görülen başka kişiler izleme, denetleme ve teftişle görevli iş müfettişleri tarafından çağrıldıkları zaman gelmek, ifade ve bilgi vermek, gerekli olan belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek; iş müfettişlerinin birinci fıkrada yazılı görevlerini yapmaları için kendilerine her çeşit kolaylığı göstermek, bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlüdürler." şeklinde düzenlenmiş; işverenlerin denetim ve teftiş sırasında işçilere telkinde bulunması, gerçeğe aykırı beyanda bulunmaya zorlanması ve kötü davranışlarda bulunmaları ile işçilerin de gerçeğe aykırı beyanda bulunması, işverenleri haksız olarak kötü duruma düşürmeye çalışmaları, denetim ve teftişin yapılmasını güçleştirici kötü niyetli davranışlarda bulunmalarının yasak olduğu da İş Kanunu'nun 96. maddesinde, "İş denetimi ve teftişine yetkili iş müfettişleri tarafından ifade ve bilgilerine başvurulana işçilere, işverenlerin gerek doğrudan doğruya ve gerek dolayısıyla telkinlerde bulunmaları, işçileri

gerçeği saklamaya yahut değiştirmeye sevk veya herhangi bir suretle zorlamaları veyahut işçilerin ilgili makamlara başvurmaları, haber ve ifade vermeleri üzerine, bunlara karşı kötü davranışlarda bulunmaları yasaktır. İşçilerin çalıştıkları veya ayrıldıkları işyerleriyle işverenleri hakkında gerçeğe uygun olmayan haberler vererek gereksiz işlemlerle uğraştırılmaları veya işverenleri haksız yere kötü duruma düşürmeye kalkışmaları ve iş müfettişlerince kendilerinden sorulan hususlar için doğru olmayan cevaplar vererek denetim ve teftişin yapılmasını güçleştirmek veya yanlış bir sonuca vardırarak gibi kötü niyetli davranışlarda bulunmaları yasaktır." şeklinde düzenlenmiştir.

İş hayatının denetim ve teftişi ile ilgili düzenlemelere aykırı davranan işveren veya işveren vekillerine idari para cezası verileceği de İş Kanunu'nun 107. maddesinde, "Bu Kanunun; a) 92nci maddesinin ikinci fıkrasındaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen, b) 96nci maddesindeki yasaklara uymayan, işveren veya işveren vekiline sekizbin Türk Lirası idarî para cezası verilir. İş müfettişlerinin bu Kanundan veya diğer kanunlardan doğan her çeşit teftiş, denetleme yetki ve görevleri gereğince görevlerinin yerine getirilmesi sırasında, görevlerini yapma ve sonuçlandırmaya engel olan kimselere, fil suç oluşturmadığı takdirde, sekizbin Türk Lirası idarî para cezası verilir." şeklinde düzenlenmiştir.

### c. Kamu İhalesinden Yasaklama

İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'na, 4.4.2005 tarihli ve 6645 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle eklenen 25. madde şu şekilde düzenlenmiştir, "Ölümlü iş kazası meydana gelen maden işyerlerinde kusuru yargı kararı ile tespit edilen işveren, mahkeme tarafından iki yıl süreyle kamu ihalelerine katılmaktan 5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 26nci maddesinin ikinci fıkrasında sayılanlarla birlikte yasaklanır. Kararın bir örneği işverenin siciline işlenmek üzere Kamu İhale Kurumuna gönderilir ve Kurumun internet sayfasında ilan edilir." Görüleceği üzere, bu yaptırımın uygulanması için, iş kazasının maden işyerlerinde meydana gelmesi, ölümle sonuçlanmış olması ve son olarak kazanın oluşumunda işverenin kusuru bulunduğu yargı kararıyla saptanmış olması gerekmektedir.

4 DEMİR Fevzi, En Son Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması, Albi Yayıncılık, İzmir, 2017, sf. 233.



## SONUÇ

Sağlıklı ve güvenli bir çalışma ortamında çalışmak, her şeyden önce anayasal hak olan yaşam hakkının bir gereğidir. İş sağlığı ve güvenliği de en kutsal değer olan insan hayatını korumak için oluşturulmuş kurallar bütünüdür. Bu kurallara aykırı davranan işverenlere hukuki ve cezai yaptırımların yanı sıra işbu makalemizde ele aldığımız birtakım idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu idari yaptırımların başında idari para cezası gelmektedir. İşverenlere uygulanan idari para cezasından başka işin durdurulması ile kamu ihalesinden yasaklama da işyerinde iş sağlığını ve güvenliğini sağlamak amacıyla uygulanan diğer idari yaptırım türlerindedir. Önemle vurgulamak isteriz ki, işin durdurulması da idari bir yaptırım olduğundan ötürü diğer tüm idari yaptırımlar gibi orantılılık ilkesine uyumlu olmalıdır. Bu sebeple, işyerindeki tehlike işin kısmen durdurulması ile önleniliyorsa, işin tamamen durdurulması yoluna gidilmemesi gerekmektedir.

Sosyal devlet ilkesi gereği devlet iş sağlığı ve güvenliğiyle doğrudan ilgilidir. Her ne kadar İş Hukuku'nda işçi ile işveren arasında özel hukuka dayanan bir iş ilişkisi düzenleniyor olsa da sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak iş sağlığı ve güvenliği yükümlülüklerine aykırı davranılması halinde idare tarafından müdahale edilmeli, resmi denetim ve ceza yaptırımları ile gereği yapılmalıdır.

# AYIPLI MALIN NEDEN OLDUĞU İŞ KAZASINDAN ÜRETİCİNİN SORUMLULUĞU

Halil KALE

Makine Mühendisi, E. İş Müfettişi

## ÖZET

İş kazaları, günümüz iş dünyasında işverenleri ve işveren vekillerini hem ödenen yüksek tazminatlar hem de karşılaşılabilecek hapis cezaları nedeni ile tehdit etmektedir. Çalışanlar iş kazasına maruz kaldıkları sırada üçüncü kişi olan bir üreticiden alınmış ürünü kullanabilmekte ve kazaya bu üründeki bir eksiklik de neden olabilmektedir. Bu durumda üreticilerin de iş kazasında sorumlu olabileceği, sorumlu olması gerektiği gibi hususlar akla gelmektedir.

Çalışmamızda üreticilerin iş kazalarında sorumlu olup olamayacağı ve sorumluluğun şartları ve sınırları incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Ayıplı Mal, İş Kazası, Üreticinin Sorumluluğu.

## GİRİŞ

İş kazalarından dolayı üreticinin sorumluluğunu inceleyebilmek için öncelikle iş kazasından dolayı sorumluluk üzerinde kısaca durmak gerekmektedir. İş kazası, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'ndaki tanımıyla "İşyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen, ölüme sebebiyet veren veya vücut bütünlüğünü ruhen ya da bedenen engelli hâle getiren olay"dır. Söz konusu tanım 6331 sayılı Kanun görüşmeleri sırasında da belirtildiği üzere, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'ndaki tanımı da kapsamaktadır. Yukarıda anlatılan tanımda belirtilmiş iş kazası gerçekleştiğinde işverenlerin ve/veya işveren vekillerinin ceza hukuku ve tazminat hukuku açısından sorumlulukları ortaya çıkmaktadır. Bu sorumlulukların ilke olarak kaynağı kusur sorumluluğudur, yani işveren kusuru oranında ve kusurundan dolayı sorumludur, bu kusurun kaynağı da işverenin yaptığı veya ihmâl ettiği hususlardır. Bazı durumlarda işveren veya işveren vekilinin kusurunun kaynağı üçüncü kişi olan üretici veya aracından aldığı ayıplı makine veya ürün olabilmektedir.

## 1. Ayıplı Mal

Tacirler arasındaki satışlar açısından Türk Ticaret Kanunu'nda ayıplı mal tanımı yapılmamış olup ayıplı mal konusunda Türk Ticaret Kanunu'nun göndermesiyle Borçlar Kanunu'nun 219. maddesinde ayıplı malın özellikleri genel olarak belirtilmiştir. Buna göre, "Satıcı, alıcıya karşı herhangi bir surette bildirdiği niteliklerin satılarda bulunmaması sebebiyle sorumlu olduğu gibi, nitelik veya niteliği etkileyen niceliğine aykırı olan, kullanım amacı bakımından değerini ve alıcının ondan beklediği faydaları ortadan kaldıran veya önemli ölçüde azaltan maddi, hukuki ya da ekonomik ayıpların bulunmasından da sorumlu olur." denilmiştir. Buna göre satıcı, sattığı malda önceden belirttiği niteliklerin bulunmaması durumunda ve kullanım amacı bakımından alıcının beklediği faydaları ortadan kaldıran veya önemli ölçüde azaltan maddi, hukuki ve ekonomik ayıplardan sorumludur. Ayıp türleri genel olarak ikiye ayrılmaktadır: Açık ayıp ve gizli ayıp.

Ayıbın türüne göre de bildirim süreleri bulunmaktadır. Mal veya hizmet alındığında Türk Ticaret Kanunu'nun 23/c maddesine<sup>1</sup> göre maldaki ayıp ilk bakışta görülebiliyorsa

<sup>1</sup> "Malın ayıplı olduğu teslim sırasında açıkça belli ise alıcı iki gün içinde durumu satıcıya ihbar etmelidir. Açıkça belli değilse alıcı malı teslim aldıktan sonra sekiz gün içinde incelemek veya incelettirmekle ve bu inceleme sonucunda malın ayıplı olduğu ortaya çıkarsa, haklarını korumak için durumu bu süre içinde satıcıya ihbarla yükümlüdür. Diğer durumlarda, Türk Borçlar Kanununun 223'üncü maddesinin ikinci fıkrası uygulanır."

iki gün içerisinde ayıp konusunda bildirim yapılmalı; açıkça belli değilse malı teslim aldıktan sonra sekiz gün içerisinde incelenmek veya incelettirilmek suretiyle ayıplı olup olmadığının bakılmalıdır. Bu durumda da ayıplı olmadığı kanısına varıldıktan sonra üründe ayıp çıkarsa bu durumda gizli ayıp söz konusudur ve Borçlar Kanunu'nun 223/2 maddesi<sup>2</sup> gereği gizli ayıp anlaşılır anlaşılmaz satıcıya bildirilmelidir. Gizli ayıbın iddia edilebileceği süre ise, Borçlar Kanunu'nun 223/2 maddesine göre iki yıldır; fakat iki yıl öncesinde bildirilen ayıplar için ve satıcının ağır kusurlu olduğu durumlarda iki yıllık zamanaşımı süresinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Alıcının ayıplı mal konusunda çeşitli hakları bulunmakla birlikte, makalede ayıplı malın neden olduğu iş kazasından dolayı maddi zararını talep edip edemeyeceği hususunda durulacaktır.

## 2. İşverenin İş Kazasından Dolayı Sorumluluğu

İşverenin iş kazasından dolayı sorumluluğunun kaynağı, Borçlar Kanunu'nun 417. maddesinde belirtilen, "İşverenin yukarıdaki hükümler dâhil, kanuna ve sözleşmeye aykırı davranışı nedeniyle işçinin ölümü, vücut bütünlüğünün zedelenmesi veya kişilik haklarının ihlâline bağlı zararların tazmini, sözleşmeye aykırılıktan doğan sorumluluk hükümlerine tabidir." hükmü ve Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre sözleşmeye aykırılıktan doğan sorumluluk hükümlerine bağlıdır. Buna göre işveren kanuna ve sözleşmeye aykırı davranışı nedeni ile oluşan zararlardan sorumludur ve bu sorumluluk Yargıtay içtihatlarında<sup>3</sup> da belirtildiği gibi kusur sorumluluğuna dayanmaktadır.

## 3. Üreticinin İş Kazasından Dolayı Sorumluluğu

Borçlar Kanunu'nun 61. maddesindeki, "Birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır." hükmü ile müteselsil sorumluluktan bahsedilmiştir. İş kazasından dolayı işçinin zararından işverenlerle beraber kusuru olan üçüncü kişiler de sorumlu tutulabilmektedir. Burada özellikle malın ayıplı olması nedeniyle üreticinin sorumluluğu üzerinde durulacaktır. Makina Emniyeti Yönetmeliği'ne göre, üretilecek makinelerin üzerinde CE işareti bulunmalı ve makineler Yönetmelik'te belirtilenlere ve ilgili standartlara uygun olarak üretilmelidir. Uygulamada makineler, Makine Emniyeti Yönetmeliği ve ilgili standarda aykırı olarak üretilebilmekte ve bu durum iş kazasına neden olabilmektedir. Burada makinenin eksikliği yani ayıbı akıllara gelmektedir, yazının başında da belirtildiği gibi ayıbın türüne göre sorumluluk değişmektedir.

## 4. Açık Ayıptan Doğan Sorumluluk

Açık ayıpta daha önce de anlatıldığı gibi, iki ve sekiz günlük bildirim süreleri bulunmaktadır ve bu bildirim sürelerinde herhangi bir bildirim yapılmazsa ürünün alıcı tarafından ayıpla kabul edildiği düşüncesi oluşmaktadır. Bu duruma kusur sorumluluğu ve illiyet bağı açısından bakıldığında işveren-alıcının makinedeki ayıbı bildiği halde bildirim yapmaması, işveren-alıcının ürünü olduğu şekilde kabul ettiği sonucuna neden olmakta ve işveren-alıcının iradesi, satıcının iradesinin önüne geçtiğinden illiyet bağına kesebilmektedir. Kanaati-

2 "Alıcı gözden geçirmeyi ve bildirimde bulunmayı ihmal ederse, satılanı kabul etmiş sayılır. Ancak, satılana olağan bir gözden geçirmeyle ortaya çıkarılmayacak bir ayıp bulunması hâlinde, bu hüküm uygulanmaz. Bu tür bir ayıbın bulunduğu sonradan anlaşılırsa, hemen satıcıya bildirilmelidir; bildirilmezse satılan bu ayıpla birlikte kabul edilmiş sayılır."

3 "İşverenin yukarıdaki hükümler dahil kanuna ve sözleşmeye aykırı davranışı nedeniyle işçinin ölümü, vücut bütünlüğünün zedelenmesi veya kişilik haklarının ihlâline bağlı zararların tazmini sözleşmeye aykırılıktan doğan sorumluluk hükümlerine tabi olduğu hükme bağlanmak suretiyle, hizmet sözleşmesinden kaynaklanan sorumluluğun hukuki niteliği konusunda tartışmalar sona erdirilmiş, sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan ölüme ve vücut bütünlüğünün zedelenmesine veya kişilik haklarının ihlâline bağlı zararların tazmininde sözleşmeden doğan sorumluluk hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Öte yandan objektifleştirilen kusur, kusur sorumluluğunu kusursuz sorumluluğa yaklaştırsa da, onu kusursuz sorumluluk haline dönüştüremez. Çünkü, bazı istisnalar dışında işverenin sorumluluğu için kusurun varlığı şarttır. Ancak Türk Borçlar Kanunu'nun 417/2. maddesi, Anayasa ve 6331 sayılı Kanun hükümleri objektifleştirilmiş kusur sorumluluğu ilkesi gereğince işverenin sorumluluğunu oldukça genişletmiştir. 21. Hukuk Dairesi 2016/4174 E., 2016/5185 K. (Yargıtay Kararları ile İş Güvenliği Hukuku, Halil Kale, Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2018)

mizce işveren-alıcının bu durumda malı olduğu gibi kabul ettiği için malda veya makinede kabul edilen eksikliğin neden olduğu bir kazadan dolayı satıcının sorumlu olmadığıdır. Burada dikkat edilecek husus, iş kazasının bildirim süresi içerisinde yaşanması durumudur, bu durumda henüz bildirim süresi geçmediğinden işveren-alıcının malı incelemesi için tanınan süre henüz bitmediğinden ürünlerdeki ayıp nedeni ile yaşanan iş kazasından satıcı veya aracının sorumlu olduğu sonucuna varılabilir.<sup>4</sup>

## 5. Gizli Ayıptan Doğan Sorumluluk

Gizli ayıp açık ayıba göre normal inceleme veya inceletme ile tespit edilemeyen ayıplardandır. Örneğin, presin yazılımında bulunan hata gizli ayıp olarak sayılabilmektedir. Bazı durumlarda iş kazası meydana geldikten sonra yapılan araştırmalarda makinadaki ayıp fark edilmektedir. Bu durumda işverenin ve kaza geçiren işçinin iş kazasından dolayı maddi ve manevi zararı ortaya çıkmaktadır. Söz konusu zarar müteselsil sorumluluk hükümlerine göre işçi tarafından hem işveren hem de üreticiden istenebileceği gibi işveren zararı ödedikten

sonra rücu talebiyle üreticiden de ayrı bir dava açarak kusuru oranında zararının karşılanmasını isteyebilmektedir, hatta bazı durumlarda kusur oranı belirlenemese bile üreticiden zararı gidermesi beklenebilmektedir.<sup>5</sup>

## SONUÇ VE TARTIŞMA

İş kazalarında üreticilerin ürettikleri makine ve ürünlerden sorumlu tutulması henüz ülkemizde yerleşmiş uygulamalardan olmamakla birlikte, işverenlerin iş kazası sonrası hapis cezası ve yüksek tazminatlarla karşılaşması, satın aldıkları makinelerin ayıplı olup olmadığını sorgulamalarına neden olmaktadır. Avrupa'da ise benzer durumlarda üreticinin sorumlu tutulduğu davalarla sık sık karşılaşılabilir. Örneğin, Avrupa Birliği Yüksek Mahkemesi'ne kadar taşınan Case C-40/04v Criminal Proceedings Against Syuichi Yonemoto davasında Abkant Preste bulunan acil durdurma butonun ayıplı olması nedeni ile istenmeyen zamanda presin çalışmasına izin vermesi ve işçinin elinin kesilmesine neden olması olayında ithalatçı konumunda olan Syuichi Yonemoto tazminata ve hapis cezasına mahkum edilmiştir.<sup>6</sup> Bu

4 Somut olayda, davalılardan Talat'a ait çiftlikte bulunan traktöre bağlı çalışan saman kırma makinesinde meydana gelen iş kazasında, davalı Talat'ın işveren, davalı Nevzat'ın ise saman kırma makinesinin üreticisi olduğu, davalılar aleyhine görülen ceza yargılaması neticesinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verildiği, eldeki dosyada hükme esas alınan 28.01.2013 ve 26.07.2013 tarihli raporlarda davalı işveren Talat'ın %35, Nevzat'ın %35, kazalının %30 kusurlu olduğu kanaatinin bildirildiği, buna göre saman balyasının makine içine atılmasını sağlayan açıklığın gereksiz derecede büyük olduğu, bu büyüklüğün saman balyasının girebileceği kadar yapılması gerektiği, ayrıca saman balyası atmak için yapılan platformun genişliğinin kısa olduğu, ayrıca vidalı milin açığa dönmemesi, kapağa yakın kısmının üzerinin kapalı olması gerektiğinden bahisle davalı Nevzat'a kusur atfedildiği anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, herhangi bir davranışın zararlandırıcı sigorta olayında sorumluluğa neden olabilmesi için sonuç ile arasında uygun illiyet bağı bulunmalıdır. Dosya kapsamına göre, davalı Talat tarafından saman kırma makinesinin uzun süre önce satın alınarak kullanıldığı, iş güvenliği tedbirlerini alma ve özellikle bu tedbirlere uyulması için gerekli eğitim ve denetim yetki ve sorumluluğunun işverene ait olduğu, işverenin geniş ölçüde gözetim ve denetim, işçilerini tehlikelere karşı bilinçlendirme, iş disiplinini sağlama yükümlülüğünün bulunduğu, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ilişkin kararın, kesinleşmiş mahkumiyet kararı olarak kabul edilemeyeceğinin belirgin bulunması karşısında; üretici Nevzat'ın mevzuata aykırı olduğu ileri sürülen eylemleri ile ölüm olayı arasında uygun illiyet bağının ve kusurunun bulunmadığının gözetilmemesi isabetsiz bulunmuştur. 10. Hukuk Dairesi 2014/2389 E., 2014/27692 K.

5 Davacı tanıkları davacının temizlik yaptığı evde yerde bulunan soda şişesini mutfak tezgahı üzerine koyduğu sırada patladığını, etrafın cam kırıkları ile dolu olduğunu, davacının sağ gözünü tuttuğu ve kan içinde olduğunu, soda şişesi üzerindeki etiketten markasının "S" olduğunun anlaşıldığını, yoldan geçen bir şahsın yardımı ile davacıyı hastaneye götürdüklerini belirtmişlerdir. Davacının ilk muayenesini yapan M. Göz Cerrahi ve Lazer Merkezi tarafından davacının soda şişesinin patlaması sonucu sağ gözünden yaralanma şikayeti ve kliniklerine başvurduğu belirtilmiştir. Açıklanan nedenle davacının sağ gözünün davalı şirketin ürettiği maden suyu şişesinin patlaması ile yaralandığı tartışmasızdır. Dosya üzerinde inceleme yapan kimya mühendisi bilirkişi olayın nasıl meydana gelebileceğini açıklamış, 23/12/2004 tarihli ek raporu ile de olayın meydana geldiği ortamın şartlarının belli olmadığını, patlamaya yol açan şişenin ve etiketinin mevcut olmamasından dolayı üretici firmanın kusur oranının belirlenmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Kusur oranının belirlenmemesi davanın tümünden reddini gerektirmez. Bilirkişi raporunda belirtilen nedenler ancak indirim nedeni olabilir. Mahkemece davacının zarar miktarı belirlenerek uygun bir tazminata hükmedilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile davanın tümünden reddine karar verilmesi bozmayı gerektirmiştir. 4. Hukuk Dairesi 2005/8792 E, 2006/6946 K. (Yargıtay Kararları ile İş Güvenliği Hukuku, Halil Kale, Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2018)

6 Case C-40/04v Criminal proceedings against Syuichi Yonemoto, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0040> (Erişim Tarihi:27.11.2019)

durum da üreticilerin gün geçtikçe iş kazalarında, ürettikleri ürün nedeni ile davalı taraf olmalarına neden olmaktadır. Üreticilerin üretim yaparken iş güvenliği konusunda uymaları gereken birçok yönetmelik ve standart olması üretimin hukuki boyutunu karmaşıklaştırmakta ve üreticilerin bu standartlara, Avrupa Birliği Direktifleri'ne uyum sağlamak için profesyonel yardım almalarını zorunlu hâle getirmektedir. İlliyet bağının kesilmediği makine hatalarından dolayı üreticiler ileride ceza ve tazminat davalarına maruz kalabileceklerdir.



# İŞ HUKUKUNDA ESNEK ÇALIŞMA MODELİ OLARAK GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİ

Çağatay ŞENOCAK  
Avukat

## ÖZET

*Geçici iş ilişkisi, 4857 sayılı İş Kanunu ile birlikte hukukumuzda girmiş olan, esnek çalışma modellerinden birisidir. Geçici istihdam ihtiyacı bulunan işverenlerin, süreklilik arz eden bir iş ilişkisi kurmaksızın, farklı bir işveren aracılığıyla bu ihtiyacını gideren; işçiler açısından işsizliği azaltıcı etkilere sahip ve farklı alanlarda tecrübe kazanma imkânı sağlayan bu model, uzun yıllar tartışma konusu yapılmış ve geçici iş ilişkilerinin denetim altına alınabilmesi için yasal zemine kavuşturulmuştur.*

*Olağandışı süreçlerde işverenlerin alışılagelmedik istihdam ihtiyaçları ve üretim süreçlerini yönetmesinde de alternatif olarak kabul edilebilir bir yöntem olan geçici iş ilişkisi, bu çalışmamızda özel istihdam büroları ve bu durumu meslek hâline getirmeyen işverenler açısından ayrı ayrı inceleme konusu yapılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Geçici İş İlişkisi, Özel İstihdam Bürosu, Holding, Şirketler Topluluğu, Geçici İşçi.

## GİRİŞ

İşçi ve işveren arasındaki ilişki temelde işçi açısından bağımlı olarak iş görme, işveren açısından ücret ödeme borcu içeren iki taraflı bir ilişkidir. Ancak küreselleşen ekonomik ilişkiler, kimi hâllerde işverenlerin istihdam ihtiyaçlarında dalgalanmalar yaratabilmekte ve işverenler sürekli olarak istihdam etme amacında olmadığı ve geçici bir duruma özgü olarak iş görmesine ihtiyacı olduğu işçilerin iş görmelerine ihtiyacı duyabilmektedir.

İşverenler tipik iş sözleşmeleri ile işçi istihdam etmesi durumunda, ihtiyacın ortadan kalkmasının ardından iş akdinin sona ermesinde sorunlar yaşamakta ve işveren aleyhine istihdam fazlalığı oluşabilmektedir. Bu durumlarda işverenler açısından tipik iş sözleşmesi dışında alternatif ihtiyaçlar doğmaktadır. Ortaya çıkan bu ihtiyaçlar, yasal düzenlemelerden önce işverenler tarafından farklı işverenlikler vasıtası ile giderilmeye çalışılmış ve uygulamada muvazaa- lı alt işverenlik ilişkileri kurulmuş ya da işçinin işveren karşısındaki güçsüz durumundan fay-

dalanılarak sigortasız işçi sorunu artmıştır. Bu sebeple geçici iş ilişkisi kurumuna ihtiyaç duyulmuş ve yasal düzenlemeler ile işverenlerin ihtiyaçları giderilmeye çalışılır iken, aynı zamanda işçiler için meydana gelen olumsuzluklar önlenmeye çalışılmıştır.

## I. GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNİN YASAL DAYANAĞI

Geçici iş ilişkisi kurma yetkisi ilk olarak, 4857 sayılı İş Kanunu ile mesleki olmayacak şekilde holding ve şirketler topluluğuna verilmiştir. Ardından Avrupa Birliği'nin 2008/104/EC sayılı Yönergesi'ne' uyum amacıyla, 6715 sayılı "İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" uyarınca, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinde değişiklikler yapılarak özel istihdam bürolarına da sınırlı hâllerde geçici iş ilişkisi kurma yetkisi verilmiştir.

## II. GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI, HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

### 1. Taraflar

Geçici iş ilişkisi tipik iş sözleşmelerin aksine üçlü yapıda bir ilişkidir. Öncelikle işçi ve asıl işveren arasında bir iş sözleşmesi imzalanmak-

1 Özel istihdam bürolarının geçici iş ilişkisi kurabilmesine imkân veren Avrupa Birliği Yönergesi

ta ve geçici iş ilişkisinin kurulması ile birlikte işçi, iş görme borcunu farklı ve geçici bir işveren bünyesinde gerçekleştirmektedir. Kurulan iş sözleşmesinin tarafları işçi ve asıl işveren olup geçici işveren ile işçi arasında herhangi bir sözleşme mevcut değildir. Bu sebeple geçici iş ilişkisinin taraflarını: Asıl işveren, geçici işveren ve işçi/geçici işçi olarak belirtmek mümkündür.

## 2. Hak ve Yükümlülükler

Geçici iş ilişkisinde işçi, asıl işveren ile imzaladığı sözleşmeye dayalı olarak geçici işveren bünyesinde edimini ifa etmektedir. Bu sebeple de ücret ödeme ve sosyal güvenliğe ilişkin borçların da asıl işveren üzerinde olduğu kabul edilmektedir. Ancak özel istihdam bürosu aracılığı ile kurulan geçici iş ilişkilerinde, geçici işverenin geçici işçiye ücretinin ödenip ödenmediğini kontrol yükümlülüğü de mevcuttur. Özel istihdam büroları aracılığı ile kurulan geçici iş ilişkilerinden farklı olarak, 4857 sayılı İş Kanunu 7. maddesinin son fıkrasında holding ya da grup şirketler için ayrı bir düzenleme yapılmış ve ücreti ödenmeyen işçinin alacaklarından ya da sosyal güvenliğe ilişkin borçlardan asıl işveren ile birlikte geçici işverenin de sorumlu olacağı düzenlenmiştir.

Geçici iş ilişkisinde işçinin özen ve sadakat borcuna ilişkin olarak ise yasal mevzuatta açık bir düzenleme mevcut değil ise de, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 14. fıkrasında, "*Geçici işçi, işyerine ve işe ilişkin olmak kaydıyla kusuru ile neden olduğu zarardan, geçici işçi çalıştıran işverene karşı sorumludur.*" şeklindeki düzenleme işçinin, geçici işveren bünyesindeki çalışmasında özen borcunun bir görünümü olarak yer almaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 9. fıkrasında ise, özel istihdam bürosu aracılığı ile kurulan geçici iş ilişkisinde, geçici işverenin hak ve yükümlülükleri sayılmıştır. İlgili düzenlemelere göre geçici işveren, işçiye emir ve talimat verebilecek buna karşılık, Türkiye İş Kurumu tarafından istenecek belgeleri saklayacak, işyerine açık pozisyon olduğunda bunu geçici işçiye bildirecek, iş kazası veya meslek hastalığı meydana geldiğinde bunu özel istihdam bürosu ve ilgili mercilere bildirecek, işyerinde-

ki sosyal hizmetlerden eşit şekilde geçici işçiye yararlandıracak, mevcut ise sendikayı geçici işçi istihdamı konusunda bilgilendirecek, iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin tüm önlemleri alıp, geçici işçiye gerekli eğitimleri verecektir. Holding ve şirketler topluluğu aracılığı ile kurulan geçici iş ilişkisinde ise 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin son fıkrasında yapılan atıf ile geçici işverenin işçiye emir ve talimat verebileceği, geçici işçiye karşı eşit işlem borcunun bulunduğu ve iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin yükümlülüklerinin bulunduğu kabul edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 10. fıkrasında da geçici işçiye karşı eşit işlem borcunun mevcut bulunduğu ve geçici işçinin, geçici işverenin asıl işçilerden farklı muamelelere tabi tutulamayacağı ayrıca düzenlenmiştir.

## III. GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNİN TÜRLERİ

Geçici iş ilişkisi her şeyden önce işveren karşısında güçsüz konumda olan işçileri koruma gayesinin bir sonucu olarak yasal düzene kavuşturulmuştur. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 1. fıkrası, "*Geçici iş ilişkisi, özel istihdam bürosu aracılığıyla ya da holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde görevlendirme yapılmak suretiyle kurulabilir.*" şeklindeki düzenlemesi ile her türlü iş ilişkisinin geçici olarak kurulmasına olanak sağlanmamış ve Kanun'da sınırlı durumlar için geçici iş ilişkisi kurulabileceği kabul edilmiştir. İlgili düzenlemeye göre, geçici iş ilişkisi, bu durumu meslek hâline getirmiş özel istihdam büroları aracılığı ile ya da holding veya şirketler topluluğu arasında kurulabilmektedir. Bu sebeple geçici iş ilişkisini, bu durumu meslek hâline getiren özel istihdam büroları ve holding/şirketler topluluğu için ayırım yaparak incelemek uygun olacaktır.

### 1. Özel İstihdam Büroları Aracılığı ile Geçici İş İlişkisi

Özel İstihdam Büroları Yönetmeliği'nin tanımlar başlıklı 3. maddesinin 1-j bendinde, özel istihdam büroları "*İş arayanların elverişli oldukları işlere yerleştirilmesine ve çeşitli işler için uygun işçiler bulunmasına aracılık yapmak ve/veya geçici iş ilişkisi*

kurma faaliyeti yürütmek üzere Kurum tarafından izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından kurulan bürolar” olarak tanımlanmıştır. Özel istihdam bürolarının geçici iş ilişkisi kurmak bakımından yetkili sayılabilmesi için Türkiye İş Kurumu tarafından ayrıca izin almış olması gerekmektedir.

Özel istihdam bürosu aracılığı ile kurulan geçici iş ilişkisinde işçi, farklı bir geçici işveren bünyesinde görevini ifa edeceği bilinciyle iş sözleşmesi imzalamaktadır. Bu sebeple özel istihdam bürosu tarafından yapılacak görevlendirmede geçici işçinin ayrıca bir rızasının alınmasına gerek bulunmamaktadır.

Özel istihdam bürosu aracılığı ile geçici iş ilişkisi kurulabilecek işler 4857 sayılı İş Kanunu’nun 7. maddesinde sınırlı olarak sayılmış ve belirli bir süreyle sınırlandırılmıştır. Bu hâller:

- 4857 sayılı İş Kanunu’nun 13. maddesinin 5.fıkrası ile 74. maddesinde belirtilen hâllerde, işçinin askerlik hizmeti hâlinde ve iş sözleşmesinin askıda kaldığı diğer hâllerde,
  - Mevsimlik tarım işlerinde,
  - Ev hizmetlerinde,
  - İşletmenin günlük işlerinden sayılmayan ve aralıklı olarak gördürülen işlerde,
  - İş sağlığı ve güvenliği bakımından acil olan işlerde veya üretimi önemli ölçüde etkileyen zorlayıcı nedenlerin ortaya çıkması hâlinde,
  - İşletmenin ortalama mal ve hizmet üretim kapasitesinin geçici iş ilişkisi kurulmasını gerektirecek ölçüde ve öngörülemeyen şekilde artması hâlinde,
  - Mevsimlik işler hariç dönemsellik arz eden iş artışları hâlinde
- şeklinde sıralanmaktadır.

Belirtilen durumların varlığı hâlinde özel istihdam büroları ile geçici işverenler arasında yapılacak ayrı bir sözleşme ile, geçici iş ilişkisi kurulabilecektir. Belirtmek gerekir ki, kurulacak geçici iş ilişkisi boyunca işçiler özel istihdam bürosunun işçisi olarak kalmaya devam edecek ancak iş görme borcunu, geçici işverene karşı yerine getireceklerdir. İşçilerin hak ettikleri ücretler de işveren konumundaki özel istih-

dam bürosu tarafından işçilere ödenecek, geçici işveren ise sadece özel istihdam bürosu ile arasındaki anlaşma uyarınca özel istihdam bürosuna bedel ödeyecektir.

Özel istihdam büroları aracılığı ile geçici iş ilişkisi kurulmasında sınırlı olarak sayılan hâller incelendiğinde, iş sözleşmesi askıda olan işçileri yerine, geçici işverenin özel istihdam büroları aracılığı ile işçi ihtiyacını karşılayabileceği tespit edilmektedir. Madde metninde kanuni askı hâlleri örneklenmişse de ücretsiz izin gibi uygulamalar sonucu oluşacak özel askı hâllerinde de geçici işçi istihdam edilebileceği kabul edilmelidir.

Geçici iş ilişkisi kurulmasında özel istihdam bürolarına yetki verilen diğer bir durum ise, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 7. maddesinin 9. fıkrasının e bendinde düzenlenen iş sağlığı ve güvenliği bakımından acil olan işlerde veya üretimi önemli ölçüde etkileyen zorlayıcı nedenlerin ortaya çıkması durumudur. Madde gerekçesinde bu hâllere ilişkin olarak terör olayları, sel yangın gibi afetler gösterilmiş ve bu durumlarda işverenlerin, özel istihdam bürosu aracılığı ile geçici işçi istihdam edebileceği ifade edilmiştir. İlgili düzenleme geçici işçiler ile asıl işçiler arasında adil olmayan sonuçlara sebebiyet vereceği endişesi ile iptal talepli olarak Anayasa Mahkemesi’nin önüne taşınmışsa da Anayasa Mahkemesi konuya incelemesinde, geçici işverenin işyerinde hayati tehlike oluşturacak bir hususun bulunması hâlinde işin durdurulması uygulamasına gidileceğinden bu durumda geçici işverenin, sürekli çalışan işçilerini veya geçici işçileri çalıştırmamasının mümkün olmadığı ve geçici işverenin işyerinde sürekli çalışan işçilerle, geçici işçiler arasında bir ayırım veya ayrıcalık olmayacağı gerekçeleri ile ilgili durumlarda geçici işçilerin çalıştırılmasının mümkün olmayacağını ifade etmiştir.<sup>2</sup>

Düzenlemede dikkat çekici diğer kısım ise, işyerinde üretimi önemli ölçüde etkileyen zorlayıcı sebeplerin ortaya çıkması hâlidir. İşyerinde asıl işçilerin işe devamını engelleyen durumlarda, ortaya çıkacak ihtiyaçların geçici iş

2 Anayasa Mahkemesi’nin 28.2.2018 tarihli ve E.2016/141, K.2018/27 sayılı kararı

ilişkisi ile giderilmesi mümkündür. Zorlayıcı hâllerin varlığı, işverenlere belirli süreli iş sözleşmesi kurmak için objektif neden verecek olsa da, işverenler açısından belirli süreli dahi olsa iş ilişkisi kurmak yerine geçici iş ilişkisi kurmak avantajlı görülmektedir.

Ayrıca dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 2. fıkrasının f bendinde düzenlenen, işletmenin ortalama mal ve hizmet üretim kapasitesinin artması hâlidir. Bu durumda da geçici iş ilişkisi kurulmasına imkân sağlanmış ise de geçici iş ilişkisi ile çalıştırılan işçi sayısı, işyerinde çalıştırılan işçi sayısının dörtte birini geçemeyecek, on ve daha az işçi çalıştırılan işyerlerinde ise beş işçiye kadar geçici iş ilişkisi kurulabilecektir.

## 2. Holding ve Şirketler Topluluğu Aracılığı ile Geçici İş İlişkisi

4857 sayılı İş Kanunu'nda geçici iş ilişkisi kurulabilecek diğer bir hâl ise, holding ve şirketler topluluğu arasındaki ilişkiye dayalı geçici iş ilişkisidir. Holding ya da şirketler topluluğunda işçi, esasen asıl işveren bünyesinde çalışmak için sözleşme imzalamaktadır. Bu sebeple özel istihdam bürolarından farklı olarak diğer grup şirketlerine geçici olarak görevlendirme yapılabilmesi için işçinin yazılı onayının alınması gerekecektir.

Holding ve şirketler topluluğunun grup şirketler arasında geçici iş ilişkisi kurulabilmesinin yasak olduğu hâller de özel istihdam bürolarına ilişkin düzenlemelere atıf yapılarak, toplu işçi çıkarılan işyerlerinde, kamu kurum ve kuruluşlarında, yer altında maden çıkarılan işyerlerinde, grev ve lokavt uygulanan yerlerde, geçici iş ilişkisi kurulamaz şeklinde sayılmıştır. Geçici iş ilişkisinin süre olarak sınırı ise, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin son fıkrasında altı ay olarak ifade edilmiş ve sözleşmenin en fazla iki kez uzatılabileceği belirtilmiştir.

Belirtmek gerekir ki grup şirketleri arasındaki farklı seviyede üretim ve istihdam ihtiyacı doğan işverenler açısından geçici iş ilişkileri ku-

ru olarak, sürecin yönetilmesi alternatif yöntemlerden biri olarak değerlendirilebilecektir. Bu yol ile grup şirketlerden birinde meydana gelecek istihdam fazlalığı, ihtiyacın arttığı farklı bir grup şirketine geçici iş ilişkisi kurularak aktarılabilir bu yöntem ile ekonomik olumsuzluklar sınırlandırılabilir.

## IV. GEÇİCİ İŞ İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ

Gerek özel istihdam bürosu aracılığı ile gerekse holding ya da şirketler topluluğu aracılığı ile geçici iş ilişkileri kurulması sırasında hem asıl işverenlerin hem de geçici işverenlerin kanunen aranan şartlara ve sürelerle uygun davranması gerekmektedir. Normal şartlarda kurulan geçici iş ilişkisi, taraflarca kararlaştırılan sürenin sona ermesi ile birlikte ortadan kalmaktadır. Sürenin sona ermesine karşın geçici işçinin, geçici işveren bünyesinde çalışmaya devam etmesi durumunda ise işçilerin, geçici işverenin işçisi olarak sayılacağı 4857 sayılı İş Kanunu'nun 7. maddesinin 13. fıkrasında düzenlendiği gibi Yargıtay da benzer kanaat ile uyuşmazlıkları sonuca bağlamaktadır.<sup>3</sup>

Geçici iş ilişkisi, işçi ile asıl işveren arasındaki iş sözleşmesinin sona ermesinde durumunda da ortadan kalkmaktadır. Belirtmek gerekir ki işçinin iş sözleşmesi asıl işveren ile imzalanmış olduğundan, geçici işverenin iş sözleşmesini feshetme imkânı bulunmamaktadır.

Geçici iş ilişkisi özel istihdam bürosu aracılığı ile sağlanmış ise geçici işveren ile özel istihdam bürosu arasındaki hizmet sözleşmesinin sona ermesi hâlinde ya da özel istihdam bürosunun yetkisinin iptal edilmesi, özel istihdam bürosunun kapanması da yine geçici iş ilişkisini sona erdirecek durumlar olacaktır.

## SONUÇ

Geçici iş ilişkisi, iş hukukunda sınırlı olarak görülebilecek esnekleşme örneklerinden birisidir. Geçici iş ilişkisi ile klasik iki taraflı iş ilişkisinden farklı olarak asıl işveren, geçici işveren ve işçi olmak üzere üçlü bir ilişki mevcuttur.

<sup>3</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin E.2009/4338, K.2011/13927 tarihli kararı için bakınız: Selam BETİN ve Uğur OCAK, İşçilik Alacakları, Ortak Konular 3. Kitap, Ankara, Nisan 2020, s.334.

Geçici iş ilişkisi ile işverenlerin esnek istihdam ihtiyaçları, iş ilişkisi kurulmadan farklı işverenler aracılığı ile hukuka uygun şekilde karşılanmaktadır. Bunun yanında işçiler aleyhine sonuçlar doğuran muvazaalı alt işverenlik, sigortasız işçi çalıştırma gibi uygulamalar önlenerek işçilerin korunması amaçlanmıştır.

Özellikle büyük ekonomik dalgalanmalar sonucu işverenlerin hem ani hem de uzman işçi ihtiyaçlarını geçici iş ilişkisi ile karşılaması, işçi istihdam etmenin hem ekonomik hem hukuki külfetlerinden işvereni kurtarması sebebiyle uygulanabilir bir yöntem olarak değerlendirilebilmektedir.





# TÜRK İŞ HUKUKUNDA KADIN İŞÇİLERİN HAKLARI

Dilara YANGINCI  
Avukat

## ÖZET

Türkiye Cumhuriyeti'nin nüfusunun neredeyse yarısı kadınlardan oluşmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu ("TÜİK") tarafından yayımlanan 2019 yılı Temmuz ayı verilerine göre, kadınların işgücüne katılım oranı %34,5 iken erkekler için ise bu oran %71,8'dir. Çalışma hayatında kadın işçilerin yer alması büyük bir önem arz etmektedir. Ancak, toplumun kadına karşı geleneksel tutumu, kadınların aile yaşamındaki sorumlulukları, pek çok alanda kendini gösteren kadın-erkek eşitsizliği ve kadınların çalışma hayatında var olma mücadeleleri, erkek işçilerle çalışma hayatında eşit haklara sahip olamamalarına sebebiyet vermektedir. Bu kapsamda, mevzuatımızda kadın işçileri korumaya yönelik bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Bu düzenlemelerin başında 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yer alan, pozitif ayrımcılığa işaret eden ve kadınların hak ve özgürlüklerini Anayasal güvence altına alan hükümler gelmekte olup, Anayasa'nın "Kanun Önünde Eşitlik" başlıklı 10. maddesi ile kadınlar da dahil olmak üzere herkesin herhangi bir ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, kadınların ve erkeklerin eşit haklara sahip olduğu, devletin bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlü olduğu ve bu maksatla alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kadın işçilere yönelik en detaylı düzenlemeler ise, 4857 Sayılı İş Kanunu ("İK") ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ("İSGK") içerisinde yer almaktadır. Önemle belirtmek gerekir ki, kadın işçilere yönelik koruyucu hükümler yalnızca İK ve İSGK mevzuatları ile sınırlı değildir. 1953 sayılı Umumi Hıfzıssıha Kanunu'nda, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda da bu yönde düzenlemeler yer almaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İş Hukuku, Kadın İşçi, Kadın İşçilerin Korunması, Eşitlik, Ayrımcılık Yasası.

## GİRİŞ

Kadın işçilere yönelik koruyucu düzenlemelere İK'nın muhtelif hükümlerinde yer verilmiş bulunmaktadır. Kadın işçinin korunması kavramı çalışma hayatında kadın ve erkek eşitliğinin istisnası olarak kabul edilmiş olup kadın işçileri koruyucu düzenlemelerin cinsiyet ayrımcılığı kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu koruyucu düzenlemeler kapsamında kadın işçilerin düşük ücretle, gece dönemlerinde, sanayiye ait ağır işlerde, yer altı işlerinde, do-

ğum esnasında ve sonrasında çalıştırılmaları sınırlandırılmış ya da tamamıyla yasaklanmıştır. Mevzuatta öngörülen hükümlerin bir bölümü, cinsiyet kökenine dayanan ayrımcılığı gidermeyi, kadın ve erkek eşitliğini sağlamayı amaçlamakta; diğer hükümler ise, kadın işçinin doğum ve annelik sürecindeki haklarıyla ilişkilidir.

### 1. Cinsiyet Nedeniyle Ayrımcılık Yasası

İş ilişkisinin bir gereği olarak işverenin yüklenmiş olduğu eşit davranma ve ayırım yapmama borcunun yasal dayanağı, gücünü yukarıda açıklanmış olan Anayasa'nın 10. maddesinden ve "Eşit Davranma İlkesi" başlığı altında düzenlenen İK'nın 5. maddesinden al-

maktadır.<sup>1</sup> Bu maddeye göre, iş ilişkisinde dil, ırk, renk, engellilik, siyasal düşünce, felsefi inanç, din ve mezhepte olduğu gibi cinsiyete dayalı olarak da ayırım yapılamayacak ve haklı bir neden bulunmadıkça işverence tam süreli çalışan işçi karşısında kısmî süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye farklı işlem yapılamayacaktır. İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamayacak ve aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştıramayacaktır. İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmayacaktır.

İlgili hükümden de görüldüğü üzere, eşit davranma yükümlülüğü, işe alım süresinde, iş ilişkisinin devamı süresinde, işçinin alacağı ücretin kararlaştırılması ve iş akdinin feshi süresinde işverene yüklenmektedir. Bahsi geçen hükme ilişkin olarak önem arz eden hususlardan biri, işverenlere yüklenmiş olan eşit davranma borcunun her duruma ve koşula uyarlanması şeklinde yorumlanmaması gerektiğidir. Eşit davranma borcu, aynı veya benzer nitelikteki işçilere eşit muamele edilmesini gerekli kılarak işverenin davranışlarını sınırlandırmaktadır. Dolayısıyla eşit davranma borcunun nispi nitelikte olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.<sup>2</sup> Yine aynı hükme göre, işçinin işe alım sürecinde işveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin bir sebep mevcut olduğu takdirde, kadın işçi yerine erkek işçi istihdam edebilecektir.

İşe alım sürecinde gerçekleştirilen iş görüşmelerinde, işverenler tarafından kadın işçilere medeni durumları ve çocuk sahibi olmayı planlayıp planlamadıkları konularında sorular yöneltilmekte olup, işverenlerce genel olarak hamile olan veya kısa bir süre içerisinde çocuk sahibi olmayı planlayan kadın işçilerle iş ilişkisi kurmak

tercih edilmemektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, işverenler işe alım sürecinde bilgi toplama hakkı çerçevesinde işçiye sorular yöneltebilir. Ancak, amacının dışına çıkan sorular hem özel hayatın gizliliğini hem de cinsiyete dayalı ayırmacılık yasağını ihlâl edecektir. Bunun yanında doktrinde, hamilelik olayının kadın cinsiyetine özgü bir olgu olması itibarıyla bu konudaki bir sorunun cinsiyet ayrımcılığı yaratacağı ancak, niteliği ve iş yerinin özellikleri gereği işverenin kadın işçiye hamile olup olmadığını sorabileceği durumlara da olanak tanınmıştır.<sup>3</sup> Başka bir anlatımla, yapılacak iş, hamile bir işçinin çalışmasını zorlaştıracak nitelikte ise ya da hamile bir işçinin çalışmasının yasak olduğu bir iş veya iş yeri söz konusuysa o takdirde, hamileliğe ilişkin soruların sorulması bu yasağı ihlâl edici nitelikte olarak değerlendirilemeyecektir.

Bahsi geçen hükme ilişkin olarak önem arz eden hususlardan bir diğeri ise, ücrete ilişkindir. Buna göre, aynı veya benzer nitelikte işi yapan kadın ve erkek işçiler arasında işveren tarafından kadın işçiye verilecek ücret daha düşük olarak kararlaştıramayacak ve işçiler aynı ücrete hak kazanacaktır. Ancak, farklı niteliklere sahip işçiler arasında ücret bakımından da farklılıklar oluşabilmesi mümkündür. Nitekim eğitim, kıdem, kabiliyet, tecrübe gibi objektif nedenlerle işverence işçiler arasında farklı ücret kararlaştırmak cinsiyet nedeniyle eşit davranma borcuna aykırılık olarak nitelendirilemeyecektir. Bunun yanında, İK'nın 74/4 maddesi uyarınca, hekim raporu ile gerekli görüldüğü takdirde, hamile kadın işçi sağlığına uygun daha hafif işlerde çalıştırılacak ve bu hâllerde ücretinde herhangi bir indirim yapılamayacaktır.

Bu hükme ilişkin son husus, eşit davranma yükümlülüğünün işverence ihlâl edilmesi durumunda işçiye ödenecek ayrımcılık tazminatına ilişkindir. İK'nın 5/6 maddesi uyarınca, iş ilişkisi esnasında veya sona ermesinde eşit davranma yükümlülüğüne aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminatı ve yoksun bırakıldığı haklarını işve-

1 Özgür Oğuz, *Türk İş Hukuku'nda Kadın Çalışanları Koruyucu Düzenlemeler*, TBB Dergisi, 2018, s. 570.

2 Kandemir/Yardımcıoğlu, *İş Hukuku'nda Eşitlik İlkesi*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014, s. 4.

3 Ertuğrul Yuvalı, *4857 Sayılı İş Kanunu'nun ve İlgili Mevzuatın Kadın İşçiler ile İlgili Hükümlerine Genel Bir Bakış*, TBB Dergisi, 2013, s. 99.

renden talep etme hakkına sahip olabilecektir. İşverenin eşit davranma yükümlülüğüne aykırı davrandığını iddia eden işçinin bu hususu ispat etme yükümlülüğü bulunmakta olup ancak, işçi bir ihlâlin varlığı ihtimâlini güçlü bir biçimde gösteren bir durumu ortaya koyduğunda, işveren böyle bir ihlâlin mevcut olmadığını ispat etmekle yükümlü olacaktır.

## 2. Kadın İşçilerin Korunmasına Yönelik Diğer Hükümler

Kadın işçilerin, işverence cinsiyet veya gebelik sebebiyle ayrımcılığa tabi tutulamayacağına ilişkin düzenlemeler haricinde, kadın işçilerin korunmasına yönelik başka hükümler de düzenlenmiştir. Anayasa'nın 50. maddesi uyarınca, kimse yaşına, cinsiyetine ve gücüne uymayan işlerde çalıştırılmayacak, küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunacaktır. Anılan hüküm ile kadın işçilerin çalışma özgürlüğünün sınırlandırılması, kadın işçilerin yararına olarak yorumlanmalıdır. Bu kapsamda, kadın işçilerin fiziksel ve biyolojik nitelikleri dolayısıyla birtakım işlerde çalışmalarının yasaklanması veya sınırlandırılmasının eşitlik ilkesini zedelemeyeceği belirtilmiştir.<sup>4</sup>

### a. Kadın İşçileri, Yer ve Su Altında Çalıştırma Yasağı

İK'nın 72. maddesi uyarınca, maden ocakları ile kablo döşemesi, kanalizasyon ve tünel inşaatı gibi yer altında veya su altında çalışılacak işlerde on sekiz yaşını doldurmamış erkek ve her yaştaki kadınların çalışması yasaklanmıştır. Söz konusu hüküm kaynağını yukarıda bahsi geçen Anayasa'nın 50. maddesinden almaktadır. İK'nın "İşin Düzenlenmesine İlişkin Hükümlere Aykırılık" başlıklı 104. maddesine göre, bu yasağı ihlâl eden işveren veya işveren vekiline idari para cezası verilecektir. Bununla birlikte, işveren veya işveren vekilince bu yasağa aykırı davranılması hâlinde, kadın işçinin kanundan kaynaklanan diğer hakları da korunacaktır.<sup>5</sup>

### b. Kadın İşçileri Gece Çalıştırma Yasağı

İK'nın 73. maddesine göre, on sekiz yaşını doldurmuş kadın işçilerin gece postalarında çalıştırılmasına ilişkin usul ve esaslar Sağlık Bakanlığı'nın görüşü alınarak Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nca hazırlanacak bir yönetmelikle belirlenecektir. Kadın işçilerin gece çalıştırılmalarının ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesinin temelinde yatan sebep, Anayasa'nın 50. maddesinin yanında gece yapılacak işlerin daha yorucu olması olarak değerlendirilebilecektir.<sup>6</sup>

Bu kapsamda Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nca hazırlanan "Kadın Çalışanların Gece Postalarında Çalıştırılma Koşulları Hakkında Yönetmelik" uyarınca kadın işçiler gece postalarında yedi buçuk saatten fazla çalışamayacaktır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, çalışma hayatında gece postası en geç saat 20.00'de başlayıp en erken saat 06.00'ya kadar devam eden zaman dilimidir. Yönetmelik'e göre, belediye sınırları dışındaki her türlü iş yeri işverenleri ile belediye sınırları içinde olmakla beraber, posta değişim saatlerinde alışılmış araçlarla gidip gelme zorluğu bulunan iş yeri işverenleri, gece postalarında çalıştıracakları kadın işçileri, sağlayacakları uygun araçlarla ikâmetgâhlarına en yakın merkezden iş yerine götürüp getirmekle yükümlüdürler. Kadın işçilerin gece postalarında çalıştırılabilmeleri için, işe başlamadan önce, iş yerindeki görevli hekim tarafından muayene edilerek gece postalarında çalıştırılmalarında sakınca bulunmadığına dair sağlık raporu alınması gerekmektedir. Ayrıca, işveren işin devamı süresince kadın işçinin özel durumu ve iş yerinde maruz kalınan sağlık ve güvenlik risklerini de dikkate alarak iş yeri hekimince belirli aralıklarla sağlık kontrollerinin yapılmasını da sağlamalıdır. Bunun yanında, kadın işçinin eşi de postalar hâlinde çalıştırılan bir iş yerinde çalışıyor ise kadın işçinin isteği üzerine, gece çalıştırılması, eşinin çalıştığı gece postasına rastlamayacak şekilde düzenlenebilecektir. Eğer

4 A. Can Tuncay, *İş Hukukunda Eşit Davranma İlkesi*, İstanbul, s. 125.

5 Özgür Oğuz, *Türk İş Hukuku'nda Kadın Çalışanları Koruyucu Düzenlemeler*, TBB Dergisi, 2018, s. 576.

6 Özgür Oğuz, *Türk İş Hukuku'nda Kadın Çalışanları Koruyucu Düzenlemeler*, TBB Dergisi, 2018, s. 577.

eşler aynı iş yerinde çalışıyor ve her ikisi de aynı gece postasında çalışmak istiyorlarsa, işverence bu istek imkânları ölçüsünde karşılanacaktır.

Yönetmelik uyarınca, kadın işçilerin hamile oldukları doktor raporuyla tespit edildiği tarihten başlayarak doğuma kadar; emziren kadın işçiler ise, doğum tarihinden başlayarak bir yıl boyunca gece postasında çalıştırılmayacaklardır. Emziren kadın işçiler için bu süre, anne veya çocuğun sağlığı bakımından, iş yerindeki görevli hekimden alınan rapor ile altı ay daha uzatılabilecektir. Hamile veya emziren kadın işçilerin çalışma süreleri, Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik hükümleri dikkate alınarak gündüz postalarına rastlayacak şekilde düzenlenecektir. Belirtilmiş olan hususlara aykırılık hâllerinde İK'nın 104. maddesi uyarınca işveren veya işveren vekiline idari para cezası uygulanacaktır.

### **c. Kadın İşçilerin Hamilelik ve Analık Durumunda Çalıştırılması**

Kadın işçileri koruyucu nitelikteki düzenlemelerden genel olarak bütün kadın işçiler faydalanabilmekteyken, İK'nın "Analık Hâlinde Çalışma ve Süt İzni" başlıklı 74. maddesinde düzenlenen haklardan yalnızca hamilelik veya analık durumunda bulunan kadın işçiler faydalanabilecektir. İlgili madde uyarınca, kadın işçilerin doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam on altı haftalık süre için çalıştırılmamaları, çoğul gebelik hâlinde ise bu sekiz haftalık süreye iki hafta süre daha ekleneceği, ancak, sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçinin isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabileceği ve bu durumda, kadın işçinin çalıştığı sürelerin doğum sonrası sürelerle ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre, kadın işçinin erken doğum yapması hâlinde ise doğumdan önce kullanmadığı çalıştırılmayacağı süreler doğum sonrası sürelerle eklenerek kullanılabilir. Doğumda veya doğum sonrasında kadın işçinin ölümü hâlinde, doğum sonrası kullanılmayan süreler babaya kullanı-

labilecektir. Ayrıca, bu süreler, kadın işçinin sağlık durumuna ve işin özelliğine göre gerekirse artırılabilir ve bu süreler hekim raporu ile belirtilecektir. Kadın işçiye hamilelik süresince periyodik kontroller için ücretli izin verilecek olup, hekim raporu ile hamile kadın işçi sağlığına uygun daha hafif işlerde çalıştırılabilir ve bu durumda kadın işçinin ücretinde herhangi bir indirim yapılamayacaktır.

Belirtmek gerekir ki, bahsi geçen madde ile yalnızca biyolojik olarak anne olan kadın işçilere değil, aynı zamanda evlat edinenlere de düzenlemeler öngörülmüştür. İlgili düzenlemeye göre, üç yaşını doldurmamış çocuğu evlat edinen eşlerden birine veya evlat edinene çocuğun aileye fiilen teslim edildiği tarihten itibaren sekiz hafta analık hâli izni kullanılacaktır. Doğum sonrası iznin tamamlanmasından sonra, kadın işçiye isteği hâlinde çocuğun bakımı ve yetiştirilmesi amacıyla altı aya kadar ücretsiz izin verilebilecektir. Bu izin, aynı zamanda, üç yaşını doldurmamış çocuğu evlat edinme hâlinde eşlerden birine veya evlat edinene de verilebilecek ve bu süre, yıllık ücretli izin hakkının hesabında dikkate alınamayacaktır. Bunun yanında, kadın işçilere bir yaşından küçük çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat süt izni verilecek, bu sürelerin hangi saatler arasında ve nasıl kullanılacağını kadın işçi belirleyecek ve bu süreler de günlük çalışma süresinden sayılacaktır.

Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmelik'e göre ise gebe veya emziren kadın işçi, günde yedi buçuk saatten fazla çalıştırılmayacaktır. Doğumdan sonra iznini tamamlayan kadın işçi, çalışmasına artık bir engel bulunmadığını hekim raporuyla belgeleyecek ve bu şekilde iş yerinde çalışmaya başlayabilecektir. Aynı Yönetmelik'e göre, yüz-yüz elli kadın işçi çalıştırılan iş yerlerinde, kadın işçilerin çocuklarını emzirebilecekleri bir emzirme odası kurulması ve yüz elliden çok kadın işçinin çalıştığı iş yerlerinde, 0-6 yaş aralığındaki çocukların bakımı ve emziren kadın işçilerin çocuklarını emzirebilmeleri için, işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı bir yurt (kreş) kurulması zorunludur.



### 3. Kadın İşçilerin Feshe Karşı Korunması

İK'da kadın, erkek ayrımı yapılmaksızın işçiler için iş güvencesi öngörülmüştür. İş güvencesi İK'nın 18 vd. maddelerinde düzenlenmiş olup, işverence cinsiyet, hamilelik, doğum gibi hâller sebebiyle iş sözleşmesinin feshi geçerli veya haklı bir neden olarak nitelendirilemeyecektir. Ayrıca, İK'da analık hâlinde çalışma ve süt iznini düzenleyen 74. maddede öngörülen ve kadın işçilerin çalıştırılmasının yasak olduğu sürelerde işe gelmeme durumu gerekçe gösterilerek de iş sözleşmesi işverence geçerli veya haklı sebeple feshedilemeyecektir.

İK'nın 25. maddesi uyarınca, işçinin sağlık sebeplerinden kaynaklanan devamsızlık hâli de belli koşullara bağlı olarak bir derhal fesih nedeni sayılabilmektedir. Ancak, işçinin hastalık, kaza, doğum ve gebelik gibi hâlleri söz konusu ise işveren için iş sözleşmesini bildirimatsız fesih hakkı; belirtilen hâllerin işçinin iş yerindeki çalışma süresine göre bildirim sürelerini altı hafta aşmasından sonra doğacaktır. Doğum ve gebelik hâllerinde bu süre İK'nın 74. maddesindeki on altı haftalık sürenin bitiminde başlayacaktır.<sup>7</sup>

### 4. Kadın İşçilere Yönelik Kıdem Tazminatı Düzenlemesi

Mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun yürürlükte olan 14. maddesi uyarınca, kadın işçiler iş sözleşmelerini, evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusuyla sona erdirmesi hâlinde kıdem tazminatına hak kazanmaktadırlar. İlgili madde, evlilik nedeniyle iş akdini bir yıl içerisinde feshetme imkânını yalnızca kadın işçiye vermektedir. 1475 sayılı İş Kanunu'nda yer alan bu düzenlemenin, Anayasa'nın eşitlik ilkesini düzenleyen 10. maddesi hükmüne aykırı olduğu öne sürülmüşse de Anayasa Mahkemesi<sup>8</sup> bu itirazı oy çokluğu ile reddetmiştir. Yargıtay ise konuya ilişkin olarak önüne gelen bir uyuşmazlıkta, evli iken şiddetli geçimsizlik nedeniyle boşanan ve çok kısa bir süre sonra

eski eşi ile tekrar evlenen, ardından da iş sözleşmesini feshederek kıdem tazminatı isteyen kadın işçiye bu tazminatın ödenmesini kanuna karşı hile gerekçesiyle kabul etmemiştir. Ancak buna karşılık Yüksek Mahkeme, evlenme nedeniyle işten ayrılarak kıdem tazminatı alan kadının işçinin daha sonra gelir ihtiyacı dolayısıyla tekrar bir işe girmesi hâlinde kanuna karşı hileden veya hakkın kötüye kullanılmasından söz edilemeyeceğine hükmetmiştir.<sup>9</sup>

### SONUÇ

İş hukuku, işçi ve işveren ilişkisinde tarafların haklarını göz etmeyi ve bu ilişkide eşitliği sağlamayı amaçlamayan bir hukuk dalıdır. Bu doğrultuda, iş hukukunun, iş ilişkisinde zayıf olarak nitelendirilebilecek taraf olan işçilerin haklarını korumayı amaç ettiği söylenebilecektir. İşçiler içerisinde ise eşitliğe en çok ihtiyaç duyan grubun başında, pek çok alanda kendini gösteren kadın-erkek eşitsizliğinin tarafı olan kadın işçiler gelmektedir. Kadın işçilerin çalışma hayatında daha aktif bir şekilde rol almaya başlamasıyla, iş ilişkisindeki kadınlara yönelik eşitsizliklere itiraz edebilmeleri de söz konusu olmuştur. İş Kanunu'nda kadın işçilerin işe alınmasından, iş sözleşmesinin sona ermesine dek koruyucu hükümler bulunmaktadır. Türk İş Hukuku mevzuatındaki kadınlara ilişkin koruyucu düzenlemeler, kadını toplumsal cinsiyet normları çerçevesinde ele almış, analık hâline özgü düzenlemeler ve diğerleri olarak iki gruba ayrılmıştır. Kadın işçileri koruyucu yasal düzenlemeler, kadınların çalışma hayatına aktif bir şekilde rol alması açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak, kadın işçilere ilişkin koruyucu yasal düzenlemelerin bulunması tek başına yeterli değildir. Zira mevzuata rağmen uygulamada bolca eşitsizlik olduğu görülmektedir. Burada önem arz eden husus, kadın işçileri koruyucu düzenlemelerin işverenler tarafından hakkaniyet ve özveriyle uygulanması olacaktır.

7 Yrd. Doç. Dr. Arzu Arslan Ertürk, *Kadın İşçilerin Çalışma Şartlarına İlişkin Türk İş Mevzuatının Öngördüğü Düzenlemelere Genel Bir Bakış*, MÜHF HAD, 2017, s. 366.

8 *Anayasa Mahkemesi 19.06.2008 Tarih 2006/156 E. ve 2008/125 K.*

9 Yrd. Doç. Dr. Arzu Arslan Ertürk, *Kadın İşçilerin Çalışma Şartlarına İlişkin Türk İş Mevzuatının Öngördüğü Düzenlemelere Genel Bir Bakış*, MÜHF HAD, 2017, s. 367.



# ARABULUCULUK GÖRÜŞMELERİNİN TELEKONFERANS YOLU İLE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

Rabia Şeniz ERDOĞAN  
Kıdemli Avukat

## ÖZET

*Türk hukukunda tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri iş ve işlemlerden doğan özel hukuk uyuşmazlıklarının çözülmesi amacıyla, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ihtiyari veya zorunlu olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemi arabuluculuk olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümü adına arabulucu olarak atanan, objektif ve tarafsız olması gereken bu üçüncü kişi bazı sistematik teknikler uygulayarak, tarafların görüşmesi ve uyuşmazlık konusunda müzakerelerde bulunması amacıyla iletişim sürecini yürütmektedir. Nitekim, ihtiyari veya zorunlu arabuluculuk süreçleri günümüz teknolojisi doğrultusunda, tarafların ihtiyaçları gereği -tartışmalı olmakla birlikte- telekonferans yolu ile yürütülebilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Arabuluculuk, Uyuşmazlık, Telekonferans.

## GİRİŞ

Özel hukuka konu bir uyuşmazlığın çözülmesi adına tarafların dava açmadan önce ya da dava sürecinde taraflar kendi istekleri ile arabulucuya başvurabilmektedir. Arabuluculuk, zorunlu ve ihtiyari olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kural olarak ve 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun temelini oluşturan arabuluculuk türü, ihtiyari arabuluculuktur. Zorunlu arabuluculuk ise, dava şartı olarak kabul edilmekte ve dava açılmadan önce başvurulması zorunlu olan uyuşmazlık çözüm yolu olarak görülmektedir. İş hukuku ve ticaret hukukundan kaynaklanan bazı uyuşmazlıkların çözümü için dava açılmadan önce zorunlu olarak arabuluculuk görüşmesinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir; aksi halde dava şartı yokluğundan açılan bu dava usulden reddedilecektir.

Bu makalemizde, alternatif uyuşmazlık çözüm yollarından biri olan arabuluculuğun (özellikle zorunlu arabuluculuğun) kural olarak tarafların ve arabulucunun fiziken aynı ortamda bulunarak gerçekleştirilmesi gerektiği arabuluculuk görüşmesinin, teknolojik gelişmeler doğrultusunda telekonferans ile yapılması konusuna değinilecektir.

## 1. DAVA ŞARTI OLAN ZORUNLU ARABULUCULUK GÖRÜŞMELERİNİN TELEKONFERANS YOLU İLE GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

01.01.2018 tarihi itibarıyla işçi-işveren uyuşmazlıklarında, 01.01.2019 tarihi itibarıyla da ticari uyuşmazlıklarının önemli bir kısmında dava ikame edilebilmesi adına dava şartı olarak alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden arabuluculuk yoluna gidilmesi gerektiği zorunlu hâle getirilmiştir. İlgili yasal düzenleme çerçevesinde, taraflar ve arabulucunun katılımı ile arabuluculuk görüşmeleri düzenlenmekte, bu görüşmeler kural olarak tarafların ve arabulucunun fiziken arabulucunun ofisinde ya da adliyelerin içerisinde yer alan arabuluculuk bürolarında gerçekleştirilmektedir.

Öncelikle ve önemle belirtilmesi gereken husus, hukuk sistemi her zaman toplumun ve dönemin gereklerine uyumlu bir şekilde hareket etmektedir/etmelidir. Bu doğrultuda, tarafların ihtiyaçları ve güncel teknoloji ile birlikte arabuluculuk görüşmeleri fiziken katılımın yanı sıra telekonferans ya da görüntülü konuşma yolu ile de gerçekleştirilebilecektir.

Arabuluculuk Daire Başkanlığı, arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans yolu ile gerçekleştirilmesine engel bir düzenlemenin olmadığı sözlü olarak belirtmiş, ancak ülkemizi ve Dünya'yı

önemli ölçüde sarsan Covid-19 salgını için yayınlanmış olan yazılı metin öncesinde, arabuluculuk görüşmelerinin bu yöntem ile gerçekleştirilebileceğine ilişkin yazılı bir metin yayımlanmamıştır. Arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans yöntemi ile gerçekleştirilebileceğine ilişkin Bakanlık ve Başkanlık tarafından yazılı bir metin yayımlanmadığından ve bu konuda net bir yasal düzenleme de bulunmadığından doktrinde ve uygulamada birçok farklı görüş bulunmaktadır.

Arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans yolu ile gerçekleştirilebilmesi adına yasal mevzuata bakıldığında, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2. maddesinde, "*Arabuluculuk sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak aracılığıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyari olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemidir.*" hükmü ile arabuluculuk görüşmelerine ilişkin genel bir anlatımla birlikte arabulucunun rolünün önemi belirtilmektedir.

Kanun'un "Taraflar Görüşme ve İletişim Kurulması" başlıklı 8. maddesinde, "*Arabulucu, tarafların her biri ile ayrı ayrı veya birlikte görüşebilir ve iletişim kurabilir.*" ve 15. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında, "*Arabulucu, seçildikten sonra tarafları en kısa sürede ilk toplantıya davet eder. Taraflar, emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak kaydıyla arabuluculuk usulünü serbestçe kararlaştırabilirler. Taraflarca kararlaştırılmamışsa arabulucu, uyuşmazlığın niteliğini, tarafların isteklerini ve uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözümlenmesi için gereken usul ve esasları göz önüne alarak arabuluculuk faaliyetini yürütür.*" hükümleri uyarınca arabuluculuk görüşmelerinin telekonferansla yapılmasına engel bir durum olmadığı açıktır.

Ayrıca, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin "Taraflar Görüşme ve İletişim Kurulması" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında, "*Arabulucu, tarafların her biri ile ayrı ayrı veya birlikte görüşebilir. Bu amaçla her*

*türlü iletişim aracını kullanabilir.*" hükmü ile arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans ya da çeşitli görüntülü görüşme araçları ile gerçekleştirilebilmesinin önü açılmıştır.

Yönetmeliğin "Arabuluculuk Faaliyetinin Yürütülmesi" başlıklı 17. maddesinin üçüncü, beşinci ve altıncı fıkralarında, "*taraflarca kararlaştırılmamışsa arabulucu; uyuşmazlığın niteliğini, tarafların isteklerini ve uyuşmazlığın hızlı bir şekilde çözümlenmesi için gereken usul ve esasları göz önüne alarak arabuluculuk faaliyetlerini yürütür.*" hükmüne istinaden, örneğin, işçi-işveren uyuşmazlıklarının konu alındığı arabuluculuk görüşmelerinde dezavantajlı konumdaki tarafın hakkına bir an önce kavuşması adına bu yöntemin hem hızlı hem de ekonomik olması açısından ve tarafların farklı şehirlerde bulunması hâlinde, arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans ile gerçekleştirilmesi tarafların yararına olacaktır. Bu kapsamda, uygulamada sıklıkla tüm tarafların telekonferans ile katıldığı ya da bir tarafın arabulucunun ofisine gittiği, diğer tarafın telekonferans ile katıldığı arabuluculuk görüşmeleri gerçekleştirilmektedir. Ancak aynı şehirlerde ya da yakın bir çevrede bulunan tarafların fiziken görüşmelerine (sağlık vb.) engel bir durum olmamasına rağmen telekonferans ya da görüntülü konuşma yolunu tercih ederek arabuluculuk görüşmesini gerçekleştirmesi bu uyuşmazlık çözüm yolunun amacının dışına çıktığı olarak değerlendirilebilir.

Arabuluculuk görüşmesine bir tarafın katıldığı durumda, arabulucu ve katılan taraf ilk tutanak ve son tutanağı ıslak imza ile düzenlemekte, telekonferans ile katılım sağlayan tarafa da düzenlenen tutanaklar ıslak imza alınması için kargo ile gönderilmektedir.

Örneğin, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 20. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, işe iade talebiyle arabuluculuğa başvurulduğunda, arabuluculuk faaliyeti sonunda anlaşmaya varılamaması hâlinde iş mahkemesinde dava açılabilirliğine ilişkin öngörülen ve son tutanağın düzenlendiği tarihten itibaren işleyecek olan iki haftalık süre, son tutanaktaki son imzanın tamamlanmasıyla başlayacaktır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> İlker Koçyiğit, Alper Bulur, T.C. Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığı'nın Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk, ARCS Matbaacılık, Ankara, 2019, s. 55

Nitekim, Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin 20. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında, "Arabuluculuk faaliyeti sonunda tarafların anlaşmış oldukları, anlaşamadıkları veya arabuluculuk faaliyetinin nasıl sonuçlandığı son tutanak ile belgelendirilir. Arabulucu tarafından düzenlenecek bu tutanak; arabulucu, taraflar, kanuni temsilcileri veya avukatlarınca imzalanır. Tutanak; taraflar, kanuni temsilcileri veya avukatlarınca imzalanmazsa sebebi belirtilmek sureti ile sadece arabulucu tarafından imzalanır. Arabuluculuk faaliyeti sonunda düzenlenen son tutanağa faaliyetin sonuçlanması dışında hangi hususların yazılacağı taraflar karar verir. Arabulucu, bu tutanak ve sonuçları konusunda taraflara gerekli açıklamaları yapar." hükmüne uygun olarak uygulama gerçekleştirilmektedir.

Belirtmiş olduğumuz hükümler çerçevesinde, arabuluculuk görüşmelerinde kullanılan telekonferans yönteminin hukuki dayanağı kanuna nazaran yönetmelik olduğu söylenebilecektir. Arabuluculuk görüşmesi için başvuru gerçekleştirildikten sonra, ileride bir şikâyet veya uyuşmazlık söz konusu olması ihtimâline karşın arabulucu ispat sorununu ortadan kaldırmak adına davet mektubunu yazılı bir şekilde örneğin işçi-işveren uyuşmazlıklarında işverene göndermektedir. İşverenin arabuluculuk görüşmesine katılmaya yetkili temsilcisi ya da vekili tarafından, başvuranın vekili ya da kendisi tarafından arabulucunun takvimi ile uyumlu bir şekilde arabuluculuk görüşmesinin tarihi ve saati belirlenmektedir. Akabinde, belirlenen tarih ve saatte telekonferans yolu ile katılım sağlanmaktadır.

Uygulamada, yukarıda belirttiğimiz gibi ıslak imzaların alınması adına tutanaklar kargo ile taraflara gönderilmekte, ayrıca arabulucu tarafından e-mail ile gönderilen tutanaklara vekiller tarafından e-imza ile imzalama işlemi de gerçekleştirilebilmektedir. E-imza ile imzalanan tutanaklar, ıslak imza ile imzalanan tutanaklar ile hukuki anlamda aynı nitelikte sayılmakta ve arabulucu tarafından görüşmenin tamamlandığını belirtir şekilde sisteme yüklenebilmektedir. Tüm bu yöntemler, zaman ve ekonomik açıdan

tarafların yararına olmaktadır. Önemle belirtmek gerekir ki, fiziken yapılmayan bu görüşmelerde iyi niyet esas alınmalı, taraflarca arabulucuyu zor durumda bırakacak bir şekilde hukuka ve usule aykırı bir yöntem uygulanmamalıdır.

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Hukuk Dairesi tarafından verilen 2019/2485E. 2019/1674K. sayılı kararda telekonferans yolu ile arabuluculuk görüşmesi yapılması değerlendirilmiş<sup>2</sup> olup, "Kanunda tarafların telefonla arabuluculuk toplantısına katılabileceklerine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Aksine düzenlemelerden yüze katılma göre hükümlerin konulduğu anlaşılmaktadır. Burada her şeyden önce telefonla katılan kişinin ehil ve yetkili olup olmadığı ve bunun tespiti problemidir. Somut olayda yasal olarak tanımlanan ve hukuken geçerli olan bir ses tanımlama sisteminin bulunmadığı da dikkate alındığında konuşulan kişinin kim olduğunun yasal olarak tespitinde problem bulunduğu açıktır." şeklinde verilen görüş ile kanuni bir düzenleme olmadığını ifade etmiş olsa da, makalemizde yer vermiş olduğumuz Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu Yönetmeliği'nin "Taraflar Görüşme ve İletişim Kurulması" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında, "Arabulucu, tarafların her biri ile ayrı ayrı veya birlikte görüşebilir. Bu amaçla her türlü iletişim aracını kullanabilir." hükmü ile Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Hukuk Dairesi'nin görüşü eleştirilebilir hâle gelmiştir. Yönetmelik hükmünde arabulucunun taraflarla yapacağı görüşmelerde her türlü iletişim aracının kullanılabilmesi belirtilmiştir. Belirtilen istinaf kararında, telekonferans ile konuşulan kişinin ehil ve yetkili olup olmadığı ve konuşma esnasında ses tanıma sisteminin uygulanmadığı belirtilmiştir; bu durum görüntülü bir şekilde gerçekleştirilecek olan arabuluculuk görüşmesi ile çözülebilir. Böylece ne arabuluculuk görüşmesinin usulü ne de düzenlenen arabuluculuk tutanaklarının geçerliliği sorgulanabilecektir.

Ayrıca, 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 15. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "Taraflar, emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak kaydıyla arabuluculuk usulünü serbestçe kararlaştırabilirler." hükmü uyarınca, arabulucu düzenlemiş olduğu tuta-

<sup>2</sup> Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Hukuk Dairesi 2019/2485E. 2019/1674K. sayılı kararı, <https://arabulucuyasor.com/anaforum/topic/telekonferansla-yapilan-arabuluculuk>, Erişim Tarihi: 21.04.2020



nağa tarafların arabuluculuk görüşmesini telekonferans yolu ile yapmayı tercih ettiklerini, bu yönde karşılıklı muvafakatleri olduğunu belirtir ve tarafların telekonferans görüşmesini yaptıkları telefon numaralarını tutanağa yazabilir; böylece, ispat sorunları bir ölçüde daha çözülmüş olur.

Arabuluculuk Daire Başkanlığı'nın Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan "Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk" başlıklı kitapta, makalemizde belirtmiş olduğumuz gibi telekonferans ile arabuluculuk görüşmelerinin gerçekleştirilebileceği şu ifadelerle belirtilmiştir: "Özellikle tarafların bir araya gelmesinde fiili imkânsızlık bulunduğu ya da tarafların menfaatlerinin gerektirdiği hâllerde tarafların arabuluculuk görüşmelerini telekonferans yöntemiyle yürütmeleri mümkündür. Bununla birlikte, telekonferans yöntemi arabuluculuk sürecini bir formaliteye dönüştürmek amacıyla kullanılmalı ve süreç yönetiminin sorumlu olan arabulucu da tarafların bu yöndeki taleplerini kabul etmemelidir."<sup>3</sup>

Başlangıçta, Arabuluculuk Daire Başkanlığı'nın arabuluculuk görüşmelerinin telekonferans veya görüntülü konuşma ile gerçekleştirilebileceğine için yazılı bir açıklaması olmadığından ancak hukukun günlük hayata ve toplumun gereklerine uyumlu bir şekilde işlemiş olduğundan bahsedilmiş ancak tüm Dünya'yı ve ülkemizi etkisi altına alan Covid-19 salgınının yayılma ihtimâlini en aza indirmek adına birtakım tedbirler alınması gerektiği Başkanlık tarafından yapılan bir yazılı açıklama ile belirtilmiştir.<sup>4</sup>

Başkanlık tarafından düzenlenen yazıda, daha önceden başlanmış ve hâlihazırda devam etmekte olan arabuluculuk süreçlerine ilişkin uyuşmazlıklarda tarafların şehir içi ya da şehir dışında olup olmadığına bakılmaksızın arabuluculuk görüşmelerinde telekonferans yönteminin kullanılmasına ağırlık verilmesi ve arabulucuların yeni başlayan arabuluculuk süreçlerinde yasada belirtilen sürelerin sonu-

na doğru toplantı günü vermesini, riskli ve acil durumların devam etmesi hâlinde yine tarafların şehir içi ya da şehir dışında olup olmadığına bakılmaksızın telekonferans yönteminin kullanılması rica edilmiştir. Sonuç itibarıyla, her ne kadar Ankara Bölge Adliye Mahkemesi 9. Hukuk Dairesi tarafından telekonferans yolu ile arabuluculuk görüşmelerinin gerçekleştirilmesi eleştirilmişse de somut durum doğrultusunda bu görüşmelerin telekonferans ya da görüntülü konuşma ile gerçekleştirilebileceği yasal dayanaklar çerçevesinde Başkanlık tarafından kabul edilmiştir. Hâlihazırda arabulucu olan kişiler tarafından görüşmeler belirtilen şekilde düzenlenmektedir.

## SONUÇ

Özel hukuk uygulamalarında, uyuşmazlığın çözülmesi adına taraflarca başvuru ihtiyarı ya da zorunlu arabuluculuk süreci bir yargılama değil esnek bir süreçtir. Arabuluculuk sürecinin bir yargılama olmaması süreç sonucunda tutulan tutanakların hukuki niteliğini değiştirmemekte, bilindiği üzere son tutanak mahkeme ilamı niteliğinde olduğundan icra edilebilirdir. Arabuluculuk süreci, arabulucunun takdiri ile esnetilebilen bir süreç olup sesli ya da görüntülü olarak görüşmeler gerçekleştirilebilecektir. Arabulucu, ispat sorununu en aza indirmek adına davet mektubunu taraflara yazılı olarak göndermekte, görüşmeye katılan kişilerin vekil ya da temsilci ise vekaletname, yetki belgesi ve imza sirkülerleri gibi temsil kabiliyeti olduğunu gösterir belgeleri taraflardan yazılı olarak talep etmektedir. Görüşmelerin tamamlanması sonrasında e-imza ya da kargo vasıtasıyla ıslak imza ile tutanakların imza süreci tamamlanmakta ve arabulucuya ulaşan tutanaklar sisteme kaydedilmektedir. Mahkemelerde gerçekleşen yargılama sürecine göre zaman ve ekonomik açıdan daha avantajlı olan arabuluculuk görüşmelerinin günümüz teknolojisine uyum sağlaması, bu görüşmelerin hukuk kuralları ve iyi niyet çerçevesinde gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.

3 İlker Koçyiğit, Alper Bulur, T.C. Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığı'nın Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü Ticari Uyuşmazlıklarda Dava Şartı Arabuluculuk, ARCS Matbaacılık, Ankara, 2019, s. 26

4 T.C. Adalet Bakanlığı Arabuluculuk Daire Başkanlığı, Koronavirüs Tedbirlerine Karşı Duyuru, <http://www.adb.adalet.gov.tr/link/koronavirustdbirler.pdf>, Erişim Tarihi: 22.04.2020

# ULUSLARARASI ÇALIŞMA ÖRGÜTÜ DÖNÜM NOKTASINDA: TAMAM MI DEVAM MI?

Engin Enes CAN

Stj. Avukat

## ÖZET

Üç taraflı bir yapı çerçevesinde karar alan, kararlarını uygulayan ve denetleyen bir örgüt olan Uluslararası Çalışma Örgütü, bu yapısı sayesinde pek çok fayda elde etmiş ve uluslararası arenada kalıcı olmayı başarmıştır. Günümüz ekonomisinin ve iş dünyasının hızlı değişimi dolayısıyla ilgili yapı bazı sorun ve yetersizliklerle karşı karşıya kalmaktadır. Dünya realitelerine karşı adaptasyon sorunlarının yanında, işçi ve işveren temsilcileri aracılığıyla temsilde yaşanan bazı yetersizlikler örgütün karşı karşıya kaldığı sorunlar arasında başı çekmektedir. Ek olarak, mezkûr işçi ve işveren temsilcileri arasındaki güç dengelerinin hızlı değişimi de başat sorunlardan birini teşkil etmektedir. Bir başka mesele, sivil toplum kuruluşları ve şirketlerin UÇÖ'nün faaliyetlerine katılımına ilişkin kompleks tartışmalardır. Bütün bu sorun ve yetersizliklerin kesişiminde, örgütün geleceğine ve gerekliliğine ilişkin beyan ve düşüncelerin sayısı artmış, örgütün varlığı hiç olmadığı kadar tartışma konusu haline gelmiş ve bu durumdan çıkış yolları aranmaya başlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Çalışma Örgütü, ILO, Tripartizm, Birleşmiş Milletler, Uluslararası İş Hukuku, UÇÖ.

## GİRİŞ

Devrimci fikirlerle “devrime karşı sigorta” olarak bundan yaklaşık yüz yıl önce kurulan Uluslararası Çalışma Örgütü (“UÇÖ”), uluslararası arenada yer alan diğer uluslararası örgütlerle karşılaştırıldığında, üç taraflı yapısı dolayısıyla şahsına münhasır bir örgüt niteliğini haiz olmasının yanında; uluslararası örgütlerde küresel yönetim ve devlet dışı aktörlerin uluslararası düzeydeki ilişkilere katılmasını sağlama hususlarında iyi bir örneklem olarak rahatlıkla nitelendirilebilir. Günümüz ekonomisinin ve iş dünyasının hızlı değişimi ile 100 yıllık çınarın değişimler karşısındaki adaptasyon sorunları, UÇÖ'nün dostane olmayan uluslararası bir ortamda hazırlıksız yalananmasına yol açmıştır. Örgütün geleceğine, gerekliliğine ve reform edilmesine ilişkin tartışmalara yakından bir bakış sunmayı amaçlayan bu makale, öncelikle, örgütün karşılaştığı sorunları

ana olarak iki başlık altında masaya yatıracaktır: Taraflar arasındaki temsile ve dengelere ilişkin meseleler, üç taraflı yapıya sivil toplum kuruluşları ile şirketlerin katılımı. Sonuç bölümünde ise, bu yapının karşılaştığı problemler ve yaşadığı yetersizler göz önünde tutularak, ilgili yapının ve dolayısıyla UÇÖ'nün günümüz dünyasında nasıl güçlü ve etkili olabileceğine yönelik tespitlere yer verilecektir.

## 1. Üç Taraflı Yapının Eksiklikleri ve Karşılaştığı Problemler

Üç taraflı yapının UÇÖ'nün anayasal DNA'sı<sup>1</sup> ve omurgası olduğu<sup>2</sup>, demokratik ideallere uygun, devlet dışı taraflara güven aşılayıcı, dünyanın her köşesindeki sosyal problemlerin ve realitelerin öğrenilmesi anlamında olmazsa olmaz, sosyal ve ekonomik gelişim ve istikrar için son derece önemli<sup>3</sup>, yapısal olarak benzersiz ve örgütün 1919'dan beri varlığını sürdürmesinin nedeni olduğu ileri sürülmüşse de<sup>4</sup>; üç taraflı yapı, övüldüğü kadar, çokça eleştirilerin hedefi de olmuştur. Bazı yorumcular,

1 Jacob Katz COGAN ve diğerleri. *The Oxford Handbook of International Organizations*. Oxford University Press. New York 2016. s. 477.

2 Claire LA HOVARY. “A challenging ménage à trois? Tripartism in the International Labour Organisation”. *International Organizations Law Review*. Sayı 12. 2015. s. 2.

3 William R. SIMPSON. “The ILO and Tripartism: Some Reflections”. *Monthly Labor Review*. Sayı 117/9. 1994. s. 40.

4 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 2.

örgütün kendi özel yönetim yapısı içinde sıkışmış olduğunu savunurken; diğerleri, UÇÖ sözleşmelerinin düşük onay oranlarına sahip olmalarının nedeninin üç taraflı yapı olduğunu iddia etmektedirler (Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Düşük onay oranlarının sebebi, üç partili yapı değil emek ve çalışma konularının toplumların en hassas ve tartışmalı konularından olmasıdır). Başka bir görüşe göre, üç partili yapı, artık UÇÖ'ye dinamizm veya meşruiyet getirmemektedir. Diğer yorumcular, UÇÖ'yü, belli bir zaman dilimi içinde sıkışmış olarak nitelendirmektedir<sup>5</sup>.

Berlin Duvarı'nın yıkılması ve kapitalizmin "zafer" kazanması, piyasaların serbestleştirilmesi ya da düzenlenmesi hususlarını temel alan rekabet edilebilirlik argümanını yeniden gündeme getirmiştir. Washington konsensüsünün kabulü, Bretten Woods kurumlarınca yapılan düzenlemeler, serbest ticaretin yükselişi ve Dünya Ticaret Örgütü ("DTÖ")'nün varlığı ve diğer ekonomik değişimler UÇÖ'nün savunma konumu almasına neden olmuştur. Bu yeni konum, üç taraflı yapı ve genelinde UÇÖ'nün geleceğine yönelik soruların sorulmasında katalizör görevi görmüştür<sup>6</sup>.

Belirtmek gerekir ki, neoliberalizmden kaynağını alan uluslararası finansal örgütler, iş dünyasında uluslararası ve ulusal bazda yapılacak düzenlemelerin önündeki tek engel değildir. 1970 yılından itibaren yükselen neoliberalizm ve bu akımın ekonomide yer edinmesi, UÇÖ için hiç de dostça olmayan bir atmosfer yaratmıştır. Bu yeni akım ve gidişat, UÇÖ ve amaçları çerçevesinde, sosyal gelişimin önündeki en büyük engellerden biridir<sup>7</sup>. Ayrıca, oluşturduğu normlara yönelik ihlalleri engellemek için sahip olduğu hukuki araçların yetersizliği, diğer finansal organizasyonlarla karşılaştırıldığında az kalan kaynakları gibi iç faktörler, UÇÖ'nün, bu dostane olmayan ortamda daha da zayıflamasına sebebiyet vermektedir<sup>8</sup>.

UÇÖ'nün faaliyetlerinin temelini oluşturan orta yolu bulma yaklaşımı 1989 ve sonrasında oldukça zayıflamıştır. UÇÖ'nün "geleneksel rakibi" olan komünizmin yok oluşu, UÇÖ'nün işverenler ve devletler üzerinde sahip olduğu ikna kabiliyetini de zayıflatmıştır. Örgütün belirlemiş olduğu normların uygulanması açısından oldukça önemli olan ikna gücünün zayıflaması, UÇÖ'nün işçilerin gözündeki güvenilirliğini ve saygınlığını da azaltmıştır.

Şirketlerin veya devletlerin birbiriyle rekabet ederken birbirine karşı avantaj elde etmek amacıyla bazı avantajlarını veya kârlarını düşürecek eylemlere yönelmesi (aşağı çeken rekabet), yukarıda bahsi geçen rekabet edilebilirlikle bağlantılı olan ve 1989 sonrasında tartışılmaya başlanan önemli argümanlardan biridir. 1989 sonrası dönemde, UÇÖ, kendisine oldukça düşman bir dünyada yeni bir rol ve mantık bulma peşindedir. Bu yeni rol ve mantık arayışı bazılarıncı olumlu anlamda değerlendirilirken bazılarıncı örgütün sosyal adaleti sağlama amacıyla vazgeçip market lehine hareket ederek özünden uzaklaştığı şeklinde yorumlanmıştır. Bu eleştiri uyarınca, sosyal adalet arayışı zamansız bir amaçtır ve aşağıya doğru rekabetin devam ettiği bir dönemde böyle bir tarihi görevin bırakılması oldukça yanlış olacaktır. Ancak, belirtmek gerekir ki bu argüman, örgütün hayatta kalma mücadelesi verdiği 1989 sonrası dönem açısından destek görmemiştir<sup>9</sup>.

### 1.1. Temsile ve Taraflar Arasındaki Dengelere İlişkin Meseleler

Üç taraflı yapının devlet dışı aktörlerinden her ikisi de temsil bakımından kapsayıcı olmayıp sadece kendi üyelerinin menfaatlerini yansıtmaktadırlar. Bu husus, işçiler bağlamında daha da belirgindir. Dünya çapındaki tüm işçiler UÇÖ'nün meselesi olmasına rağmen sendikalara kayıtlı olmayan işçilerin UÇÖ nezdinde temsili mümkün olmamaktadır. Üzerine, temsil gücü-

5 a.g.m. s. 3.

6 Jacob Katz COGAN ve diğerleri. a.g.e. s. 478-479.

7 Werner SENGENBERGER. "The International Labour Organization Goals, Functions and Political Impact". (<http://library.fes.de/pdf-files/iez/10279.pdf>). Erişim Tarihi: 18 Aralık 2019. s. 54-55.

8 a.g.m. s. 65-66.

9 Jacob Katz COGAN ve diğerleri. a.g.e. s. 479-481.

ne sahip sendikaların üyeleri üzerinde kontrolü oldukça zayıftır. Özellikle atipik veya informal iş ilişkileri ile taşeron tarzı sözleşmesel ilişkilerin artması dolayısıyla, işçiler ya hukuken engellendikleri ya da uygulamada dışlandıkları için sendikalaşamamaktadırlar. Bazen de işçinin gerekliliklerine cevap veren bir sendika mevcut olmadığından, işçi sendikalaşmamayı tercih etmektedir. Ek olarak, işçilerin tüketici veya emekli gibi farklı kimlikleri de bünyelerinde taşımaları, sendikalaşmayı zorlaştıran bir diğer sebep olarak gösterilmektedir. Sonuç olarak, üç taraflı yapının bir parçası olan sendikalar, dünya genelindeki işçilerin sadece küçük bir kısmını UÇÖ nezdinde temsil gücünü haiz konumdadır.

İşveren temsilcileri de işverenlerin sadece küçük bir kısmını temsil etmektedir. Büyük sermayeler, küçük sermayeler ve binlerce küçük şirket genellikle temsil edilmemektedir. Ayrıca, günümüz ekonomik dünyasında, ekonomik güç, girişimcilerin ve işverenlerin elinde değil hissedarların lehine hareket eden bankacılar ve finansçıların elindedir<sup>10</sup>. Ek olarak, çok uluslu firmaların yükselişi ve bu tür firmaların ulusal işveren örgütleriyle yan yana gelmemeleri, işverenlerin temsil gücünü hem zayıflatmış hem de sorgulatmıştır<sup>11</sup>. Bu itibarla, işveren temsilcilerinin temsil ettikleri kısım oldukça dar kalmaktadır. Zaten, belirtmek gerekir ki, farklı ve çatışan menfaatler göz önüne alındığında tüm sermayenin ve emeğin UÇÖ nezdinde temsil edilmesini beklemek gerçekçi olmayacaktır<sup>12</sup>.

UÇÖ için en büyük handikaplardan biri, işçi ile işveren arasındaki dengenin sermaye ve işveren lehine değişmesidir. Bazı ülkelerde sendika üye sayısı artmaktaysa da dünya genelinde sendikalaşma oranı düşmektedir. Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü ("OECD") üyesi 28 ülkede (1'i istisna olmak üzere), sendikalaşma yoğunluğu azalmıştır (1999-2009). Sendikalar, üyelik anlamında kayıplar vermiş ve geleneksel

sosyal devletlerde bile mücadele etme güçlerini kaybetmişlerdir. Sendikalaşmanın gerilemesinin sebeplerinden biri ticaret ve yatırımın liberalleşmesidir. Ekonomik boyutu da kapsayan küreselleşmenin sonucu olarak, sermaye, yüksek çalışma standartları olan ve işçilerin korunduğu yerlerden düşük standartları haiz yerlere doğru yönelmektedir. Belirtmek gerekir ki, genellikle, sermayenin uzaklaşıp yeniden yer belirlemesine ve iş kayıplarına yönelik tehditler, sendikaların zayıflatılması için tek başına yeterli olmaktadır. Ayrıca, güvencesiz ve standart dışı istihdam, işçilerin pazarlık gücünü azaltmaktadır. Dünyanın pek çok yerinde, işçiler, son dönemdeki ekonomik kriz ve zayıflatılan sendikal haklar dolayısıyla güçsüzleştirilmiştir<sup>13</sup>.

UÇÖ, şu anda, üç taraflı yapının tarafları arasında eşi görülmemiş bir fikir birliği eksikliği ile karakterize edilen bir geçiş süreciyle karşı karşıyadır. İşverenler ve işçi grupları arasında grev yapma hakkının mevcudiyeti ile ilgili uzun süredir devam eden bir anlaşmazlığa dayanan bu fikir birliği eksikliği, iki grup arasındaki güç dengesinin değişimini çarpıcı bir şekilde ortaya çıkarmıştır. Üstelik, bu anlaşmazlığın, örgütlenme özgürlüğünün özünde olan ve sendikalar açısından elzem olan grev hakkına ilişkin olması, örgütlenme özgürlüğünü temel alan üç taraflı yapının da bu anlaşmazlık kapsamında sorgulandığını göstermektedir<sup>14</sup>.

İşverenler, Soğuk Savaş sonrasında piyasaların liberalleşmesi ile beraber, UÇÖ'nün denetim organlarında reform yapılmasına yönelik yaptıkları hamlelerle güç dengelerinin değişmesinin önünü açtılar. UÇÖ dışında yer alan pek çok oluşumun ve mahkemenin UÇÖ'nün denetim organlarının açıklamalarına ve kararlarına atıf yapması sonucunda<sup>15</sup>, işverenler, UÇÖ'nün denetim organlarının UÇÖ dışında da etkili olma ihtimâlini fark etmiş ve bu ihtimâle engel olmayaya yönelik tedbirler almaya başlamışlardır.

10 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 15-17.

11 Jacob Katz COGAN ve diğerleri. a.g.e. s. 480.

12 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 17.

13 Werner SENGENDERGER. a.g.m. s. 60.

14 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 21.

15 Bunlardan biri de, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("AİHM")'nin köklü içtihat değişikliğine yol açan 12/11/2008 tarihli ve 34503/97 başvuru numaralı Demir ve Baykara/Türkiye kararıdır.

Kararda, AİHM, Türkiye'nin onayladığı ve işçilerin kolektif görüşme ve sözleşme yapma haklarını düzenleyen 98 sayılı UÇÖ Sözleşme-



İşverenler, üç partili yapı dolayısıyla bazı normların UÇÖ nezdinde kabul edilmesini engelleyemediklerinden, ulusal düzeyde üyeleri tarafından eleştirilmektedirler ve bu durum, kredibilitelerini zedeleyici bir faktör olarak üye kayıplarına, kınamalara ve üyeler açısından cazipliklerinin kaybolmasına sebebiyet vermektedir<sup>16</sup>.

İşverenler, denetim organlarına ve üç taraflı yapıya dönük tam taahhütlerini açıklasalar da denetim organlarının kriz içinde olduklarını ve reforma tabi tutulmaları gerektiğini her seferinde yinelemektedirler. Bu itibarla, Yönetim Kurulu'nda, denetim organlarının değiştirilmesi adına bazı adımlar atılmıştır. Aynı şekilde, üç taraflı yapıya olan bağlılıklarını belirtmiş olsalar da işverenler, sürdürülebilir ve güvenilir nitelikleri haiz olmadığı gerekçesiyle UÇÖ uygulamasında geçerli olan "her ne pahasına olursa olsun konsensüs" anlayışına karşı olduklarını da belirtmişlerdir<sup>17</sup>.

Yukarıda sözü edilen değişimler, küresel anlamda gerçekleşen jeopolitik değişimlerin sonucu olarak değerlendirilebilir (Sözü edilen değişim sadece ideolojileri değil, aynı zamanda yeni ulusal güç odaklarını da kapsamaktadır). Bölgesel değişimler, gelişen ülkeleri daha aktif olmaya teşvik etmeye başlamıştır. Bu itibarla, devletler liberalleşme yanlısı olduğundan ve eskisi gibi işçilerin yanında taraf olmadıklarından, işçilerin de sesi kendi menfaatlerini koruyabilmek adına daha gür çıkmaya başlamıştır. Geniş açıdan bakıldığında şu yorum yapılabilir: Devletler, UÇÖ'nün düzenlediği konularda kaybettikleri yetkileri müdahale yoluyla geri almaya çalışmaktadırlar<sup>18</sup>.

Bu itibarla, üye devletler açısından da güç yapısında ciddi değişiklikler meydana gelmiş ve bu durum, UÇÖ içinde ciddi sonuçlara se-

bebiyet vermiştir. Soğuk Savaş'ın sona ermesi ve Francis Fukuyama'nın tarihin sonu olarak nitelendirdiği bir dönemin kapılarını aralaması, pek çok devlete ve işverene, "ezeli düşman" komünizmin mağlup olması gerçeği karşısında UÇÖ'nün gerekliliğini sorgulatmıştır.

Bir başka güç değişimi de yüzyılın sona ermesiyle beraber sahneye çıkmıştır: Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik ve politik yükselişi ile eski ve endüstriyel Avrupalı devletlerin büyük bir kısmının politik ve ekonomik olarak zayıflaması. Uzun yıllar boyunca, Avrupa, ileriye dönük sosyal ve politik programların motoruydu ve bu durum, bugün, oldukça değişti. Yanlış ekonomik, finansal ve sosyal politikalar ve geleneksel sosyal modelden sapmalar, Avrupa'nın uluslararası önemini kaybetmesine neden oldu. Kuzey zayıfladıkça, Güney'in yükselişi sürdü. Öncü gelişen ülkeler (Brezilya, Endonezya, Hindistan, Güney Afrika vb.) büyüyerek artan politik etkiye sahip dinamik ekonomilere dönüştü.

Değişen yeni politik coğrafyanın ayak izleri, UÇÖ'nün karar verme sürecinde açıkça görülebilir durumdadır. Gelişmekte olan ülkelerin temsilcilerinin sesleri ilgili karar verme süreçlerinde eskiye oranla daha çok duyulmaya başlanmıştır. Örnek olarak, 2011 yılındaki Uluslararası Çalışma Konferansı ("ILC")'nda, 189 No'lu sözleşmenin kabulüne yönelik tartışmalarda; Güney Afrika, Brezilya, Namibya ve Endonezya temsilcileri aktif müdahalelerde bulunmuş ve oldukça profesyonel bir duruşla hareket etmişlerdir.

UÇÖ, aslına bakılırsa, ülkeler arasında meydana gelen güç dengelerindeki değişime adapte olma konusunda iyi durumdadır. Birleşmiş Milletler ("BM") kurumlarındaki bir oy bir ülke prensibiyle doğru orantılı olarak bütün üye ülkeler

si'ni, Avrupa Sosyal Şartı'nın 6. maddesini ve Türkiye'nin taraf olmadığı AB Temel Haklar Yasası'nu dikkate almıştır. Sonucunda, AİHM, uluslararası ve ulusal iş hukuklarındaki gelişmeleri ve Sözleşme devletlerinin uygulamalarını dikkate alarak toplu görüşme hakkının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 11. maddesindeki sendika kurma hakkının ana unsurlarından biri olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca, aynı kararda, UÇÖ Komitesi'nin sendika kurma hakkının sadece silahlı kuvvetler ve polis bakımından sınırlandırabileceğini öngören tavsiyesini dikkate almak suretiyle, AİHM, yerel ya da merkezi yönetimlere mensup bütün kamu görevlilerinin sendika kurma hakkına sahip olması gerektiğini de belirtmiştir (Rıza TÜRMEK. Güçsüzlerin Gücü Türkiye'de İnsan Hakları. Doğan Kitap. İstanbul. Mayıs 2015. s. 236-238).

16 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 22-23.

17 a.g.m. s. 23-24.

18 a.g.m. s. 26-27.



ILC'de aynı oy gücüne sahiptir. Güney'in sesi Yönetim Kurulu'na da yansıtılmaktadır (Güney: Çin, Hindistan ve Brezilya sürekli sandalyeye sahip olacak şekilde 56 üye ile temsil edilmektedir.). Tam tersi yönde, Uluslararası Para Fonu ("IMF")'nda ve Dünya Bankası'nda, oy güçleri, öteden beri sanayileşmiş devletler ile yüksek oranda sermayeye sahip birkaç devlet lehine düzenlenmiştir. Dolayısıyla, UÇÖ'nün sisteminin daha demokratik ve günümüz ekonomik ve politik güç dağılımına daha uygun olduğu rahatlıkla söylenebilir<sup>19</sup>.

### 1.2.Üç Taraflı Yapıya Sivil Toplum Kuruluşları ile Şirketlerin Katılımı

Söz konusu üç tarafın geleneksel olarak UÇÖ'de sahip olduğu öncelikli rol, sivil toplum kuruluşlarının ("STK") artan katılımıyla sorgulanmaya başlanmıştır. Son yıllarda, çeşitli birey ve kurumlar, UÇÖ'nün tarafları ile -özellikle sendikalar- STK'ler arasındaki iş birliğinin artması yönünde çağrılarda bulunmuştur. Çalışma standartlarına, ticarete ve DTÖ'nün rolüne ilişkin yakın zamanda yaşanan ihtilaf, sendikacılarla insan hakları aktivistlerini, küreselleşme eleştirisi yapanları ve diğer benzer amaçlarla çalışan örgütleri birleştiren yeni tipte bir emek hareketi yaratmıştır. STK'lerin kurumsal davranış kurallarının geliştirilmesine, uygulanmasına ve denetlenmesine yönelik aktif katılımı ile, artan bir yoğunlukla, şirketlere yönelik kurumsal davranış kuralları kabul edilmektedir. Yeni teknik iş birliği faaliyetlerinin oluşturulması, örneğin, UÇÖ'nün 1998 tarihli İş Yerindeki Temel İlkeler ve Haklar Bildirgesi veya Uluslararası Çocuk İşçiliğinin Ortadan Kaldırılması Programı ("IPEC"), STK'lerin UÇÖ'ye katılımını arttırmıştır.

STK'ler, üç taraflı yapıda yer alan devlet dışı aktörlerin UÇÖ'de icra ettiği görevlerle örtüşen ve kesişen faaliyetler yürütmektedirler<sup>20</sup>. STK'lerin UÇÖ'ye katılımı, politika oluşturma

düzeyi ve operasyonel düzey olmak üzere iki farklı düzeyde gerçekleşmektedir. STK'lerin UÇÖ 'nün politika oluşturma düzeyine erişimi- yani ILC ve denetim mekanizmaları- oldukça sınırlıdır. UÇÖ'nün politika oluşturma düzeyinde, STK'lerin, belirli toplantılara katılma, açıklama yapma ve taraflara belge dağıtma gibi yetki ve hakları içerecek şekilde sınırlı etkisi vardır. STK'ler, yerli halklarla ilgili olan 169 No'lu metnin örnekleminde olduğu gibi, belirli UÇÖ sözleşmelerinin müzakerelerine aktif olarak katılmalarına rağmen bu tarz katılımları açık bir istisna olarak kalmıştır. Ancak operasyonel düzeyde, STK'ler, UÇÖ için belirli projelerin uygulanmasında aktif durumdadır. Bu aktifliğin nedeni iki yönlüdür. İlk olarak, STK'ler, çocuk işçiliği gibi belirli politika alanlarında uzmanlığa ve deneyime sahip güvenilir bir ortak olarak görülmektedir; ikinci olarak ise üç taraflı yapının tarafları kendilerini bu tür projelere dahil edebilecek kapasiteden yoksundur<sup>21</sup>. Ayrıca, UÇÖ'nün caydırıcılık konusunda sahip olduğu yetersiz kapasite dolayısıyla, STK'ler ve çok uluslu şirketler hem ulusal çapta hem de iş ağıları aracılığıyla UÇÖ normlarına uyulması noktasında rol almaktadırlar<sup>22</sup>.

UÇÖ projelerinin STK'ler aracılığıyla hayata geçirilmesi, geleneksel olarak kabul gören UÇÖ taraflarınca eleştirilmektedir. Bu itibarla, işverenlerin ve özellikle işçi örgütlerinin, STK'lerin kayıt dışı sektöre ilişkin projelere katılmasını veya kurumsal davranış kurallarının benimsenmesine yönelik faaliyetlerini eleştirdiği görülmektedir. Sendikalar, UÇÖ'nün üç taraflı yapısındaki rollerinin, STK'lerin artan katılımıyla azalabileceğinden ve bu şekildeki STK katılımının UÇÖ içindeki *quadripartism*'in (Dört taraflılık) başlangıcını temsil edebileceğinden korkmaktadırlar<sup>23</sup>. İşverenler, STK'lerin katılımına tamamen karşıyken işçiler, somutlaştırmadıkları belli koşullar altında STK'lerin katılımına açık olduklarını belirtmişlerdir<sup>24</sup>.

19 Werner SENGENBERGER. a.g.m. s. 61-63.

20 Jens STEFFEK ve diğerleri. *Civil Society Participation in European and Global Governance: A Cure for the Democratic Deficit?*. Palgrave Macmillan. New York 2008. s. 71.

21 A.g.e. s. 89.

22 Werner SENGENBERGER. a.g.m. s. 57.

23 Jens STEFFEK ve diğerleri. a.g.e. s. 89.

24 Claire LA HOVARY. a.g.m. s. 19.

UÇÖ'nün taraflarının STK'lerin UÇÖ projelerinin uygulanmasındaki rolünü kısıtlama girişimleri, STK'lerin küresel yönetimde artan önemini bir şekilde ihmâl etme noktasına ulaşmış durumdadır. İşverenlerin ve işçi örgütlerinin şüpheli tutumu, genellikle devletler devlet dışı aktörlere karşı şüpheli olduklarından, daha da şaşırtıcıdır. Açıkça belirtmek gerekir ki, üçlü yapının devlet dışı aktörlerinin STK'lere yaklaşımı dolayısıyla, şu anda STK'lerin katılımına ilişkin reform girişimleri -bütün taraflar onay verinceye kadar- gerçekçi görünmemektedir<sup>25</sup>.

UÇÖ'nün devlet dışı tarafları, -STK'lerin aksine- üyelik temelli örgütleri aracılığıyla yasal olduklarını iddia etmektedirler. Ancak kayıt dışı ekonomide veya tarım gibi belirli ekonomik sektörlerde olduğu gibi temsil edilmeyen nüfusun artması, sendikaların olmadığı sektörlerde davranış kurallarının kabul edilmesi ve dünya genelinde sendikalaşmanın azalması, tarafların meşruiyet iddiasını oldukça baltalamaktadır. UÇÖ'nün başat aktörleri UÇÖ Anayasası yoluyla kendilerine verilen rolü işaret etmekte haklı olsalar bile UÇÖ'nün 1919'da kurulmasından bu yana, dünyanın önemli ölçüde değiştiğini unutmamaları gerekir. Dünya üzerindeki iş gücünün önemli bir kısmı, sendikalaşmaya karşı uygulanan pratik engeller veya belirli sektörlerde örgütlenme özgürlüğünün yasal olarak kısıtlanması nedenleriyle sendikalar tarafından temsil edilememektedir. Böylece, bazı sektörlerde, sosyal ortaklar olarak nitelendirilen UÇÖ taraflarının kapatamayacağı bir meşruiyet açığı gelişmiştir. Orta veya uzun vadede, sendikal hakların varlığı, işçi haklarının korunmasını sağlamak için en iyi yol gibi gözükse de işçilerin seslerini duyurma ve işçileri temsil etme rolünü yerine getirmek her geçen gün STK'lere de düşmektedir. Çocuk işçiliği ya da kayıt dışı ekonomi gibi alanlar sosyal ortaklar aracılığıyla temsil edilmemektedir ve bu nedenle, görülmektedir ki, STK'lerin UÇÖ'nün çalışmalarına katılımının artması sadece işlevsel nedenlerden ötürü değildir. Sonuç olarak, sosyal ortakların

meşruiyet konusundaki argümanları, işçilerin şimdiye kadar işçi örgütleri tarafından temsil edilmediği veya toplu sözleşmeler kapsamında olmadığı bazı sektörler açısından gerçekleri yansıtmayan "laf kalabalığından" başka bir şey değildir<sup>26</sup>.

2002'de, devlet dışı aktörler, üç partili yapı ve sosyal diyalog meselelerine ilişkin beraber bir önerge başlattılar. İlgili önergede, sivil toplumun UÇÖ'ye katkısının önemli olduğu ama Uluslararası Çalışma Bürosu ("Büro")'nun iş birliği yapmaya ilişkin meselelerde tarafların görüşlerini alması gerektiği belirtilmiştir. 2013'te UÇÖ'nün genel direktörü belli şirketlerle iş birliği yapabileceklerini duyurduğunda, işverenler, UÇÖ'nün hangi şirketlerle iş birliği yapacağı meselesinin kendi görev alanlarında olduğunu ve bu alana saygı duyulması gerektiğini belirterek bu ihtimâl karşı çıkmışlardır. İşçiler, Büro'nun sendikalarla iş birliği yapmayan şirketlerle iş birliği yapılmaması gerektiği yönünde açıklamada bulunmuşlardır. UÇÖ içerisinde Büro'nun sahip olduğu bağımsızlık göz önüne alınırsa, ilgili önergenin, söz konusu bağımsızlığı tehdit ettiği açıktır.

STK'lere geleneksel devlet dışı aktörlerce kurumsal çatı altında bir kimlik verilmek istenmesi bazı nedenlerin varlığı dolayısıyla anlaşılabilir niteliktedir. Öncelikle, STK'ler, temsil etme ve bağımsızlık unsurları açısından yetersiz kalabilmektedir. İkinci olarak, STK'lerin UÇÖ'nün mekanizmalarına aktif katılımı, UÇÖ içerisinde coğrafi dengesizlik sonucuna mahal verebilecektir. Ayrıca, STK'lerin ömürleri uzun olmadığı gibi sayıları da oldukça fazladır ve bu husus, UÇÖ'nün faaliyetlerine katılım öncesi hangi STK'lerin aktör olarak kabul edileceğinin belirlenmesini oldukça zorlaştırmaktadır<sup>27</sup>.

## SONUÇ

Geride bıraktığımız 2019 yılında 100. yılını kutlayan UÇÖ'nün üç partili yapısı, örgütün kurulduğu günden beri ekonomik ve sosyal gelişim ile istikrar için olmazsa olmaz nitelikte ol-

25 Jens STEFFEK ve diğerleri. *a.g.e. s. 90.*

26 *a.g.e. s. 89-90.*

27 Claire LA HOVARY. *a.g.m. s. 19.*

duğunu kanıtlamıştır. Bu yapının şu ana kadar başardıkları göz önüne alındığında, geride bırakılması yerine, reform yoluyla günümüz dünyasına adapte edilmesi gerekir. Bu kapsamda, bu yapının karşılaştığı sorunlar ve yetersizlikleri göz önüne alınarak reform için yol haritası çıkarılabilir. Öncelikle, STK'lere ve şirketlere örgüt içerisinde resmi statü ve oy hakkı verilmesi, hem temsile ilişkin sorunlara bir nebze de olsa çözüm olacak hem de yeni aktörlerin katılımıyla örgüt günümüz dünyasına uyum sağlayacak reflexleri edinebilecektir. Yeni aktörlerin katılımının yanında, halihazırdaki devlet dışı aktörlerin de kapasiteleri ve temsil güçleri arttırılmalıdır. Sendikalar ise kapasitelerini ve temsil güçlerini arttırma amacıyla bulabildikleri bütün desteği tek çatı altında toplayarak hareket etmelidir. Son dönemlerde artış gösteren örgüt içi aktörlerin karşı karşıya gelmesi problemi, Büro'nun Soğuk Savaş döneminde olduğu gibi etkili bir uzlaştırıcı rolüne bürünmesiyle çözülebilir. Belirtilmesi gereken son nokta ise, eşitsizlik ve ekonomik krizlerle boğuşan günümüz dünyasında, UÇÖ'nün "devrime karşı sigorta" görevinin hâlâ devam ettiği gerçeğidir.



# TÜRK CEZA KANUNU'NUNDA YER ALAN ÇEVRE SUÇLARI

Süreyya KORKMAZ  
Stj. Avukat

## ÖZET

Dünya çapında yaşanan çevre kirliliğinin insanlığın geleceğini tehdit edecek boyutlara ulaşması ve doğal kaynakların sınırsız olmadığına bilincine varılmasıyla, çevre koruma ve çevrecilik kavramları üzerinde daha fazla durulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda diğer hukuk dallarından farklı olarak daha caydırıcı yaptırımlara sahip olan ceza hukukunun da çevreyi koruma amacına hizmet eden düzenlemeler yapması kaçınılmaz hale gelmiştir. Türk hukukunda çevreye karşı işlenen suçlar, ilk defa 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ("TCK")'nda hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı ile hüküm altına alınmıştır. Bu makalede çevreye karşı yapılan hangi müdahalelerin ceza hukuku anlamında suç teşkil edeceği üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Çevrenin Korunması, Çevre Hakkı, Çevre Suçları, Yaptırım.

## GİRİŞ

Sanayi ve teknolojinin hızla gelişmesi ve kontrolsüz bir biçimde dünyaya yayılması çevre kirliliğini de beraberinde getirmiş ve bu kirlilik tüm canlıların sağlığını ve hatta varlığını tehdit eder boyutlara ulaşmıştır. Çevre sorunlarının sınır tanımaz olması, çevreyi ulusların ortak konusu olmaya zorlamış ve "çevre hakkı" birçok ülke anayasasında temel hak ve hürriyetler arasında yerini almıştır. Çevrenin korunması alanında ilk olarak idare hukuku ve özel hukuk düzenlemeleri uygulamaya konulmuş, ancak bu çeşit düzenlemelerin zorlayıcılık mekanizmaları kuvvetli olmadığı için çevre sorunlarının çözümünde yeterli olmadığı ve çevre sorunlarının hızla büyümeye devam ettiği anlaşılmıştır. Dolayısı ile ağır neticeleri sebebiyle daima son çare olarak başvurulması gereken ceza hukuku, çevre hakkının korunması hususunda aktif rol üstlenmiş ve pek çok

ülke ceza kanununda olduğu gibi çevreyi kirleten bazı fiiller, ülkemizde de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda suç olarak düzenlenmiştir.

## 1. ÇEVRENİN KASTEN KİRLLETİLMESİ<sup>1</sup>

Bu suçun faili herhangi bir kimse olabilir, örneğin bir tüzel kişiye ait fabrikanın alıcı ortamlara (hava, su, toprak) vermiş olduğu atıkların meydana getirdiği kirlilikten dolayı bu fiil nedeniyle cezai sorumluluk tüzel kişinin nam ve hesabına hareket eden üreticilere veya çalışanlara ait olacaktır. Bunlardan kimlerin ne ölçüde sorumlu olacağı ise, ancak somut olay şartları irdelenerek belirlenebilecek bir durumdur.<sup>2</sup>

Çevrenin kasten kirletilmesi suçunda, kanun koyucu özel bir mağdurluk sıfatı aramamıştır. Bu suçlar topluma karşı suçlar olduğundan suçun mağduru "toplum" kabul edilmiştir.

Atık veya artıkların mutlaka çevreye zarar vermiş olması aranmaksızın çevresel değerlerin tehlike-

<sup>1</sup> TCK'nın 181. Maddesi;

(1) İlgili kanunlarla belirlenen teknik usullere aykırı olarak ve çevreye zarar verecek şekilde, atık veya artıkları toprağa, suya veya havaya kasten veren kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Atık veya artıkları izinsiz olarak ülkeye sokan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Atık veya artıkların toprakta, suda veya havada kalıcı özellik göstermesi hâlinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek ceza iki katı kadar artırılır.

(4) Bir ve ikinci fıkralarda tanımlanan fiillerin, insan veya hayvanlar açısından tedavisi zor hastalıkların ortaya çıkmasına, üreme yeteneğinin körelmesine, hayvanların veya bitkilerin doğal özelliklerini değiştirmeye neden olabilecek niteliklere sahip olan atık veya artıklarla ilgili olarak işlenmesi hâlinde, beş yıldan az olmamak üzere hapis cezasına ve bin güne kadar adli para cezasına hükümlenir.

(5) Bu maddenin iki, üç ve dördüncü fıkrasındaki fiillerden dolayı tüzel kişiler hakkında bunlara özgü güvenlik tedbirlerine hükümlenir.

<sup>2</sup> Nükhet TURGUT. Çevre Politikası ve Hukuku. İmaj Yayınevi. Ankara, 2012.s.659



ye atılmış olması suçun oluşumu bakımından yeterlidir.<sup>3</sup> Örneğin toprağa bırakılan atıkların bölgedeki hayvanlar için öldürücü nitelikte olması yeterli olup ayrıca hayvanların ölmüş olması şartı aranmaz.

Ağırlaştırıcı bir halin varlığını kabul etmek için ise atık veya artıkların alıcı ortamlarda kalıcı özellik gösterip göstermediğinin ilgili mevzuat, yönetmelik ve standartlar ile bilimsel incelemeler neticesinde tespit edilmesi gerekmektedir zira gerekli incelemeler yapılmaksızın hüküm kurulmuş olması Yargıtay tarafından iptal kararlarının verilmesine neden olmuştur.<sup>4</sup>

Suç konusu atık veya artıkların tedavisi zor hastalıkların ortaya çıkmasına, canlıların doğal özelliklerinin değişmesine neden olabilecek nitelikleri taşıması durumunda ise suçun nitelikli hali oluşmaktadır. Örneğin havaya verilen gazların içerdiği kurşundan zehirlenme insanlarda zeka geriliğine neden olduğu gibi, ileri safhalarda ölüme dahi sebebiyet vermektedir.<sup>5</sup>

Çevrenin kasten kirletilmesi suçuna teşebbüs ve iştirak (müşterek faillik, dolaylı faillik, azmettirme ve yardım etme) mümkündür.

Aynı fiilin bir suç işleme kararının icrası kapsamında ayrı zamanlarda işlenmesi hallerinde zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır<sup>6</sup>. Ancak suç işlenmeye başlanıp ara verilmeden bir süre devam ederse, tek suç oluşur ve zincirleme suç hükümleri uygulanmaz. Örneğin bir fabrika teknik usullere aykırı olarak atıklarını denize dökmeye başlayıp ara vermeden 6 ay süreyle dökmeye devam ederse, tek bir suç oluşur ve zincirleme suç hükümleri uygulanmaz.<sup>7</sup>

Suçun bir tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde TCK'nın 60. maddesi tüzel kişiler hakkın-

da uygulanmak üzere "Faaliyet izninin iptali" ve "Müsadere" olmak üzere iki tür güvenlik tedbirine yer vermiştir.<sup>8</sup> Bu kapsamda örneğin atıklarının alıcı ortamlara doğrudan vermeleri uygun görülmeyen tesis ve işletmeler için arıtma tesisi kurma yükümlülüğü vardır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda ilgili kurumlar; yapı kullanma veya işletme izninin iptali, şirket yöneticilerinin veya kirletmeye onay veren yetkililerinin TCK m.181 anlamında cezai yaptırımlarla muhatap olması ve idari para cezası yaptırımı ile karşılaşabileceklerdir.<sup>9</sup>

Ayrıca maddede düzenlenen suçun herhangi bir şekilde öğrenilmesi üzerine res'en soruşturma ve kovuşturma yapılabilecektir.

Çevrenin kasten kirletilmesi suçu için verilecek ceza eğer kısa süreli bir hapis cezası (bir yıl ve daha az süreli) olur ise bu cezanın infazı yerine adli para cezası, eski hale iade, kamuya yararlı bir işte çalıştırılma vb. seçenek yaptırımların uygulanabilmesi mümkündür.<sup>10</sup>

Hükmedilen somut cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis cezası olması durumunda bu cezalar ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmuş veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır.

Bu suçun cezasının üst sınırı bir yıldan az olmadığından cumhuriyet savcısının kamu davası açmak konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Suç nedeniyle iki yıl ve daha az hapis cezasına hükmedilmesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı da verilebilecektir.

3 Ali PARLAR ve Muzaffer HATİPOĞLU. *Cezai ve Hukuki Sorumluluk Boyutuyla Çevre Hukuku*. Adalet Yayınevi. Ankara. 2010. S.298

4 Yargıtay 4. Ceza Dairesi 16.05.2012 tarih, E. 2010/19020, K. 2012/11725

Yargıtay 4. Ceza Dairesi 24.10.2011 tarih, E. 2009/16749, K. 2011/18021

Yargıtay 4. Ceza Dairesi 07.11.2012 tarih, E. 2010/27735, K. 2012/23941

Yargıtay 4. Ceza Dairesi 08.11.2012 tarih, E. 2011/14774, K. 2012/23991

5 Engin GÜNGÖR. *Türk Ceza Kanunu'nda Çevreye Karşı Suçlar*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Niğde 2013. S.40

6 İzzet ÖZGENÇ. *Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)*, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı. Ankara 2006. S. 552

7 Hasan Tahsin GÖKCAN. *Mustafa ARTUÇ. Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*. Adalet Yayınevi. Ankara 2010. s.5040

8 Onur ÖZCAN. *Çevre Suçlarında Şirketlerin Cezai Sorumluluğu*. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul 2007. s.96

9 *Çevre Kanunu m.23: Bu Kanunda belirtilen idarî para cezaları, bu cezaların verilmesini gerektiren fiillerin işlenmesinden itibaren üç yıl içinde birinci tekrarda bir kat, ikinci ve müteakip tekrarda iki kat artırılarak verilir.*

10 Mustafa ÖZEN. "Çevreye Karşı İşlenen Suçlar", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2010 s.30

## 2. ÇEVRENİN TAKSİRLE KİRLLETİLMESİ<sup>11</sup>

Bu suçun manevi unsurunun oluşabilmesi için failin bu fiilleri dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranarak işlemiş olması gerekir. Gerekli dikkat ve özen gösterildiğinde atık veya artık maddenin tehlikeliliği öngörülebilecektiye artık taksirin varlığı kabul edilecektir.

Çevrenin taksirle kirletilmesinin daha ağır cezalandırmasının ön şartı ise taksirle neden olunan kirliliğin alıcı ortamda kalıcı etki bırakıp bırakmadığının tespitidir, bu da ancak alanında uzman kişilerce bilimsel veriler kullanılarak mümkün olabilecektir. Suça konu atık veya artıkların sayılan niteliklere sahip olması suçun oluşması için yeterlidir.

Bu suç açısından daha az ceza verilmesini gerektiren özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Taksirli suçlar nitelikleri itibarıyla teşebbüs veya iştirak halinde işlenmeleri mümkün olmayan suçlardır. Bu bakımdan maddede düzenlenen bu suçta teşebbüs ve iştirak etmek mümkün değildir.

Çevrenin taksirle kirletilmesi suçunun teşebbüs halinde değişik zamanlarda birden fazla olarak işlenmesi mümkün olduğu gibi bunun yanı sıra işlenen bu fiille birden fazla farklı suçun meydana gelmesi de mümkündür. Bu takdirde, ilk durumda TCK'nın 43/1. maddesi gereğince fail hakkında tek cezaya hükmedilecek ve fakat ceza artırılacaktır, ikinci durumda ise TCK'nın 44/1. gereğince fail en ağır cezayı gerektiren suçun cezası ile cezalandırılacaktır.

Çevrenin kasten kirletilmesi suçunda seçenek yaptırımlar, cezanın ertelenmesi ve hükümün açıklanmasının geri bırakılması ile ilgili yapılan açıklamalar burada da geçerli olup TCK

m.181'den farklı olarak m. 182'de düzenlenen suç bakımından cumhuriyet savcısının kamu davası açma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır.<sup>12</sup>

## 3. GÜRÜLTÜYE NEDEN OLMA<sup>13</sup>

Gürültü, insan sağlığı üzerinde etkilenme şekline ve süresine göre oldukça olumsuz etkiler bırakmaktadır. Tümünden veya kısmen kalıcı işitme kayıpları, solunum bozuklukları, yüksek tansiyon, sinirlilik, stres gibi ruhi ve fiziki etkileri nedeniyle yaşam kalitesini oldukça önemli oranda düşürmektedir. İlgili maddede geçen fiilin suç olabilmesi için de insan sağlığının zarar görmesine elverişli olması gerekmektedir.

TCK'nın 183. maddesinde düzenlenen bu suç, fail açısından bir özellik aramamaktadır. Ancak suç oluşturacak nitelikteki gürültü bir tüzel kişiliğin faaliyeti ile meydana gelmişse bu durumda söz konusu tüzel kişiliğinin idaresinden sorumlu olan ve tüzel kişiliğinin nam ve hesabına hareket eden kişi veya kişiler fail olarak sorumlu tutulacaklardır.

Gürültüye neden olma suçu genel kastla işlenebilen bir suçtur. Bu suçun taksirle işlenmesi veya teşebbüs aşamasında kalması -icrai hareketler bölünemeyeceğinden- mümkün değildir. İştirak bakımından ise genel hükümler uygulanır.

Bu suçun işlenmesiyle somut bir zarar meydana gelmişse hayata ve vücut dokunulmazlığına karşı suçlar dikkate alınarak fikri içtima kuralları uygulanacaktır. Örneğin gürültü nedeniyle bir kimsenin sağlığı bozulmuşsa fail için kasten yaralama suçu da oluşabilir, bu durumda fikri içtima kurallarının uygulanması gerekecektir. Bu suçun zincirleme biçimde işlenmesi de mümkündür. Ancak belirtmek gerekir ki, gürültüye neden olma eylemi, başlayıp bitinceye kadar kesintisiz devam ederse tek suç oluşur.

<sup>11</sup> TCK Madde 182 -(1) Çevreye zarar verecek şekilde, atık veya artıkların toprağa, suya veya havaya verilmesine taksirle neden olan kişi, adli para cezası ile cezalandırılır. Bu atık veya artıkların, toprakta, suda veya havada kalıcı etki bırakması hâlinde, iki aydan bir yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

(2) İnsan veya hayvanlar açısından tedavisi zor hastalıkların ortaya çıkmasına, üreme yeteneğinin körelmesine, hayvanların veya bitkilerin doğal özelliklerini değiştirmeye neden olabilecek niteliklere sahip olan atık veya artıkların toprağa, suya veya havaya taksirle verilmesine neden olan kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

<sup>12</sup> Mustafa ÖZEN.a.g.m.s.34

<sup>13</sup> TCK Madde 183 : İlgili kanunlarla belirlenen yükümlülüklerle aykırı olarak, başka bir kimsenin sağlığının zarar görmesine elverişli bir şekilde gürültüye neden olan kişi, iki aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.

Maddede düzenlenen suçun soruşturma ve kovuşturması şikayete bağlı olmayıp, suçun işlendiğinin bir şekilde öğrenilmesi üzerine res'en soruşturma ve kovuşturma yapılacaktır.

#### 4. İMAR KİRLİLİĞİNE NEDEN OLMA<sup>14</sup>

TCK'nın 184. maddesinde düzenlenen bu suç, yapı ruhsatı almadan veya ruhsata aykırı olarak bina yapmak veya yaptırmakla oluşur. Böylece, sadece binayı inşa eden yüklenici, taşeron, usta veya kalfa değil inşaatın sahibi de, bu suçun faili olacaktır. Ayrıca, bu tür inşa faaliyetlerine kontrol ve denetim hizmeti veren teknik kişiler de bu suçtan dolayı fail sıfatıyla cezalandırılacaktır.<sup>15</sup>

Maddedeki düzenleme gereğince elektrik, su veya telefon idaresinde ilgili hizmetlerin ulaştırılmasına izin veren yetkili kişiler gibi yapı kullanma izni olmayan binalarda sınav faaliyetlerin yerine getirilmesine müsaade eden kişiler de suçtan sorumlu tutulacaktır.

Ayrıca bu tür binalarda sınav faaliyetin icrasına müsaade eden kişiler Türk Ceza Kanunu'nun 6/1-c maddesi anlamında kamu görevlisi niteliğinde olup, bu izni vermek için haksız bir menfaat temin etmişse rüşvet suçunun da faili olacaktır.

Bu madde hükümleri ancak belediye sınırları içinde veya özel imar rejimine tabi yerlerde uygulanabilecektir. Örneğin organize sanayi bölgeleri, özel imar rejimine tabi bölge niteliği taşımaktadır. Ancak, sınav ürünlerin üretimini yapıldığı tesisler açısından bu sınırlama kabul edilmemiştir. Bu bakımdan, köy sınırları içinde inşa edilen, sınav ürünlerin üretimini yapıldığı tesisler açısından da bu madde hükümleri uygulanabilecektir.

Diğer yandan TCK'da düzenlenen "Etkin Pişmanlık" icra hareketlerini tamamlayan failin suç-

tan vazgeçerek neticeyi önlemek için çaba harcaması olup şartları oluştuğu takdirde bazı hallerde faile ceza verilmeyeceği gibi cezası indirilerek de verilebilir.

İmar kirliliğine neden olma suçunun faili ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak yaptığı veya yaptırdığı binayı imar planına ve ruhsatına uygun hale getirirse kamu davası açılmaz, açılmış olan kamu davası düşer, mahkum olunan ceza bütün sonuçlarıyla ortadan kalkar. Hatta kişi, bu madde hükmüne istinaden cezaya mahkum olduktan sonra izne/ruhsata aykırılıkları gidermesi halinde dahi etkin pişmanlıktan yararlanılabilecektir.

Maddeye konu suçların icra hareketlerinin bölünebilmesi mümkün olmadığından bu suçlara teşebbüs mümkün değildir. Bu suça iştirak hususundaki sorunlar da genel hükümlere göre çözümlenecektir.

Bu suç nedeniyle herhangi bir şikâyet gerekmez, suçun bir şekilde öğrenilmesi üzerine res'en soruşturma ve kovuşturma yapılır.

#### SONUÇ

Bugünün dünyasında çevre, müstakilen bireyin sadece kendi faaliyetlerini sürdürdüğü bir alan değildir. Tüm insanlığın ortak meselesidir. Çevre ceza hukukunun birinci amacı suçun işlenmesinin önlenmesi olmalıdır. Daha sonra bastırma veya zararlı sonucu azaltma amaçları gelebilir. Çevre artarak ve etkin bir şekilde korunmalıdır. Çağdaş ceza hukuku, kolektif varlıkların korunması bakımından cezai müeyyideye başvurur ve hatta başvurmalıdır. Bu anlamda ceza hukukunun çevre korunmasında son çare olduğu değerlendirilmesi terk edilmelidir. Çevre söz konusu olduğunda, ceza hukuku etkin bir şekilde kullanılmadan gerçek bir önleme söz konusu olamaz.

<sup>14</sup> TCK Madde 184 -(1) Yapı ruhsatı alınmadan veya ruhsata aykırı olarak bina yapan veya yaptıran kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Yapı ruhsatı alınmadan başlatılan inşaatlar dolayısıyla kurulan şantiyelere elektrik, su veya telefon bağlantısı yapılmasına müsaade eden kişi, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

(3) Yapı kullanma izni alınmamış binalarda herhangi bir sınav faaliyetin icrasına müsaade eden kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(4) Üçüncü fıkra hariç, bu madde hükümleri ancak belediye sınırları içinde veya özel imar rejimine tâbi yerlerde uygulanır.

(5) Kişinin, ruhsatsız ya da ruhsata aykırı olarak yaptığı veya yaptırdığı binayı imar plânına ve ruhsatına uygun hale getirmesi halinde, bir ve ikinci fıkra hükümleri gereğince kamu davası açılmaz, açılmış olan kamu davası düşer, mahkum olunan ceza bütün sonuçlarıyla ortadan kalkar.

<sup>15</sup> Ali PARLAR ve Muzaffer HATİPOĞLU.a.g.m.s.314-315

# TOPLU İŞÇİ ÇIKARMA UYGULAMALARI

Ökkeş Kılıç YILMAZ

Stj. Avukat

## ÖZET

Fesih konusunda işverenin iş sözleşmesinden kaynaklanan sorumluluklarının yanı sıra İş Kanunu'nda işçi çıkarmaların toplu işçi çıkarma kapsamına girmesi durumunda bir takım idareye bildirim yükümlülükleri düzenlenmiştir. Bu yükümlülüğe aykırılığın karşılığı olarak feshin geçersiz sayılması gerektiği ya da bunun yalnızca bir idari sürece aykırılık teşkil ettiğinden feshin geçerliliğine etki etmeyeceği yönünde doktrinde ve uygulamada tartışmalar sürmektedir. Toplu işçi çıkarmanın kapsamı, uygulama koşulları, izlenecek prosedür ve nihayet tartışmalı hususların yüksek mahkeme kararları ile izahı işbu makalemizin konusunu teşkil etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Bildirim Yükümlülüğü, İşletmesel Sebep, Geçerli Nedenle Fesih, İstihdam Fazlası, Feshin Son Çare Olması İlkesi, İkale Sözleşmesi, İşçilerin Geri Çağırılması.

## 1. TOPLU İŞÇİ ÇIKARMANIN HUKUKİ NİTELİĞİ

İşverenin, işletmesel veya işletme dışı sebeplerden ötürü toplu işçi çıkarmak istemesi durumu İş Kanunu bağlamında, geçerli nedenle fesih hususundan farklı bir prosedüre tabi tutulmuştur. Buna göre, toplu çıkarmanın sebebi, çıkarma süreci ve çıkarma sonrası yapılan uygulamalar da dahil olmak üzere tüm bu sürecin belirli bir sistematik dahilinde gerçekleşmesi gerektiği; aksi takdirde aykırılıkların karşılığı olarak idari anlamda para cezaları ve iş hukuku bakımından ise yapılacak olan fesihlerin geçersizlikle sonuçlanacağı düzenlenmiştir. İşten çıkarmaların toplu çıkarma sayılması hususu ise belli koşulların varlığına bağlanmıştır: İş Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenen temel koşullar nedensel ve sayısal koşullar olarak sayılmıştır. İlâveten, çıkarmaların belli bir periyot içerisinde gerçekleşmiş olması da çıkarmaların toplu çıkarma sayılması için aranan şartlar arasındadır.

### 1.1. NEDENSEL KOŞULLAR

Kanun'da düzenlendiği şekliyle, "ekonomik, teknolojik, yapısal ve benzeri işletme, işyeri veya işin gerekleri sonucu" ibaresi ile toplu işçi çıkarmanın yapılabileceği durumlar sayılmıştır. Belirtmek-

te fayda var ki bu durumlar mutlak olarak sayılmış değildir. Dolayısıyla işletme gerekleri olarak belirtilen bu koşulları "işletmesel ve işletme dışı sebepler" olarak ikiye ayırmak daha doğru ve Yargıtay uygulamasına paralel bir yaklaşım olacaktır. İşletmesel sebepler, işletmenin yapısında yapılacak olan her türlü değişiklik olarak sayılmaktadır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2016/31457 Esas, 2017/19127 Karar numaralı ve 27.11.2017 tarihli kararında işletmesel sebepler: "İşletme içi sebeplerden, işverenin, işletme yönetiminin esasını teşkil eden işletme politikasını gerçekleştirmek için, teknik, organizasyon ve ekonomik sahada aldığı bütün işletmesel tedbirler anlaşılmalıdır. Bu tedbirler aracılığıyla işveren, işletmenin organizasyon yapısı ve üretimle ilgili düzenleme yapma hakkını (yönetmelik karar alma hakkını) kullanmaktadır. Rasyonalizasyon tedbirleri (örneğin, safi hasıla yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesi için sürekli iyileştirme süreci), üretimin durdurulması veya üretimde değişiklik yapmak, masrafların kısılması, yeni çalışma, imalat ve üretim metotlarının uygulamaya sokulması veya değiştirilmesi, yeni bir pazarlama sisteminin uygulamaya sokulması, yarım gün çalışmayı tam gün çalışmaya dönüştürme, işlerin, işyerinin tam gün çalışılan yerlerinde mi yoksa kısmi süreli çalışılan yerlerde mi yapılacağına karara bağlanması, vardiya usulü çalışma sistemine geçme, çalışma sürelerinin azaltılması, çalışma sürecinde reorganizasyona giderek, çalışma yoğunluğunun arttırılması(...)" ve benzeri, işverenin işletme üzerindeki yönetim hakkı dahilinde alabileceği kararlar olarak sayılmıştır. Bu konuda önem arz eden husus, bu tedbirlerin alınmasına dayanak olan işletmesel kararın yargı



denetimine tabi olmayacağıdır. Başka bir anlatımla, bu kararın yararlı, amacına uygun veya yerinde olup olmadığı üzerinde bir inceleme yapılamayacaktır. Ancak kararların hukuk düzeni tarafından öngörülen sınırlar içinde alınıp alınmadığı, iş güvencesi hükümlerinden kurtulma amacı taşıyıp taşımadığı konuları yargı denetiminin kapsamında olacaktır. Ayrıca, işveren tarafından alınan fesih kararı ile işyerinde istihdam fazlalığı meydana geldiğinin ve feshin son çare olarak işletildiğinin ispatlanması gerekecektir. İşletmesel kararlar ilgili olarak “fesih” başlığında detaylı bilgilendirme yapılacaktır.

Yukarıda bahsedilen hususlar dışında işletmenin doğrudan doğruya etkisinin olmadığı bütün sebepler işletme dışı sebeplerdir. Başka bir anlatımla piyasada yaşanan olayların işletmeye etkisi sonucu işletmenin verdiği tepki işletme dışı sebepler olarak sayılacaktır. Konuya ilişkin Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2010/40277 Esas, 2011/3240 Karar numaralı ve 14.02.2011 tarihli kararında işletme dışı sebepler “*siparişlerdeki azalma, pazarlama güçlükleri, satış ve sürümde azalma, hammadde yokluğu, enerji sıkıntısı, kamu işyerlerinde devlet bütçesinden kaldırılması, meteorolojik sebepler işletme dışı sebeplere örnek gösterilebilir.*” şeklinde sayılmıştır. Bu bağlamda, fesih şartlarının oluşması için işletme dışı sebeplerin, işletmesel sebeplerde olduğu gibi yine istihdam fazlalığına neden olması gerekmektedir. Ancak işletmesel sebeplerden farklı olarak burada işverenin, işletme dışı sebeplerin iş organizasyonuna etkisini somut olarak gösterebiliyor olması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan fesihler geçersizlikle sonuçlanabilmektedir.

## 1.2. SAYISAL KOŞULLAR

Belirli sayıda işçi çalıştıran işyerlerinin Kanun'da belirlenen sayıların üzerinde işçi çıkarılmasının toplu işçi çıkarma kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun'da yer alan sınırlar minimum sayı olarak düzenlenmiştir. Bu sınırlar:

- 20 ile 100 arasında işçi çalıştıran işyerleri için en az 10,
- 101 ile 300 arasında işçi çalıştıran işyerleri için en az yüzde 10 oranında,

- 301 ve daha fazla işçi çalıştıran işyerleri için en az 30 işçi olarak tanımlanmıştır.

İlaveten, işçilerin iş akitlerinin İş Kanunu md. 17 uyarınca geçerli nedenle ve bir aylık periyot içerisinde aynı veya farklı tarihlerde feshedilmesinin toplu işçi çıkarma sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle, işten çıkarılmaların toplu çıkarma sayılabilmesi için yukarıdaki sayıda toplam işçinin bir aylık bir süre içerisinde çıkartılmış olması gerekmektedir.

## 2. YAPILACAK OLAN FESİHLERİN NİTELİĞİ VE ALTERNATİF YOLLAR

### 2.1. GEÇERLİ NEDENLE FESİH

Toplu işçi çıkarma kapsamında yapılacak olan fesihler; İş Kanunu'nun 18. maddesi anlamında “işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli nedenle fesih” olarak tanımlanmaktadır. Yukarıda bahsettiğimiz üzere, işletmesel veya işletme dışı sebepler, işletme gerekleriyle feshin temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletmenin kendisinden kaynaklanan bir sebeple veya işletme dışı etmenler ve piyasa şartları sebebiyle iş akdinin feshedilmesi, iş akdinin geçerli nedenle feshine ilişkin hükümlere tabi olacaktır. Bu durumda da işçiler kıdem tazminatına hak kazanacaklardır.

Yargıtay, uygulamada feshin geçerliliği açısından bazı şartların varlığını aramaktadır. Bu şartların ilki, yukarıda bahsettiğimiz üzere, bir işletmesel kararın varlığıdır. İstihdam fazlalığı yaratan işletmesel veya işletme dışı nedenlerin değerlendirilip, işletmenin menfaati açısından fesih dışında bir alternatif bulunmadığının ispatı; başka bir deyişle, feshin geçerli nedene dayandığının ispatı için Yargıtay tarafından öncelikle bir işletmesel kararın varlığı aranmaktadır. 9. Hukuk Dairesi'nin 2010/6058 Esas, 2010/36339 Karar numaralı ve 06.12.2010 tarihli kararında bu husus “*İşletmenin, işyerinin ve işin gereklerinden kaynaklanan fesihte, yargısal denetim yapılabilmesi için mutlaka bir işletmesel karar gerekir. İş sözleşmesinin iş, işyeri veya işletme gereklerine dayalı olarak feshi, işletmesel kararın sonucu olarak gerçekleşmekte, feshi işlemi de işletmesel karar çerçeve-*



sinde değişken durumlara karşı işveren tepkisini oluşturmaktadır. Bu kararlar işletme ve işyeri içinden kaynaklanan nedenlerden dolayı alınabileceği gibi, işyeri dışından kaynaklanan nedenlerden dolayı da alınabilir.” şeklinde ele alınmıştır. Bu bağlamda feshin biçimsel koşulunun gerçekleşmesini işletmesel kararın alınması sağlamaktadır. Buradan sonra aranacak olan husus, feshin içerik yönünden nedenlerinin değerlendirilmesi olacaktır.

Bu kapsamda ikincil olarak değerlendirilecek olan husus, iç ve dış etmenler nedeniyle alınan işletmesel kararın ne şekilde tutarlı olarak uygulandığı yönünde olacaktır. Burada tutarlı kelimesinden anlaşılması gereken işletmesel kararın yerindeliği veya hatalı olup olmaması değil hukuk düzeni içerisinde öngörülen sistem içerisinde alınıp alınmadığıdır. İşverenin işyerinde işçi sayısını azaltma yönünde kendini zorunlu görmesine yol açan durumun onun tarafından daha önce alınan hatalı bir karara dayanması, iş sözleşmesinin feshini İş Kanunu'nun 18'nci maddesi anlamında geçersiz kılmayacaktır. İş sözleşmesinin feshine yol açan işletmesel kararın yargı denetimine tabi olmaması, hatalı olarak alınan işletme kararları açısından da söz konusudur. Bir başka anlatımla, yargı işletmesel kararı denetleyemeyeceğinden, onun hatalı olduğu gerekçesi ile feshin geçersizliğine karar veremeyecektir. Ancak İş Kanunu md. 29/son'da da bahsedildiği üzere fesihlerin md. 18,19,20 ve 21. madde hükümlerinin (iş güvenliği hükümlerinin) uygulanmasını engellemek, başka bir anlatımla, Kanun'a karşı hile amacıyla uygulanması durumunda, bu husus yargı denetiminin kapsamında olacaktır.

Üçüncül olarak, iş hukukuna hakim olan ilkelere olan “feshin son çare olması” ilkesinin işlenmiş olması, feshin geçerliliği açısından aranan şartlar arasındadır. Bu ilke, iş akdinin feshine alternatif olabilecek uygulamaların tamamını kapsamaktadır. Her ne kadar bu uygulamaların ne olduğu konusunda mevzuatta kesin bir hüküm bulunmasa da Yargıtay kararlarından feshin son çare olması ilkesinin işletilebilmiş olması için gerekli aksiyonların neler olduğu anlaşılabilir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2010/40277 Esas, 2011/3240 Karar

numaralı ve 14.02.2011 tarihli kararında bu husus detaylı olarak ele alınmıştır:

*“İstihdam fazlası olan işçilerin, diğer işyerlerinde veya bölümlerinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin somut olarak araştırılması, iş sözleşmesi feshedilen işçinin eğitim ve görev tanımına uygun bir iş olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Bazı işçilerin nakledilirken, nakledilecek bir kadro veya iş yoksa çıkarılan işçiye böyle bir teklifin yapılmaması, feshi geçersiz hâle getirmez. İstihdam fazlası çıkarılacak işçileri belirlemede işvereni bağlayan bir kural yok ve işveren istediği işçiyi çıkarmada yönetim hakkı kapsamında keyfi davranmadığı sürece serbest olduğu gibi nakledilecek işçileri belirlemede de aynı serbestliğe sahiptir.”*

Bu bağlamda çıkarılması planlanan işçilerin mümkünse diğer departmanlarda veya başka işyerlerinde çalıştırılmaya yönlendirilmiş olması, fazla çalışma uygulamalarına son verilmiş olması ve fazla çalışma süreleri kapsamındaki işgücünün mevcut işçilerden karşılanmış olması feshin son çare olması ilkesinin işletilip işletilmediğine dair Yargıtay tarafından incelenen kıstaslardır.

Burada son olarak değinilmesi gereken husus, fesihlerin ve buna bağlı olarak İş Kanunu md. 17'de belirtilen bildirim sürelerinin, aşağıda bahsedeceğimiz bildirimlerin yapılmasından itibaren 30 gün sonra işlemeye başlayacağıdır. İşverenin, bu sürelerle ilişkin ücretleri peşin ödemek suretiyle fesihleri gerçekleştirebilme hakkı saklı olmasına karşın fesihler söz konusu 30 günlük sürenin bitiminden itibaren hüküm doğuracaktır.

Sonuç olarak, ilk işçi çıkarmadan itibaren 1 aylık süre içerisinde toplamda İş Kanunu md. 29'da belirtilen sayılarda işçi çıkarılması durumu toplu işçi çıkarma olarak değerlendirilecek ve işveren tarafından buna ilişkin prosedürün uygulanması gerekecektir.

## **2.2. İŞ AKDİNİN İKALE SÖZLEŞMESİ İLE SONLANDIRILMASI**

Bozucu yenilik doğuran bir sözleşme olarak ikale, işveren ile işçinin karşılıklı mutabakat sağlayarak iş akdini sözleşme serbestisi çerçevesin-

de sonlandırması anlamına gelmektedir. Ancak burada önem arz eden husus, ikale teklifinin hangi taraftan geldiği yönünde toplanmaktadır. Şöyle ki ikale teklifinin işçi tarafından gelmesi durumunda işçinin hakkettiği işçilik alacaklarının sözleşme metnine ayrı kalemler hâlinde yazılması ile işçinin iş akdinin sonlanması yönündeki iradesi geçerli olacak ve bu sayede işe iade davası ikame etmesinin önü kapatılmış olacaktır. Ancak ikale teklifinin işverenden gelmesi durumunda işçinin hakkettiği işçilik alacaklarına ek olarak işverenin belli bir miktar ek menfaat sağlaması gerekmektedir. Yargıtay'ın yerleşik uygulaması gereği kişinin kıdemi, pozisyonu ve maaşına bağlı olarak ek menfaatin dört maaşın altında olması durumunda ikale sözleşmesi ve dolayısıyla fesih geçersiz olacak; buna istinaden herhangi bir dava durumunda işçinin işe iadesine karar verilmesi muhtemel olacaktır.

### 3. PROSEDÜR

İşten çıkarılan işçi sayısının toplu işçi çıkarma hükümlerine tabi olduğunun anlaşılması üzerine işverenler tarafından yerine getirilmesi gereken bir takım bildirim ve görüşme yapma yükümlülükleri söz konusu olacaktır. İş Kanunu'nun 29. maddesinde bu yükümlülüklerin üç temel başlık altında sayıldığı söylenebilecektir. Bunlar:

- Bildirim yükümlülüğü,
- Sendika temsilcileri ile görüşme yapılması yükümlülüğü,
- Toplu çıkarma sonrası yükümlülükler

olarak nitelendirilebilecektir. Bu hususta şunu belirtmekte yarar var ki işyerinin bütünüyle kapatılması ve kesin olarak faaliyetine son verilmesi hâlinde işveren, sadece 30 gün önceden Bölge Müdürlüğü'ne ve İş-Kur'a bildirmek ve işyerinde ilan etmekle yükümlü olacaktır. Kanun koyucu burada, sendika ile görüşme yükümlülüğü öngörmemiştir. Bu başlık altında bildirim ve sendika temsilcileri ile görüşme hususları incelenecek; toplu çıkarma sonrası yükümlülükler konusu "fesih sonrası süreç" başlığı altında incelenecektir.

#### 3.1. İŞVERENİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Bildirim yükümlülüğü, işverenin toplu işçi

çıkarma eylemini, işten çıkarma yapmadan önce işyeri sendika temsilcilerine, ilgili Çalışma Bölge Müdürlüğü'ne ve Türkiye İş Kurumu ("İŞ-KUR")'na bildirme gerekliliği olarak düzenlenmiştir. Esasında prosedürü başlatan ilk işlem, yapılan bu bildirimler olacaktır. Kurumlara ve sendika temsilcilerine yapılacak olan bildirimde işçi çıkarmanın sebepleri, çıkarma işleminden etkilenecek işçi sayısı ve grupları, ilave çıkarmaların hangi zaman diliminde gerçekleştirileceğine ilişkin bilgilerin bulunması zorunlu tutulmuştur. Bu bağlamda yapılacak olan bildirimler öncesinde yukarıda bahsettiğimiz işletmesel kararların alınmış olması, ileride karşılaşılabilecek herhangi bir dava durumunda işveren açısından ispat gücünü arttıracaktır. Söz konusu bildirimler, kurumlara hitaben yazılacak bir dilekçe ve işçilerin bilgilerini içeren ekin verilmesi suretiyle tamamlanacaktır.

Bildirimlerin yapılmasının ardından işyeri sendika temsilcileri ile işveren arasında görüşmeler yapılması zorunlu tutulmuştur. Burada önem arz eden husus, görüşmelerin yalnızca sendikaya üye işçiler bağlamında değil fakat işyerinde çalışan bütün işçiler dahilinde yapılacağıdır. İşbu görüşmeler, toplu işçi çıkarmanın önlenmesi, çıkarılacak işçi sayısının azaltılması veya çıkarmanın işçiler açısından olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi hakkında olacaktır.

Bu bağlamda uygulamada karşılaşılan bir yaklaşım olarak, sendika ile işten çıkarılacakların belirlenmesi konusunda mutabakat protokolü yapılarak bu protokol kapsamında göre tüm çalışanlar için performans, kıdem, geç kalma, mazeretsiz gelme, ücretsiz izin, raporlu olma, ödül ve ceza alma, medeni hâli, çocuk sahibi olma, eğitim durumu, askerlik, sakatlık ve isteklilik gibi kriterlere göre puanlandırma yapılarak, en düşük puanlara sahip işçilerin iş akitlerinin feshedileceği yönünde karar alınması mümkün olacaktır. Ancak şunu belirtmekte yarar var ki bu husus, iş güvencesi hükümlerinin uygulanmasını engellemeyecek, sadece işçilerle iletişim açısından işverene avantajlı bir durum sağlayacaktır. Görüşmelerin sonunda ise görüşmenin yapıldığına dair tutanak tutulacaktır. Bu aşamada, tarafların savlarının ve bu savlara verilen karşılıkların tutanak metnine işlenmesi yine işveren tarafında delil gücü açısından önem arz edecektir.

Fesih sürecine ilişkin ihbar sürelerinin kullanılmasında ise yukarıda bahsettiğimiz üzere bildirimlerin yapılmasından itibaren 30 gün sonra söz konusu olacaktır. Ancak işverenin ihbar sürelerine ilişkin ücretleri peşin olarak ödemek suretiyle kullandırmama yolunu seçmesi de mümkün olacaktır; bu durumda fesihler 30 günlük sürenin sonunda hüküm doğuracaktır. Bu bağlamda, işçilerin iş akitleri 30 günlük sürenin sonundan itibaren:

- Altı aydan az kıdeme sahip işçiler için iki hafta,
  - Altı aydan bir buçuk yıla kadar kıdeme sahip işçiler için dört hafta,
  - Bir buçuk yıldan üç yıla kadar kıdeme sahip işçiler için altı hafta,
  - Üç yıldan fazla kıdeme sahip işçiler için sekiz hafta,
- sonra feshedilmiş sayılacaktır. Bu süreyi beklemek istemeyen işveren yukarıda da ifade edildiği gibi bu süreye ilişkin ücreti (ihbar tazminatı) peşin ödemek suretiyle 30 günlük bekleme süresinin sonunda fesih işlemlerini gerçekleştirebilir.

### 3.2. PROSEDÜRE AYKIRILIKLAR

Kanun'da öngörülen bildirim ve sendika ile görüşme yükümlülüklerine aykırılıkların karşılığı olarak İş Kanunu'nun 100. maddesinde işveren açısından idari para cezası tahakkuk ettirilmesi öngörülmüştür. Bu bağlamda Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarında da bulunduğu üzere prosedüre aykırılıkların gerçekleşmesi mevcut fesihlerin geçerliliğine etki etmeyecektir. Konuya ilişkin Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2010/3357 Esas, 2010/41035 Karar numaralı ve 27.12.2010 tarihli kararında, "*Dairemizce kural olarak toplu işçi çıkarma kararı alınmış ve işçilere aynı anda yazılı fesih bildirim yapılmış ise 29. maddesindeki bildirim kuralına uymamanın feshi geçersiz kılmayacağı, işverenin idari para cezası yaptırımını ile karşı karşıya kalacağı kabul edilmektedir.*" ibaresi ile bu husus hüküm altına alınmıştır.

Aykırılıklara karşılık olarak öngörülen meblağların, küçülme kararı alma sebebiyle toplu işçi çıkarma yoluna giden işletmeler açısından beklenmeyen ve ağır bir külfet yaratması uygu-

lamada sıklıkla görülmektedir. Şöyle ki kanun koyucu işbu aykırılıklara karşılık olarak, aykırılığın süjesi olan her bir işçi için idari para cezası öngörmüştür. Yeniden değerlendirme rakamlarına göre 2020 yılı için, İş Kanunu'nun 29. maddesi hükümlerine aykırı olarak işçi çıkarmanın karşılığı olarak her bir işçi için 1.050,00-TL idari para cezası öngörülmüştür.

### 4. FESİH SONRASI SÜRECİ

İşletmesel kararın alınması, kurumlara bildirimlerin yapılması, sendika temsilcileriyle görüşülmesi akabinde fesihlerin gerçekleşmesine istinaden işveren açısından bazı yükümlülükler söz konusu olacaktır. Yukarıda bahsettiğimiz üzere işletmesel kararın fesih sonrasında ne şekilde tutarlı olarak uygulandığı yargı denetimi kapsamında olacaktır. Bu bağlamda iş akdi fesholunan işçilerin işe iade davası açmaları hâlinde bu süreçte tutarsızlıkların tespit edilmesi durumunda mahkeme tarafından işe iade kararı verilmesi muhtemel olacaktır.

İşletmesel karar kapsamında istihdam fazlalığı sebebine aykırı olarak yeni işe alım yapılması, yeni bir departman açılması ve benzeri feshin kaçınılmaz olmadığına delalet eden uygulamalar, işverenin ileride karşılaşabileceği işe iade davalarında aleyhine olacaktır. Örneğin, toplu çıkarmadan sonra işyerinde fazla çalışmaların arttırılması durumunda, işgücüne ihtiyaç duyulduğu hâlde işten çıkarma yapıldığı ve dolayısıyla feshin son çare olarak uygulanmadığı eleştirisiyle karşı karşıya kalınabilecektir.

İkincil olarak, Kanun'da düzenlenmiş bir diğer yükümlülük, işverenin toplu çıkarmanın kesinleşmesinden itibaren altı ay içinde aynı nitelikteki iş için yeniden işçi almak istemesi durumunda, nitelikleri uygun olan işçileri tekrar çağırarak yeni bir iş akdi yapma zorunluluğudur. Bu husus da yargı nezdinde işveren tarafından alınan işletmesel kararın tutarlı bir şekilde uygulandığına delalet edecektir.

### 5. İŞÇİLERİN BAŞVURABİLECEĞİ YOLLAR

İş Kanunu'nun 29. maddesinin "*İşveren toplu işçi çıkarılmasına ilişkin hükümleri 18, 19, 20 ve 21*

*inci madde hükümlerinin uygulanmasını engellemek amacıyla kullanamaz; aksi halde işçi bu maddelere göre dava açabilir” fıkrası uyarınca toplu işçi çıkarma kapsamında iş akdi feshedilen işçiler, işverenin iş güvencesi hükümlerini bertaraf etme amacıyla toplu işçi çıkarımı yaptığı iddiasıyla işe iade davası ikame edebileceklerdir. Bu hususta işçi tarafınca feshin geçersizliği iddia edilecek olup mahkeme tarafından yukarıda bahsedilen işverenin yükümlülükleri ve fesih sonrası yapılacak olan işlemler dikkate alınarak davanın kabulüne veya reddine karar verilecektir.*

İkincil olarak, işçilerin iş akitlerinin ikale sözleşmesi ile sonlandırılması durumunda işe iade davası açılmasının önü kapatılmış olacaktır. Bunun nedeni, iş akdinin taraflar arasında karşılıklı mutabakat sağlanarak sona erdirilmiş olmasından dolayı işçinin dava hakkından da vazgeçtiği şeklinde değerlendirilmesi gereğidir. Sonuç olarak işçinin feshin geçersizliği iddiasıyla dava açması durumunda mahkeme, doğrudan davanın reddine karar verecektir.

# AR-GE/TASARIM MERKEZİ UYGULAMALARINDA GRI ALANLAR

Ayşe AKKÖSE

Makine Mühendisi, Kıdemli Danışman

## ÖZET

Ülkemizde katma değeri yüksek teknolojilerin geliştirilmesini, ülke ekonomisini uluslararası düzeyde rekabet edebilir yapıya yükseltmesini teşvik etmek ve desteklemek amacıyla yayımlanan 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında belge almaya hak kazanmış Ar-Ge/Tasarım Merkezlerinin sürdürülebilirlik uygulamalarında minimum gereksinimler dışında dikkat edilmesi gereken hususlar, Kanun'da açıkça yer almayıp başvuru ve faaliyet değerlendirme dönemlerinde karşılaşılan durumlar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Ar-Ge Merkezi, Tasarım Merkezi, Ar-Ge/Tasarım Merkezi Uygulamaları, Uygulamalarda Gri Alanlar.

## GİRİŞ

Günümüz ekonomisinin bilgiye dayalı olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bilgi ise Ar-Ge ve inovasyon faaliyetlerinin ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple, yeniliğe, Ar-Ge'ye önem veren firmalar, sürdürülebilirlik sağlamak amacıyla bilgiye dayalı faaliyetlere daha fazla özen göstermeye başlamıştır. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile bilgiye dayalı ekonominin ülkemizde yaygınlaştırılması amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yayınlanan Şubat 2020 istatistiklerine göre, 1236 Ar-Ge merkezi, 372 Tasarım merkezi faaliyetlerine devam etmektedir.

Söz konusu merkezler -belge tarihi 2020 olanlar hariç- 2020 yılı Mayıs ayında faaliyet raporlarını gönderecek olup bu faaliyet raporlarına göre denetleneceklerdir. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı şekil ve içerik bakımından ön incelemeyi yapacak olup, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu kararına göre faaliyetlere devam edilecek, eksik bilgi ve belge bulunması

durumunda tespit edilen eksiklik ve ihlâlin ölçüsüne göre belge iptal edilecek ya da işletmeye en fazla üç ay süre verilerek eksikliklerin giderilmesi talep edilecektir.

Merkezlerin başvuru ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesinde minimum gereksinimler personel, fiziki alan ve proje şartlarını yerine getirmek olup patent, Ar-Ge harcamaları, personel eğitim düzeyi gibi diğer konular ile karşılaşılabilmektedir.

İşbu çalışma kapsamında, öncelikle minimum gereksinimlere yer verilecek, ardından bir Ar-Ge/Tasarım merkezinden beklenen uygulamalara değinilecektir.

## I. MİNİMUM GEREKSİNİMLER

### I.1. Personel

Mevzuat gereğince Ar-Ge merkezi olunabilmesi için minimum 15 tam zaman eşdeğer (TZE) Ar-Ge personeli istihdam edilmelidir. (5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinde en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edecek sektörlerin NACE kodları 2017/10609 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilmiştir.) Ar-Ge personeli, araştırmacı ve teknisyenlerden oluşmaktadır. Araştırmacılar



lisans ve/veya lisansüstü, teknisyenler ise teknik lise ve/veya meslek yüksek okulu mezuniyete sahip olmalıdır. Burada dikkat edilecek olan husus, mezun olunan bölümlerin faaliyet alanıyla ilgili olması ve Ar-Ge projelerinde doğrudan görev alınmasıdır.

Tasarım merkezi olunabilmesi için ise minimum 10 TZE tasarım personeli istihdam edilmelidir. Tasarım personeli, tasarımcı ve teknisyenlerden oluşmaktadır. Tasarımcılar lisans ve/veya lisansüstü, teknisyenler ise teknik lise ve/veya meslek yüksek okulu mezuniyete sahip olmalıdır. Mezun olunan bölümler burada da önem arz etmektedir.

5746 sayılı Kanun'un 23. maddesinde TZE hesabına ilişkin hususlar belirtilmiştir.<sup>1</sup>

Ar-Ge/Tasarım personeline ek olarak, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmayacak şekilde destek personeli tanımlanabilmektedir. 5746 sayılı Kanun'da destek personeli "Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personel" olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu merkezin sürdürülebilirliği konusunda Ar-Ge/Tasarım personelinin lisansüstü eğitime teşvik edilerek lisansüstü derecede mezuniyete sahip personel sayısında artış sağlanmasının olumlu karşılanacağı unutulmamalıdır. Ek olarak, personel yapısı içerisinde Ar-Ge/Tasarım merkezinin fikri & sınai mülkiyet hakları konusunda görev alan personel bulunması da beklenmektedir.

Merkezde yabancı personel istihdam edilmek istenmesi durumunda yasal çalışma izninin bulunması, yurtdışı üniversitelerden mezun olan personel istihdam edilmek istenmesi durumunda ise denklik belgesinin ibraz edilmesi gerekmektedir.

## 1.2. Fiziki Alan

Ar-Ge/Tasarım merkezi olunabilmesi için Ar-Ge/Tasarım projelerinde çalışan personelin mesailerini harcadıklarını alanın, işletmenin diğer birimlerden net bir şekilde ayrıştırılmış bir şekilde konumlandırılması gerekmektedir. Ayrıca, giriş-çıkış kontrol mekanizmaları (turnike, kart, RFID, vb.) bulunması gerekmektedir.

Giriş-çıkış kayıtlarının ne kadar süre ile saklanması gerektiği mevzuat kapsamında belirtilmemiş olsa da 5746 sayılı Kanun'un 21. maddesi uyarınca merkezlerin en geç iki yılda bir denetleneceği belirtilmiştir. Bu durumda denetim sürecinde hazır bulunması gerekebilecektir.

Mevzuat gereğince Ar-Ge/Tasarım merkezi olarak tanımlanan alan, ayrı bir birim şeklinde örgütlenmeli ve tek bir yerleşke veya fiziki alan içinde yer almalıdır.<sup>2</sup>

Aynı işletmede ikinci bir merkez kurulumu planlanması durumunda her iki merkezin bulunacağı binaların adreslerinin aynı olması, ek bina şeklinde tanımlanması, aralarından sokak vs. geçmemesi gerekmektedir. Ayrıca, kurulum için gerekli asgari şartlar her iki merkez için ayrı ayrı sağlanmalıdır.

Ar-Ge/Tasarım merkezi olarak tanımlanan alan dışında geçirilen süreler ve Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın bilgilendirilmesi şartıyla destek ve teşviklere konu edilebilir. Dışarıda geçirilen süreler için mevzuatta herhangi bir sınır belirtilmemiştir. Fakat, dışarıda geçirilecek süre konusu, yürütülen herhangi bir proje ile doğrudan ilişkili olmalıdır. Dışarıda geçirilen süre bildirimini sadece Ar-Ge/Tasarım personeli için geçerli olduğu, destek personeli için yapılamayacağı ve belge tarihinin üzerinden minimum bir yıl geçmeyen işletmeler ve merkezde bir yıldan az süredir çalışan personel için yüksek lisans ve doktora eğitimi için dışarı-

1 MADDE 23 - (1) Ar-Ge veya tasarım merkezinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısı; çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibarıyla toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle hesaplanır. Haftada kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Üçer aylık dönemler, Ar-Ge veya tasarım merkezini bünyesinde bulunduran işletmenin geçici vergilendirme dönemleridir.

2 5746 Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği Madde 20

da geçirilen süre başvurusu yapılamayacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Destek ve teşviklerden faydalanılan dışarıda geçirilen süreler için yazılı olarak kanıt mahiyetinde belgelerin bulundurulması önem arz etmektedir. (Merkez dışında geçirilecek süre konuları 2016/9091 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilmiştir. Covid-19 sürecinde evden çalışması mümkün olan personel için bildirim konusu eklenmiştir.)

### 1.3. Projeler

Ar-Ge/Tasarım merkezi olunabilmesi için 5746 sayılı Kanun'un Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde yer alan Ar-Ge projesi<sup>3</sup> ve Tasarım projesi<sup>4</sup> tanımlarına uygun projelerin yürütülmesi gerekmektedir.

Kamu destekli proje yürütülmesi şart olmakla birlikte, bu tür projeler Ar-Ge/Tasarım niteliğini kanıtlar mahiyette olduklarından yürütülmesi olumlu izlenim yaratacaktır.

Merkezde yürütülmesi gereken proje sayısı ile ilgili olarak da bir üst sınır belirlenmemiş olup projenin mahiyetine göre personel sayısı ve sürede yürütülmesi beklenmektedir.

Merkez başvurusu sırasında işletmede son iki yılda tamamlanan ve devam eden projelerin detaylarının belirtilmesi gerekmektedir.

Projelerin nasıl yürütüldüğüne ilişkin işletme içerisinde oturmuş bir düzen olması, Ar-Ge yetkinliklerinin değerlendirmesinde büyük rol oynayacağı için proje yönetim süreci titizlikle hazırlanmalıdır.

## 2. DİĞER HUSUSLAR

Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde, yukarıda bahsedilen minimum gereksinimler haricinde sürdürülebilirliğin göstergesi olarak değerlendirilen durumlar aşağıdaki gibidir:

Üniversite-Sanayi iş birliği konusu mevzuat kapsamında zorunlu kılınmasa da yapılması olumlu izlenim bırakacaktır. Söz konusu iş birliğinin proje bazlı olması beklenmektedir.

Fikri & sınai mülkiyet hakları sayısı konusunda herhangi bir alt sınır vs. belirtilmese de Ar-Ge/Tasarım faaliyetlerinin somut çıktısı olarak değerlendirildiklerinden, patent, faydalı model vs. tescil ve/veya başvurusu bulunması gerekmektedir.

Ar-Ge/Tasarım merkezi yöneticisinin mesaisinin tamamını merkezde geçirdiği durumlarda araştırmacı/tasarımcı olarak görev alması mümkün olabiliyorken, bu tanımlamanın reddildiği örnekler de mevcuttur.

Ar-Ge/Tasarım merkezlerinde yürütülen faaliyetlerin akademik dünya ile iç içe olması yani, yürütülen projeler ile bir makale, bildiri vs. çıktısı elde edilmesi beklenmektedir. Bu yüzden, akademik etkinlikler (ulusal/uluslararası) takip edilerek uygun etkinliklere aktif katılım sağlanması önem arz etmektedir.

Ayrıca, başvuru ya da faaliyet değerlendirme komisyonunda ödev niteliğinde alınan kararlara ilişkin çalışma yapılmasına önem gösterilmelidir.

5746 sayılı Kanun'da, "*Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir.*" ifadesine yer verilmiştir. Burada bahsi geçen performans kriterleri aşağıdadır:

- Tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı
- Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı
- Uluslararası destekli proje sayısı

3 Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen proje

4 Tasarım projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve tasarım faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde tasarımcı tarafından yürütülen proje

- Lisansüstü dereceli tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı
- Toplam tasarımcı sayısının toplam tasarım personeli sayısına oranı
- Tasarım sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı (TL)

Bu sayı ve oranların artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

## SONUÇ

Çalışmamızda değinilen noktalara dikkat edilmesi ve önerilerin göz önünde bulundurulması durumunda, Ar-Ge/Tasarım merkezi faaliyetlerinde sürdürülebilirlik sağlanabileceği öngörülmektedir.

# ŞİRKETLERE UYGULANAN İDARİ YAPTIRIMLARIN İNSAN HAKLARI HUKUKU BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Alper ÖRNEK

Avukat

## ÖZET

*Kâr etmek amacıyla kurulan şirketlerin insan hakları olduğunu söylemek kavramsal bir oksimorondur. Ancak konuya ilişkin pozitif düzenlemeler ile içtihadî kaynaklar incelendiğinde, liberal ekonomik sistemlerin vazgeçilmez unsuru olan şirketlerin de birtakım insan haklarından faydalanabilmesinin önünün açıldığı tespit edilmektedir. Uluslararası ve ulusal belgelerle özel hukuk tüzel kişilerinin de temel hak ve özgürlüklerden faydalanmasının önü açılmışken, mahkemeler de bu hak alanının mümkün olduğunca genişletilmesi yönünde kararlar vermiş ve şirketlerin de hak ihlâli iddiası ile mahkemeler önünde savunma yapabilmesine imkân sağlamışlardır. Dolayısı ile, şirketler aleyhine tahakkuk ettirilen idari yaptırımlar tatbik edilirken ve bu idari yaptırımlara itiraz işlemleri görülürken de şirketlerin sahip olduğu bu haklar göz ardı edilmemeli ve özel hukuk tüzel kişilerinin hak ihlâli yaşamasının önüne geçilmelidir.*

**Anahtar Kelimeler:** Şirketler Hukuku, İnsan Hakları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru, Hak İhlâli, İdari Yaptırım, İdari Para Cezası.

## GİRİŞ

İdari düzenlemelere uygunluğun sağlanması amacıyla idari birimlerce tatbik edilebilen idari yaptırımların adil bir şekilde uygulanması ve bu yaptırımlara karşı yapılan itiraz başvurularının temel hak ve özgürlükler göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi “hukuk devleti” ilkesinin öncelikli hedeflerinden olmalıdır. Zira herhangi bir yargılama yapılmaksızın uygulanan bu cezalar birçok defa kişilerin hak ihlâline uğramasına sebebiyet vermektedir.

Şirketler de bir hak süjesi olarak kendileri aleyhine uygulanan bu cezalara karşı kanun yollarına başvururken cezaların ve bu cezalara binaen gerçekleştirilen itiraz yargılamalarının ulusal ve uluslararası insan hakları normlarına uygun bir şekilde tatbik edilmediğini ileri sürerek uygulanan idari yaptırımlar ile yahut bu yaptırımlara karşı yapmış oldukları başvurularının gereği gibi değerlendirilmediğinden hareketle hak ihlâline uğradıklarını ileri sürebileceklerdir.

Bu çalışma içerisinde öncelikle özel hukuk tüzel kişisi olan şirketlerin temel hak ve özgürlüklerden faydalanıp faydalanmadığı tartışılacak, akabinde şirketler aleyhine uygulanan idari yaptırımların (ağırlıklı idari para cezasının), temel insan hakları bağlamında, Anayasa Mahkemesi’nce ne şekilde değerlendirildikleri incelenecektir.

## 1. TEMEL HAKLARIN SÜJESİ OLARAK “ŞİRKETLER”

18. yy. İngiltere’inde Adalet Bakanlığı yapan Edward Thurlow tarafından ifade edildiği şekli ile “lanetlenecek bir ruhu ve tekmelenecek bir bedeni olmayan şirketlerin vicdan sahibi olmalarının beklenmemesi gerektiği” anlayışı günümüz hukuk yargılamalarında bir kenara bırakılmış, tüzel kişilerin de insan haklarından istifade edebilmelerinin mümkün olduğu algısı kabul edilmiştir.

Liberal ekonomik sisteme dayanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (“AİHS”)’nin 1. Ek Protokol’ünün 1/1. maddesi ile düzenlenen mülkiyet hakkı ele alındığında “her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme” ifadesinden, doğrudan, şirketlerin de mülkiyet hakkından yararlanabileceğinin

altının çizildiği ve şirketlerin de mülk dokunulmazlığının güvence altına alındığının vurgulandığı tespit edilmektedir.

Kendisine yapılan bireysel başvurularda başvurunun AİHS'nin temel değerlerinden olan "hukukun üstünlüğü"nin gelişimine katkı yapmıyacağını değerlendiren Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("AİHM") içtihadı ışığında konu ele alındığında ise, AİHM'nin, gelişen içtihadı ile şirketlere tanınan insan haklarının kapsamının genişletilmesi ve geliştirilmesi yönünde bir eğilimi olduğu ifade edilebilecektir.

*"Mahkemenin özel hukuk tüzel kişileri hakkındaki ilk kararı ifade özgürlüğünün ihlali sonucuna ulaştığı Sunday Times başvurusudur. AİHM, Sunday Times kararında gazete tüzel kişiliğini korumadan gazetecilerin ifade özgürlüğünün korunamayacağına vurgu yapmıştır. Mahkeme, bu kararda hak sahibinin şirket olmasını ve temelinde yatan kâr amacını tartışmayarak şirketlerin ifade özgürlüğü ihlali iddialarında onların tüzel kişi olmaları ve kâr amacı taşımalarını bir sorun olarak değerlendirmemiş olmaktadır."*

*"Siyasi iktidar-şirket ilişkileri açısından Agro-kompleks kararı da önemlidir. Başvurucu şirket haklarında açılan iflas davasında yoğun siyasi baskılar nedeniyle iflas davasının sonucunun adil olmadığından ve mahkemelerin tarafsız veya bağımsız hareket etmediklerinden şikâyetçi olmuştur. Mahkeme kamu menfaatinin getirdiği talepler ile şirketin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkının korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulmadığı düşüncesiyle şirketin adil yargılanma hakkı ile mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine hükmetmiştir."*

Amerikan yargısında da tüzel kişilerin çeşitli anayasal haklardan faydalanabilmesinin mümkün olduğuna karar verilen yargılamalar mevcuttur. Şirketlerin "corporate identity" (korporasyon kimliği) sahibi olduklarına atıfla din özgürlüğüne dahi sahip olabileceklerine kanaat getirilen<sup>3</sup> kararların bulunduğu görülmektedir.

Konu Türk yargısında da AİHM ile aynı noktadan ele alınmakta ve şirketler tarafından temel hak ve özgürlüklerinin ihlâl edildiği iddiası ile bireysel başvuru yapılabilmemesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir. İnsan hak ve özgürlüklerinin, uygulanabilir olduğu ölçüde, şirketler için de yargısal himaye altında olduğu görüşü Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında mevcuttur. Şirketlerin Anayasa Mahkemesine mağdur sıfatıyla gelebilmelerinin öne bireysel başvuru yolunun kabul edilmesiyle açılmıştır. Türk Anayasa Mahkemesi adil yargılanma, kanunsuz ceza olmaz ilkesi, mülkiyet, ifade ve basın özgürlüğü alanlarında şirketler lehine ihlâl kararları vermiştir<sup>4</sup>. Örneğin, ilgili kanunlarda öngörülmeyp sadece bir genelge ile getirilen bir bildirim yükümlülüğüne uyulmaması sonucunda şirket tüzel kişiliğine idari para cezasının verilmesi, Anayasa Mahkemesi tarafından suç ve cezada kanunilik ilkesinin ihlâlî olarak değerlendirilmiş ve şirketlerin de bu haktan faydalanması gerektiği ifade edilmiştir<sup>5</sup>.

Kaldı ki, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 46. maddesinde de, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkına sahip olan bir diğer grup da özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olanlar olarak belirtilmiştir. Bu kişiler, tüzel kişiliğe ait haklarının ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabileceklerdir.

Tüzel kişilerin bireysel başvuru yolu ile hak ihlâlî iddiasında bulunabilmeleri, ancak doğalarına uygun düşen haklarla sınırlıdır. Gerçekten de, yaşama hakkı, evlilik hakkı, aile yaşamına saygı hakkı, eğitim hakkı, kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı gibi doğası itibarıyla ancak gerçek kişilere özgü olan haklardan yararlanmaları söz konusu olamayacağından bunlara karşı tüzel kişi adına bireysel başvuru yolunun kullanılmasından söz edilemeyecektir.

1 Yıldırım Engin, "Lanetlenecek Bir Ruh, Tekmelenecek Bir Beden": Şirketlerin, "İnsan" Hakları Olabilir Mi?", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 2017/2, Sf. 74-75.

2 Engin, age s.76-77.

3 Burada, Tüzel Kişiliği Kontrol Eden Sermaye Sahiplerinin Dini İnançları Doğrultusunda Kâr Amaçlı Bir Şirket Normalde Uyması Gereken Bir Kuraldan Muaf Tutularak Çalışanlarına Sunduğu Sağlık Sigortası Paketinden Doğum Kontrolünü Dışlama Hakkına Sahip Olmuştur. Burwell V. Hobby Lobby Stores.

4 Engin, age s.89.

5 Anayasa Mahkemesi'nin 2013/849 başvuru numaralı, 15.04.2014 tarihli kararı.



AİHS'nin 34. maddesine göre, hükümet dışı kuruluşlar AİHM'ye başvurabilmektedirler. Maddedeki hükümet dışı kuruluşlar deyiminden, özel hukuk tüzel kişilerini, örneğin, siyasi partileri, sendikaları, şirketleri, vakıfları, dernekleri vs. anlamak gerekir. Nitekim "Times Newspapers Ltd" ortaklığının yaptığı başvuru, İngiliz hukukuna göre kurulmuş, tüzel kişiliği bulunan ve bu sıfatla Sözleşme'nin 34. maddesinde sözü edilen "hükümet dışı kuruluşlar" deyimini içinde yer aldığı gerekçesi ile kabul edilmiştir.

Hükümet dışı kuruluşlar, AİHM'ye, sadece devletin AİHS'ye aykırı davranarak 'kuruluşa' zarar vermesi halinde başvurabilirler. Kuruluşların, üyelerinin hakkına zarar verildiği iddiasıyla AİHM'ye başvuru hakkı yoktur.

Hükümet dışı kuruluşlar deyimini ile kamu gücü kullanmayan (resmi olmayan) özel hukuk kuruluşları kastedilmiştir. Örneğin, belediyeler ve benzeri gibi yerel yönetim kurumları resmi kuruluş olup kişi toplulukları da sayılamayacakları için 34. maddedeki bireysel başvuru hakkının kullanıcısı olamazlar. Ancak dini cemaatler (manastır, kilise vb) hükümet dışı kuruluş sıfatıyla mağdur niteliğine sahip olup bireysel başvuruda bulunabilirler.

Özel hukuk tüzel kişileri, kişi olarak dava ehliyeti bulunmadığı için temsil yetkisine sahip organları aracılığıyla davaya katılırlar. 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesi dairesinde de, AİHS ve AİHM yorumuna uygun olarak getirilen düzenleme ile özel hukuk tüzel kişilerin, ancak tüzel kişiliğe ait haklarının ihlâl edildiği iddiasıyla başvuruda bulunabileceği belirtilerek, üyelerin hakları ile ilgili başvuru yolu kapatılmıştır.

Son tahlilde, günümüz dünyasında şirketlerin de temel hak ve hürriyetlerden niteliklerine uygun olduğu ölçüde faydalanmasının mümkün olduğu söylenebilecektir. Her ne kadar bazı yazarlar ve yargıçlar tarafından bu durumun bir çelişki yarattığı, şirketlerin bu korumalardan faydalanmasının insan hakları anlayışına ters düştüğü ifade edilse de, idare karşısında güçsüz konumda olan şirketlere karşı geliştirilen

haksız uygulamalara son verilmesi, demokratik toplum düzeninin tesis edilmesi ve hukuk devleti ilkesinin gelişmesi adına şirketlerce yapılan hak ihlâli başvurularının azami ehemmiyette olduğu açıktır.

## 2. ŞİRKETLER TARAFINDAN TÜRK ANAYASA MAHKEMESİNE YAPILAN BAZI BİREYSEL BAŞVURULAR

### a. F. İnş. Plastik San. ve Tic. Ltd. Şirketi Başvurusu<sup>6</sup>

İzin verilen azami yük ağırlığının aşılması suretiyle 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 65. maddesinin hükmünün ihlâl edildiği gerekçesiyle başvuru Şirkete "gönderen" sıfatıyla 2.253 TL idari para cezası kesilmiştir. Sahibi olmadığı ve üzerinde tasarruf yetkisi bulunmayan bir araç ile yük taşımacılığı yapılırken kendisine idari para cezası verildiğini, kendisinin sadece taşınan eşyanın sahibi olduğunu belirterek anılan cezaya başvurusunun yaptığı itiraz, İstanbul Anadolu 35. Sulh Ceza Mahkemesinin 23.01.2014 tarihli kararıyla reddedilmiştir. Karar gerekçesinin ilgili bölümü şöyledir;

*"Gelen evrakların tetkikinden başvurana ait 06 E... 89 plaka sayılı araca 01/03/2007 tarihinde tonaj aşımı yaptığı gerekçesi ile tutanak tutulduğu, bu tutanağa istinaden 2918 sayılı Yasa'nın 65/5 maddesi uyarınca 2.253,00 TL idari para cezası verildiği anlaşılmıştır. Mahkememizce yapılan inceleme sonucunda; başvuranın başvurusunu haklı gösterecek şekilde her hangi bir delil ve belgenin bulunmaması nedeniyle başvurunun reddine karar verilmiştir."*

Başvuruya konu olaydaki kabahatin oluşması (izin verilen azami yük ağırlığının aşılması yasağının ihlâl edilmesi) için "işleten" veya "gönderen" olunması gerekir. Somut olayda yerel mahkeme, başvurusunun taşınan eşyanın göndericisi olmasını idari para cezası yaptırımını uygulanması için yeterli görmüştür. Diğer bir ifadeyle salt belli bir statüde (gönderici) olma, idari para cezası yaptırımını uygulanmasına gerekçe yapılmıştır. Anayasa Mahkemesine göre, kabahatin işlendiğine ilişkin olarak yerel

6 Anayasa Mahkemesi'nin 2014/3905 başvuru numaralı, 19.04.2017 tarihli kararı.

mahkemece yapılan varsayımın aksinin ispatı mümkün değildir.

Başvurucunun yöneltilen fiille ilgili savunma ve bunun aksini ispat bakımından yaptırımı uygulayan idare ile arasında önemli bir dezavantaj olduğu ve böylelikle kullanılan varsayımın masumiyet karinesini ihlâl eder boyuta ulaştığı anlaşılmıştır. Başvurucuya itiraz imkânının tanınmış olması da masumiyet karinesinin ihlâlini telafi etmemiştir. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 36. ve 38. maddelerinde güvence altına alınan masumiyet karinesinin ihlâl edildiğine karar verilmesi gerekir.

#### **b. T. Orman San. ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu<sup>7</sup>**

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ("EPDK") tarafından akaryakıt istasyonunda yapılan denetimler sonucu şirketten LPG örneği alınmış, ODTÜ Petrol Araştırma Merkezi tarafından düzenlenen analiz raporunda ise alınan numunenin teknik düzenlemelere aykırı nitelik taşıdığı belirtilmiştir. Başvurucunun savunması ve Denetim Daire Başkanlığının görüşlerini değerlendiren EPDK, 5307 sayılı Kanun'un 16. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı altı bendi uyarınca 12.11.2013 tarihinde başvuru hakkında 339.814 TL tutarında idari para cezası uygulanmasına karar vermiştir.

Kurul ayrıca 5307 sayılı Kanun'un 17. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca başvurucunun LPG dağıtıcı lisansının iptaline ve denetim tarihi itibarıyla numune alınan tankta bulunan ürün miktarı esas alınarak müsadere işlemlerinin başlatılmasına karar vermiştir. Başvurucu, lisansın iptalinin ve numune alınan tankta bulunan ürünün müsaderesinin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla EPDK aleyhine 18.02.2014 tarihinde Ankara 18. İdare Mahkemesi'nde iptal davası açmıştır.

Mahkeme 16.09.2014 tarihinde, hukuka açıkça aykırı olup uygulanması hâlinde telafisi güç zararlar doğuracağı gerekçesiyle dava konusu işlemin lisans iptaline ilişkin kısmının

yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir. Mahkeme, ürün müsadere işlemlerinin başlatılmasına yönelik kısmın yürütmesinin durdurulması talebini ise reddetmiştir.

Kararın gerekçesinde, 5307 sayılı Kanun'a aykırı olarak bir soruşturma yapılmadan lisansın iptal edilmesinin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. Yine gerekçede, dava konusu işlemin davalı idarece numune alınan tankta bulunan ürünün müsaderesine ilişkin sürecin başlatılmasına yönelik idari işlemin ise hukuka aykırı olmadığı açıklanmıştır. EPDK 03.12.2012 tarihli numune alma tutanağında belirtilen LPG'nin değeri kadar paranın başvurucudan müsadere edilmesi istemiyle 08.01.2014 tarihinde (kapatılan) Osmaniye 1. Sulh Ceza Mahkemesi'ne başvuruda bulunmuştur. Dilekçede, yapılan laboratuvar analizlerine göre numunesi alınan LPG'nin teknik kriterlere aykırı olduğu belirtilmiştir. EPDK ayrıca -muhafaza altına alınmadığından- mevcut olmadığı için ürünün değeri kadar paranın müsaderesi gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme talebi reddetmiştir.

EPDK, 24.04.2014 tarihinde karara itirazda bulunmuştur. İtirazı değerlendiren Osmaniye 3. Asliye Ceza Mahkemesi 07.05.2014 tarihinde itirazın kabulüne, itiraza konu kararın kaldırılmasına ve idari yaptırıma konu LPG'nin değeri kadar paranın müsaderesine karar vermiştir. Mahkeme, başvuru Şirketin işlettiği istasyondan alınan numunenin analiz raporuna göre teknik düzenlemelere aykırı olduğuna dikkat çekmiştir. Mahkeme, bu nitelikteki LPG'nin 5307 sayılı Kanun'un 17. maddesinin ikinci fıkrasına göre müsadere edilmesinin zorunlu olduğunu ancak ürün elden çıkarıldığı için 5237 sayılı Kanun'un 54. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ürünün değerinin müsadere edilebileceğini belirtmiştir.

Yönetmelik'in 15. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, teknik düzenlemelere aykırı LPG'nin veya kaim değerinin müsadere edileceği belirtilmiştir. Ancak Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Kal-

7 Anayasa Mahkemesi'nin 2014/13677 başvuru numaralı, 20.09.2017 tarihli kararı.

dı ki Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin ancak mutlak manada şekli bir kanuna dayanması gerektiği açık olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla belirtilen düzenleyici işlemin tek başına müdahalenin kanuniliği unsurunu sağlamayacağı kuşkusuzdur. Nitekim Yargıtay da kaim değer mülkiyetinin kamuya geçirilebilmesi ile ilgili olarak 5307 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme yapılmadığını tespit etmiş ve anılan Yönetmelik'te yer alan düzenlemenin ise kanuni düzenleme yerine geçmeyeceğini kabul ederek bu hususu kanun yararına bozma kapsamında görmüştür.

Sonuç olarak, 5252 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi, 5237 sayılı Kanun'un 2. ve 5. maddeleri ile konuya ilişkin Yargıtay'ın içtihatları birlikte dikkate alındığında, başvuruya konu olayda teknik düzenlemelere aykırı olduğu gerekçeyle LPG'nin kaim bedelinin müsaderesinin açık, belirli ve öngörülebilir bir kanun hükmüne dayanmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda başvuru mülkiyet hakkına müsadere yoluyla yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde öngörülen kanunilik ilkesini ihlâl ettiği kanaatine varılmıştır.

### **c. E. Grup Güvenlik Koruma ve Eğitim Hizm. Ltd. Şti. Başvurusu<sup>8</sup>**

Başvurucu şirket hakkında İstanbul Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü tarafından işçilerin geceleri mevzuatta belirlenen sürenin üzerinde çalıştırıldığı, ara dinlenmelerinin aralıksız kullandırılmadığı ve işçilere fazla mesai ile genel tatil günü ücretlerinin ödenmediği gerekçeyle 33.640 TL idari para cezası kesilmiştir.

Başvurucu, idari para cezasının iptali istemiyle yapılan başvurunun yerel mahkeme tara-

findan gerekçe gösterilmeksizin reddedildiğini, anılan kararı itiraz üzerine inceleyen mahkemenin de dosyayı incelemeyen itirazı reddettiğini, bu sebeplerle gerekçeli karar hakkının ihlâl edildiğini ileri sürmüş; ihlâlin tespiti ve tazminat taleplerinde bulunmuştur.

Anılan işlemin hukuka aykırı olduğu, dayanaksız olarak tesis edildiği ve yapılan tespitlerin gerçeği yansıtmadığı belirtilerek iptali istemiyle yapılan başvuru, İstanbul 2. Sulh Ceza Hâkimliği'nin 01.12.2014 tarihli ve 2014/706 değişik iş sayılı kararıyla duruşma yapılmaksızın reddedilmiştir. Anılan karara benzer gerekçelerle yapılan itiraz, İstanbul 3. Sulh Ceza Hâkimliği'nin 03.12.2014 tarihli kararı ile reddedilmiştir<sup>9</sup>.

Bir davada tarafların hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri için usulüne uygun şekilde oluşturulmuş, hükmün içerik ve kapsamı ile bu hükme varılırken mahkemenin neleri dikkate aldığı ya da almadığını gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıktaki bir gerekçe bölümünün ve buna uyumlu hüküm fıkralarının bulunması "gerekçeli karar hakkı" yönünden zorunludur.

Somut olayda başvuru, kesilen idari para cezasının haksız olduğunu belirterek iptalini talep etmiştir. İstanbul 2. Sulh Ceza Hâkimliği, verilen idari yaptırım kararının usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir. İtiraz mercii de anılan talebi somut olayla ilgisi olmayan "içeriğe erişimin engellenmesi kararı"na yönelik olarak değerlendirmiş ve itirazı reddetmiştir. Diğer bir ifadeyle kanun yolu incelemesi sırasında ilk derece mahkemesinin anılan kararı yerine başka bir kararına ilişkin olarak değerlendirme yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nce yapılan değer-

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 2015/439 başvuru numaralı, 08.02.2018 tarihli kararı.

<sup>9</sup> Kararın gerekçesi şöyledir:

"İstanbul 2. Sulh Ceza Hakimliğinin 29/10/2014 tarih ve 2014/706 Değişik İş sayılı kararı ile içeriğe erişimin engellenmesi kararı verilmiş olup, itiraz eden Ekol Güvenlik vekili [Av. M.A.]20/11/2014 havale tarihli dilekçesi ile bu karara itiraz etmiş, itiraza konu olan değişik iş sayılı dosya ve itiraz dilekçesi incelenmek üzere Hakimliğimize gönderilmiştir.

Dosya incelenmesinde; İstanbul 2. Sulh Ceza Hakimliğinin 29/10/2014 tarih ve 2014/706 değişik iş sayılı kararının, usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmadığı anlaşılmakla, talebin reddine dair aşağıda yazılı hüküm kurulmuştur."

lendirmeye göre, kanun yolu incelemesi yapan mercinin yargılamayı yapan mahkemeye aynı sonuca ulaşmış ulaşmadığı belli değildir. İtiraz mercii ret gerekçesinde neleri dikkate aldığını ya da almadığını gösteren ifadeleri özenle seçmemiş, dosyanın incelenmediği kuşkusuna sebep olacak şekilde bir değerlendirme yapmıştır. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuru hukukunun gerekçeli karar hakkının ihlâl edildiği sonucuna varmak gerekmiştir.

Son tahlilde Anayasa Mahkemesi, başvuru hukukunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir.

## SONUÇ

Kişilerin bir araya gelerek oluşturdukları özel hukuk tüzel kişileri her ne kadar elle tutulur gözle görülür somut bir gerçekliğe sahip olmasalar da yasalar önünde "kişi" olarak kabul edilmiş, bu nedenle hak ve fiil ehliyetine sahip olmuşlardır.

Özel hukuk tüzel kişilerinden olan şirketlerin, kişi olarak işlem yapabiliyor olmaları nedeni ile, idareler tarafından getirilen birtakım düzenlemelere riayet etme zorunlulukları olduğu kadar idarelerin ve diğer kamusal organların da şirketlere bir "kişi" olarak saygı gösterme yükümlülükleri bulunmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin getirisi olan temel insan haklarına saygı zorunluluğu bu bağlamda özel hukuk tüzel kişilerinden olan şirketler için de geniş yorumlanmalı ve uygun düştüğü ölçüde şirketlerin de bu haklardan istifade edebilmeleleri sağlanmalıdır. Kaldı ki, mevcut düzenlemeler ve uygulamalar da dikkate alındığında şirketlerin temel insan haklarından (uygulanabilir olduğu ölçüde) faydalanabildikleri tespit edilmektedir. Bu bağlamda şirketler aleyhine idari yaptırım uygulanırken ve bu yaptırımlara karşı ileri sürülen itirazlar değerlendirilirken, insan hakları çerçevesinde gerekli değerlendirmeler yapılmalı ve şirketlerin hak ihlâli yaşamasının önüne geçilmelidir.

İnceleme kapsamında atıf yapılan kararlar

da göz önünde bulundurulduğunda şirketlerin masumiyet karinesi, suçta ve cezada kanunilik ilkesi, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı ve ifade ve basın özgürlüğü haklarından faydalanabildikleri ve Anayasa Mahkemesi'nce yapılan değerlendirmelerde de bu ilkelere aykırılık tespit edilmesi halinde şirketlerin hak ihlâline uğradığına karar verildiği görülmektedir. Bu doğrultuda idarelerce uygulanan idari yaptırımların tatbik edilmesinde ve denetiminde Anayasa Mahkemesi tarafından çizilen hukuk devleti çerçevesine uygun hareket edilmesi ve şirketlerin hak ihlâline maruz kalmalarının önüne geçilmesi azami önemdedir. Şirketler tarafından idari yaptırımlara ilişkin ileri sürülen itirazlarda da şirketlerin bu haklardan istifade edebildikleri vurgulanmalı ve maruz kalınan hak ihlâlinin ilk derece mahkemeleri önünde giderilmesi sağlanmalıdır.

# TIBBİ MÜDAHALE VE AYDINLATILMIŞ ONAM

Bengihan GÜREK

Avukat

## ÖZET

*Kişinin yaşama hakkını son derece yakından ilgilendiren sağlık hukuku çok geniş ve derin tartışmaları beraberinde getirmiştir. Anayasa'nın 17. maddesinde düzenlendiği üzere, tıbbi zorunluluklar ve kanunda yazılı haller dışında kişinin vücut bütünlüğüne dokunulamaz; rızası olmadan bilimsel ve tıbbi deneylere tabi tutulamaz. Anayasa ile son derece açık şekilde düzenlenen kişinin vücut bütünlüğü çeşitli kanunlar uyarınca da koruma altına alınmıştır. Tıbbi müdahalenin kişinin Anayasa ile güvence altına alınan ve vazgeçilmez bir hak olan yaşama hakkına uygun şekilde yapılması ve vücut bütünlüğüne aykırı olmaması birtakım şartlara bağlanmıştır. Hukuka uygun tıbbi müdahalenin unsurları arasında hastanın aydınlatılmış rızası ayrıca bir öneme sahip olup en çok tartışılan kavramlardan biri olmuştur.*

**Anahtar Kelimeler:** Tıbbi Müdahale, Aydınlatılmış Onam, Aydınlatma Yükümlülüğü, Rıza.

## GİRİŞ

Hasta ile hekim arasındaki ilişki esasen güven ilişkisine dayanmaktadır. Hekimin hastanın vücut bütünlüğüne yönelik gerçekleştireceği eylemlerde, hastayı ayrıntılı ve hukuka uygun şekilde aydınlatarak rızasını almış olması, gerçekleştirilecek eylemin hukuka uygunluğunu sağlamak bakımından temel şart olarak karşımıza çıkar. Dikkat edilmelidir ki, aydınlatma hekim için yükümlülük hasta için de bir haktır. Hastanın kendi geleceğini belirleme hakkına sahip olması nedeniyle aydınlatmanın hukuka uygun yapılması ve bunun sonucunda geçerli onamın alınması son derece önemlidir. Hasta, hastalığının ne olduğu ve buna uygulanacak tedavi konusunda bilgi sahibi olması sonucunda geleceğini belirleme hakkını kullanarak tedaviyi kabul eder ya da reddeder<sup>1</sup>. Çalışmamızda tıbbi müdahale ve aydınlatılmış onam kavramları incelenecektir.

## 1. TIBBİ MÜDAHALE

Tıbbi müdahale kişinin vücut bütünlüğü-

ne yönelik gerçekleştirilen bir eylem olarak nitelendirilebilmektedir. Bu bağlamda tıbbi müdahale temelde hukuka aykırı gözükse ve yaptırma tabi tutulacağı varsayılrsa da hukuka uygunluk şartlarını sağlaması nedeniyle hukuka uygun bir müdahale olarak kabul edilmektedir<sup>2</sup>. Tıbbi müdahale genel olarak kişinin sağlığını korumak ve sağlığının devamını sağlamak amacı taşımaktadır. Tıbbi müdahale kişinin ruh ve beden sağlığında ortaya çıkan rahatsızlığı, noksanlığı teşhis ve tedavi etmek; tedavinin mümkün olmadığı durumlarda ise hastalığı hafifletmek, ilerlemesini önlemek, acıları dindirmek veya henüz ortaya çıkmamış hastalıkları önlemek ya da nüfus planlaması yapmak için kanunen yetkili kişilerce tıp biliminin öngördüğü genel kural ve esaslar uyarınca gerçekleştirilen faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir<sup>3</sup>. Bu bakımdan hukuka uygun tıbbi müdahalenin unsurları dört başlıkta açıklanmaktadır<sup>4</sup>.

### 1.1. Tıbbi Müdahalenin Kanunen Yetkili Kişilerce Gerçekleştirilmesi

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun ("TŞSTİDK") uyarınca

<sup>1</sup> Munise Gülen KURT, "Tıbbi Müdahalelerde Aydınlatılmış Onam", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.146, 2020, s.203-204.

<sup>2</sup> Zafer KAHRAMAN, "Medeni Hukuk Bakımından Tıbbi Müdahaleye Hastanın Rızası", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.7, S.1, 2016, s.483-484.

<sup>3</sup> Ş. Berfin IŞIK YILMAZ, "Tıbbi Müdahalelerde Hekimin Aydınlatma Yükümlülüğü", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.98, 2012, s.391.

<sup>4</sup> Ecem KİRKİT, "Tıbbi Müdahalenin Hukuka Uygunluğu", *T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi*, Adana, 2016, s.14.



ca tıbbi müdahaleyi gerçekleştirebilecek kişiler sayılmış olup buna göre, hekimler başta olmak üzere, diş hekimleri, ebeler, sağlık memurları, sünnetçiler, hasta bakıcılar ve hemşireler tıbbi müdahalede bulunmak konusunda yetkilidir. Anılan kişilerin her birinin sadece mevzuatta yetkili kılındıkları alanlarda tıbbi müdahalede bulunabilecekleri unutulmamalıdır<sup>5</sup>.

### 1.2. Hukuken Öngörölmüş Amaçlara Yönelmesi

Doktrinde çeşitli görüşler olmakla birlikte tıbbi müdahalenin *teşhis, tedavi, önleme ve nüfus planlaması* gibi hukuken öngörölmüş amaçlardan en az birine yönelmesi amaç unsurunu sağlayacaktır<sup>6</sup>.

### 1.3. Tıp Bilimince Kabul Görmüş İlke ve Kurallara Uygun Olması

Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi'nin 13. maddesine göre, tıp bilimi ilke ve kurallarına aykırı veya aldatıcı nitelikte teşhis ve tedavi yasaktır<sup>7</sup>. Dolayısıyla buna aykırı şekilde yapılan müdahale tıbbi müdahale niteliğinde olmayacağından hukuka aykırı sayılacaktır. Doktrinde bu unsurun tıbbi müdahalenin hukuka uygunluğunun sınırı olarak anıldığı ve tıbbi müdahalenin teknik sınırını çizdiği ileri sürülmüştür<sup>8</sup>.

### 1.4. Aydınlatılmış Hastanın Rızası (Aydınlatılmış Onam)

Yukarıdaki üç şartın yanında, hastanın hastalığın teşhisi, tedavisi ve uygulanacak tıbbi müdahale hakkında ayrıntılı olarak bilgilendirilmesi akabinde tıbbi müdahaleye rızasını vermesi durumunda tıbbi müdahale hukuka uygun hâle gelecektir. *Bilgilendirilmiş rıza* veya *aydınlatılmış onam* olarak da ifade edilen bu unsur çalışmanın devamında detaylı olarak açıklanacaktır.

## 2. AYDINLATILMIŞ ONAM

Aydınlatılmış onam, hekimin aydınlatma

yükümlülüğü ve aydınlatılmış rızanın açıklanması kapsamında aşağıda irdelenecektir.

## A. HEKİMİN AYDINLATMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

### 1. Aydınlatma

Hasta Hakları Yönetmeliği'nin 24. maddesinde açıkça, "*Tıbbi müdahalelerde hastanın rızası gerekir.*" ifadesine yer verilmiştir. Yine Yönetmelik'in 31. maddesi uyarınca uygulanacak olan tıbbi müdahale konusunda "rıza alınırken tıbbi müdahalenin konusu ve sonuçları hakkında hastanın veya kanuni temsilcisinin bilgilendirilip aydınlatılması esası" benimsenmiştir. Görüldüğü üzere, hastanın aydınlatılması hekim açısından bir yükümlülüktür.

Hekim ile hasta arasındaki güven ilişkisi dolayısıyla hasta kendi vücudu üzerinde müdahalede bulunulması konusunda hekime rıza vermektedir. Öte yandan hasta kendi geleceğini belirleme hakkına sahiptir. Bu hak sonucunda hasta hekimin uygulayacağı tıbbi müdahaleyi kabul edecek veya reddederek hastalığını akışına bırakacaktır. Bu çerçevede hastanın rıza gösterebilmesi için gerçekleştirilecek müdahale konusunda ayrıntılı olarak bilgilendirilmiş olması çok önemlidir. Dikkat edilmelidir ki hasta gereği gibi aydınlatılmadan onam vermesi durumunda hasta üzerinde uygulanan tıbbi müdahaleler hukuka aykırı müdahale niteliğinde sayılacaktır. Bu halde verilen onam geçersiz olduğundan yapılan müdahale nedeniyle hekimin sorumluluğuna gidilebilecek ve çeşitli yaptırımlar gündeme gelebilecektir<sup>9</sup>.

### 2. Aydınlatmanın Konusu

Hekimlik Meslek Etiği Kuralları'nın *aydınlatılmış onam* başlıklı 26. maddesi uyarınca aydınlatmanın konusu olan hususlar sayılmıştır. Buna göre, "*Hekim hastasını, hastanın sağlık durumu ve konulan tanı, önerilen tedavi yönteminin türü, başarı şansı ve süresi, tedavi yönteminin hastanın sağlığı için taşıdığı riskler, verilen ilaçların kullanılışı ve olası yan etkileri,*

5 KURT, a.g.m., s.190.

6 KIRKİT, a.g.e., s.30.

7 Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi m.13/f.2: "Tababet prensip ve kaidelerine aykırı veya aldatıcı mahiyette teşhis ve tedavi yasaktır."

8 KIRKİT, a.g.e., s.34.

9 IŞIK YILMAZ, a.g.m., s.393-394.

*hastanın önerilen tedaviyi kabul etmemesi durumunda hastalığın yaratacağı sonuçlar, olası tedavi seçenekleri ve riskleri konularında aydınlatır.”*

Bunun dışında Hasta Hakları Yönetmeliği'nin 15. maddesinde de hastaya yapılacak olan bilgilendirmenin kapsamı tek tek sayılmıştır<sup>10</sup>.

### 3. Aydınlatmanın Sınırları

Aydınlatma sonucunda hasta kabul ya da ret yönünde bir karar vereceği için kural olarak, hekim hastanın kararını etkileyebilecek her şeyi hastasına açıklamalıdır. Ancak bu durum geniş ve detaylı yapılan aydınlatmanın iyi ve doğru aydınlatma olduğu anlamına gelmemektedir<sup>11</sup>. Keza Hasta Hakları Yönetmeliği'nin 18. maddesine göre, “Bilgi, mümkün olduğunca sade şekilde, tereddüt ve şüpheye yer verilmeden, hastanın sosyal ve kültürel düzeyine uygun olarak anlayabileceği şekilde verilir.” Aydınlatmada sınırın genişlediği ve daraldığı durumlar müdahalenin türüne, niteliğine göre değişmektedir. Tıbbi müdahalenin kapsamı ve riski daha fazla ise aydınlatmanın kapsamı genişlemektedir. Bu halde hastaya daha detaylı bir bilgilendirme yapılmalıdır. Yapılacak müdahale ne kadar acilse aydınlatmanın sınırı daralmaktadır<sup>12</sup>. Ayrıca riskin az olduğu müdahalelerde daha basit bir aydınlatma yapılması mümkündür. Öte yandan hastanın kültürel, toplumsal ve ruhsal durumuna göre de aydınlatma yükümlülüğünün sınırı daralabilecektir<sup>13</sup>.

10 Hasta Hakları Yönetmeliği m.15:

“Hastaya;

- a) Hastalığın muhtemel sebepleri ve nasıl seyredeceği,
- b) Tıbbi müdahalenin kim tarafından nerede, ne şekilde ve nasıl yapılacağı ile tahmini süresi,
- c) Diğer tanı ve tedavi seçenekleri ve bu seçeneklerin getireceği fayda ve riskler ile hastanın sağlığı üzerindeki muhtemel etkileri,
- ç) Muhtemel komplikasyonları,
- d) Reddetme durumunda ortaya çıkabilecek muhtemel fayda ve riskleri,
- e) Kullanılacak ilaçların önemli özellikleri,
- f) Sağlığı için kritik olan yaşam tarzı önerileri,
- g) Gerektiğinde aynı konuda tıbbî yardıma nasıl ulaşabileceği, hususlarında bilgi verilir.”

11 Tuğçe ORAL, “Hekimin Aydınlatma ve Hastanın Rızasını Alma Yükümü”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, 2011, s.192.

12 İlhan GÜLEL, “Tıbbi Müdahaleye Rıza”, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2017, s.121.

13 GÜLEL, a.g.e., s.122.

14 GÜLEL, a.g.e., s.114-115.

15 ORAL, a.g.m., s.193.

16 KURT, a.g.m., s.209.

17 GÜLEL, a.g.e., s.115-116.

18 ORAL, a.g.m., s.194.

### 4. Aydınlatma Yükümlüsü ve Aydınlatılacak Kişi

Aydınlatma yükümlüsü yani aydınlatmayı gerçekleştirecek kişi kural olarak tedavi sözleşmesinin tarafı olan ve tıbbi müdahaleyi yapan hekimdir. Bir hekim heyeti tarafından gerçekleştirilecek bir müdahale durumunda ise her hekimin tek tek kendi uzmanlık alanlarına göre aydınlatmada bulunması söz konusu olabilir<sup>14</sup>. Aydınlatılacak kişi de kural olarak tedavi sözleşmesinin diğer tarafı olan hastadır. Temyiz kudretine sahip küçük ve kısıtlılarda hem onların hem de kanuni temsilcilerinin aydınlatılması gerekmekte olup, tam ehliyetsizlerde aydınlatma kanuni temsilciye yapılacaktır<sup>15</sup>.

### 5. Aydınlatmanın Şekli ve Zamanı

Aydınlatma sözlü veya yazılı olarak yapılabilenekte olup, şekil serbestisi söz konusudur. Ancak yazılı şekilde yapılmasının ispat konusunda hekimin kolaylık sağlayacağı ileri sürülmüştür<sup>16</sup>.

Aydınlatma kural olarak müdahaleden önce yapılmalıdır. Nitekim tıbbi müdahale konusunda rıza alındıktan sonra yapılan aydınlatma geçerli olmadığı gibi bu şekilde alınan rıza da geçerli olmayacaktır<sup>17</sup>. Aydınlatmanın zamanını somut olaya göre değişecek olmakla birlikte hastanın kendisine uygulanacak tedaviyi değerlendirmesi ve düşünmesi için aydınlatmayla rıza arasında zaman kalacak şekilde hastaya aydınlatmada bulunulması gerekir<sup>18</sup>.

## B. AYDINLATILMIŞ RIZANIN AÇIKLANMASI

## SONUÇ

### 1. Rızanın Konusu

Rızanın konusu hekimin hasta üzerinde uygulayacağı tıbbi müdahaledir. Hasta Hakları Yönetmeliği'nin 28. maddesine göre, rızanın hukuka, ahlâka ve adaba uygun olması gerekmektedir. Bununla birlikte, hastanın rıza verdiği tıbbi müdahalenin dışına çıkılarak müdahale gerçekleştirilemez<sup>19</sup>.

### 2. Rızayı Açıklayacak Kişi

Kural olarak tıbbi müdahalenin gerçekleştirileceği kişi bir diğer deyişle hastanın kendisi rızayı açıklayacaktır. Bu noktada rızayı açıklayacak olan hastanın rızaya ehliyeti olup olmadığı önem teşkil etmektedir. Tam ehliyetliler bakımından herhangi bir sorun olmamakla birlikte, küçükler ve kısıtlılar bakımından birtakım sorunlar gündeme gelmektedir<sup>20</sup>.

### 3. Rızanın Şekli ve Zamanı

Hasta Hakları Yönetmeliği'nin 28. maddesi uyarınca, kural olarak rızanın herhangi bir şekle bağlı olmadığı belirtilmiştir. Ancak yazılı rızanın aranmadığı haller bakımından da onamın yazılı şekilde alınması ispat kolaylığı sağlayacaktır. Mevzuatta bazı hallerde rızanın yazılı şekilde alınması gerektiği düzenlenmiştir. Örneğin, TŞSİTDK'nın 70. maddesinde yer alan "*Büyük ameliyei cerrahiyeler için bu muvafakatin tahriri olması lazımdır.*" hükmü ile *büyük ameliyei cerrahiyeler* yazılı rızaya tabi tutulmuştur. Büyük ameliye cerrahiyelerin ne olduğu belirtilmemiş olup, hekimin takdirine bırakıldığı söylenebilecektir<sup>21</sup>.

Belirtmek gerekir ki, rıza tıbbi müdahalenin başlangıcında var olmalı ve verilen rıza müdahalenin sonuna kadar varlığını sürdürmelidir. Zira hasta durumun şartlarına göre rızasını her zaman geri alabilir<sup>22</sup>.

Hekim ve hasta arasındaki güven ilişkisine dayanan tıbbi müdahale, kişinin vücut bütünlüğüne yönelik bir faaliyet niteliğinde olduğundan mutlak ve vazgeçilmez bir hak olan yaşama hakkının konusudur. Başta Anayasa olmak üzere çeşitli yasal düzenlemelerle güvence altına alınan yaşama hakkı hukuka uygunluk şartlarını taşımayan bir tıbbi müdahale sonucunda ihlâl edilebilecektir. Bu nedenle bir müdahalenin tıbbi müdahale niteliğinde olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır. Tıbbi müdahalenin hukuka uygunluğunu sağlayan unsurlardan biri olan aydınlatılmış onam sağlık hukukunda çokça tartışılan kavramlardan biri olmuştur. Aydınlatılmış onam kendi içinde; hekim bakımından aydınlatma yükümlülüğünü ve aynı zamanda hasta bakımından da bilgi alma hakkını ifade eden "aydınlatma" ile "rıza" kavramlarını barındırır. Bu bakımdan aydınlatma gerçekleştirilmeden alınan rıza geçersiz olacaktır. Kişi hukuka uygun şekilde yapılmış bilgilendirme sonucunda kendisi üzerinde uygulanacak tıbbi müdahaleyi kabul etme ya da reddetme hakkına sahiptir. Günümüzde birçok kişi çeşitli nedenlerle hekimlere başvurarak tıbbi müdahaleyi kabul yönünde rıza göstermekte beraberinde ise birçok ihtilafı gündeme getirmektedir. Tıbbi müdahalelerin yoğun bir şekilde gerçekleştirildiği günümüzde aydınlatılmış onam üzerinden yürütülen tartışmalar artmakla birlikte, aydınlatılmış onamın hukuka uygun şekilde alınması da ihtilafların ortaya çıkmaması adına ayrıca gözetilmelidir.

19 GÜLEL, a.g.e., s.152.

20 ORAL, a.g.m., s.196.

21 KIRKİT, a.g.e., s.III.

22 KIRKİT, a.g.e., s.IIO.

# SAĞLIK BEYANI İLE SATIŞA SUNULAN ÜRÜNLER

Bukle Korkmaz EMİNEL

Avukat

## ÖZET

*Tüketici alışkanlıklarını belirleyen, bu alışkanlıkların değişmesine etki eden en önemli unsurların başında ticari reklamlar gelmektedir. Reklamlarda kullanılan görseller, sesler ve kimi zaman reklamlarda yer alan kişiler bir bütün olarak değerlendirildiğinde tüketicinin tüketim eğilimine etki etmektedir. Bu doğrultuda şirketler, markalarının bilinirliğini artırmak ve daha geniş alanlara etki edebilmek adına çeşitli enstrümanlardan etkin bir biçimde yararlanmaktadırlar. Ticari reklamlar aracılığıyla kimi zaman ürünler “sağlık beyanı” ile satışa sunulabilmektedir. Bu makale ile sağlık beyanının kapsamı, sağlık beyanı ile ürünlerin ne şekilde satışa sunulabileceği, bu konuda yetkili kurumlar ve sağlık beyanı ile satışa sunulacak ürünlerde gerekli izin mekanizmalarının işletilmemesi hâlinde uygulanacak yaptırımlar hakkında okuyucularda bahsi geçen süreçlere ilişkin bir izlenim uyandırmak amaçlanmaktadır.*

**Anahtar Kelime:** Ticari Reklam, Tüketiciler, Sağlık Beyanı, Sağlık Beyanı İle Satışa Sunulan Ürünler, Tanıklı Reklamlar, Reklam Kurulu.

## GİRİŞ

Günümüzde markalar gerek internet gerek televizyon üzerinden yayımladıkları reklamlar ile geniş kitlelere ulaşabilmekte ve etki edebilmektedir. Gelişen teknolojiyle birlikte sosyal medya üzerinden de markaların sosyal medyada bilinirliği ve etkisi yüksek olan kişiler aracılığıyla reklam yapmalarına sıklıkla rastlanmaktadır. Bu doğrultuda özellikle sosyal medya kanalları üzerinde birtakım ürünlerin hastalıklara etki ettiği, zayıflamaya, sigarayı bırakmaya yardımcı olduğu, insan sağlığını olumlu yönde etkilediği gibi ifadelerle tanıtımının yapılmasına sıklıkla rastlanmaktadır. Bahsi geçen ifadelerle satışa sunulan ürünler, kimi zaman insan sağlığına yarar sağlamasının aksine zarar veren hatta ölümcül olabilecek sonuçlara yol açabilmektedir. Reklamlarda bahsi geçen yönde yer alan tüm bu ifadeler, 07.06.2013 tarihli ve 28670 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sağlık Beyanı ile Satışa Sunulan Ürünlerin Sağlık Beyanları Hakkında Yönetmelik (“Yönetmelik”)” kapsamında değerlendirmeye tabi olup, sağlık beyanı olarak nitelendirilen tüm ifadelerin Yönetmelik kapsamına uygun bir biçimde kullanılması gerekmektedir.

## 1. Sağlık Beyanı

Yönetmelik’in 4. maddesinde (i) sağlık beyanı: “İnsan sağlığına doğrudan veya dolaylı olarak faydalı olduğunu yahut hastalıklara veya belirtilerine karşı etkili olduğunu, koruduğunu, tedavi ettiğini belirten, ileri süren veya ima eden tüm ifadeler”, (ii) sağlık beyanı ile satışa sunular ürünler ise “tanıtımında sağlık beyanı kullanılan ürünler” olarak tanımlanmıştır. Sağlık beyanı tanımı incelendiğinde içeriğinin oldukça kapsamlı olduğu açık bir biçimde görülecektir. Sağlık beyanı ve sağlık beyanı ile satışa sunulan ürünlere ilişkin Yönetmelik’te yer alan tanımların yanı sıra sağlık beyanı ile yapılacak tanıtımlarda hangi hususların “tanıtım” faaliyeti kapsamına dahil olduğu da önem arz etmektedir. Nitekim Yönetmelik’in 4. maddesinde bahsi geçen tanımların yanı sıra “tanıtım” faaliyetlerinin de tanımına yer verilmiştir. Bahsi geçen madde uyarınca tanıtım: “ürünlerin özelliklerine ilişkin; ürün ambalajı üzerinde yer alan bilgiler, tanıtım elemanlarının aktiviteleri, kitap ve dergilere verilecek ilânlar, doğrudan postalama, televizyon, her türlü yazılı basın, gazete, internet, radyo, sinema, telefon gibi mecralar ve diğer tüm medya araçları yoluyla yapılacak duyurular, reklamlar, ilânlar, bilimsel veya eğitsel faaliyetler ve benzeri etkinlikler ile yapılacak tüm faaliyetleri” kapsamaktadır. Öte yandan, ürünlerin tanıtımlarının yayımlanmasını sağlayan tüm gerçek veya tüzel kişiler de Yönetmelik kapsamında “tanıtımcı” sıfatı ile sorumlu tutulmaktadırlar.

## 2. Tanıtımlarda Sağlık Beyanı Kullanılabilmesinin Temel İlke ve Esasları

Yönetmelik'in 5. maddesi uyarınca ürünlerin tanıtımlarında sağlık beyanı kullanılması bir takım ilke ve esaslara bağlanmıştır. Bahsi geçen madde uyarınca ürünlere ilişkin tanıtımlarda sağlık beyanı kullanılabilmesi ve bu beyanlara dayanılarak piyasaya arzı için öncelikle Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu ("Kurum")'na başvuruda bulunularak izin alınması gerekmektedir. Kurum tarafından kendi internet sitesinde sağlık beyanlarına ilişkin alınacak izinler hakkında "Sağlık Beyanı ile Satışa Sunulan Ürünlerin Sağlık Beyanlarına İzin Verilmesi Hakkında Başvuru Kılavuzu ("Kılavuz")"ı yayımlanmış olup bu hususa ilişkin detaylı açıklamalara devam edem başlıklarda yer verilecektir.

Sağlık beyanı ile ürünlerin tanıtımının yapılabilmesi ve buna dayanarak piyasa arzı için Kurum'dan izin alınmasının yanı sıra Yönetmelik'in 5. maddesinde belirtilen diğer ilke ve esaslara uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ürünlerde kullanılacak sağlık beyanlarında,

- Klinik çalışmalar ile ispatlanmış ifadelere yer verilmeli;
- Gereksiz kullanım ve beklenmeyen riskli durumlara neden olabilecek yanıltıcı, abartılmış veya doğruluğu kanıtlanmamış bilgiler içeren sağlık beyanları kullanılmamalı;
- Kurum'dan izin alınan sağlık beyanı haricinde Kurum'dan izin almaksızın başka bir sağlık beyanı kullanılmamalı;
- Tanıklığına başvuru alan kişinin tecrübesine dayanan hiçbir teşekkür, övgü, tavsiye veya onay ifadesine yer verilmemeli veyahut buna yol açacak imada bulunulmamalı;
- Tanıtımlarda Sağlık Bakanlığı veya Kurum'un adı veya logosu kullanılmamalı;
- Tanıtımlar açık bir biçimde tanıtım olduğu belirtilerek yapılmalı;
- Sağlık meslek mensuplarının tavsiyelerine atıfta bulunulmamalı;
- Sağlık meslek örgütleri ile sağlıkla ilişkili hayır kurumlarının tavsiyeleri veya bu ör-

gütler ve kurumlar tarafından verilen desteklere yer verilmemeli;

- Tanıtımı yapılan ürünün kullanılmaması durumunda sağlığın olumsuz etkilenebileceğini ileri süren beyanlara yer verilmemelidir.

Bahsi geçen hususlara aykırı sağlık beyanlarının kullanımı söz konusu olur ise Yönetmelik kapsamında yaptırım uygulanması gündeme gelebilecektir.

Kurum, internet siteleri üzerinden sağlık beyanı ile satışa sunulan ürünlere ilişkin olarak izin alınıp alınmadığını tespit etme yetkisine sahiptir. Yapılan incelemeler neticesinde internet veya başkaca herhangi bir elektronik ortam üzerinden izin almaksızın veya verilen izne aykırı olarak sağlık beyanı ile herhangi bir ürünün tanıtım veya satışının yapıldığının tespiti hâlinde Kurum'un derhâl erişimin engellenmesine karar verebilme ve bu karar uygulanmak üzere Erişim Sağlayıcıları Birliğine bildirilme yetkisi bulunmaktadır.

Kozmetik ürünlerin sağlık beyanı ile tanıtımı Yönetmelik'te özel olarak düzenlenmiştir. Yönetmelik'in 7. maddesi uyarınca kozmetik ürünlerin tanıtımlarında, herhangi bir hastalığı tedavi etmek veya önlemek, tedavisine yardımcı olmak, teşhis etmek veya bir fizyolojik fonksiyonu düzeltmek, düzenlemek veya değiştirmeye ilişkin ibareler veya imalara; farmakolojik, immünolojik veya metabolik etkilerin sonucunda, fizyolojik fonksiyonları yenilediğini, düzelttiğini veya değiştirdiğini iddia eden veya ima eden ibarelere ve beşeri tıbbi ürün etkisine atıfta bulunan beyanların kullanımına izin verilmemektedir.

## 3. Kurum İzni

Makalenin ikinci alt başlığı altında belirtildiği üzere, sağlık beyanına ilişkin değerlendirmeler Kurum tarafından Yönetmelik'in 8. ve 9. maddesi ile kendisi tarafından yayımlanan Kılavuz'a uygun bir biçimde gerçekleştirilmektedir. Sağlık beyanı ile ürün tanıtımı ve piyasa arzını gerçekleştirmek isteyen ürün sahiplerinin ürünün

1 Sağlık Beyanı ile Satışa Sunulan Ürünlerin Sağlık Beyanlarına İzin Verilmesi Hakkında Başvuru Kılavuzu: <https://titck.gov.tr/storage/legislation/a4c2cab742820.pdf>/ Erişim Tarihi: 22 Nisan 2020



tanıtımında kullanılacak sağlık beyanına ilişkin bir beyanname ile ürünün iddia edilen sağlık beyanını kanıtlayan ve 13/4/2013 tarihli ve 28617 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İlaç ve Biyolojik Ürünlerin Klinik Araştırmaları Hakkında Yönetmelik’e uygun olarak yapılmış klinik çalışmaların bir örneği, klinik çalışmanın yurt dışında yapılmış olması hâlinde klinik çalışmanın Türkçe tercümesi ve klinik araştırmanın onaylanmış merkezlerde yapıldığını gösterir belgeler ile ürüne ilişkin alınması gereken bir izin veya hut bildirim yapılması gerekiyorsa buna ilişkin belgeleri Kurum’a ibraz etmesi gerekmektedir. Kılavuz’un 5. maddesi uyarınca Kurum, gerekli görmesi durumunda ürün bileşiminde bulunan etken maddelere ve/veya varsa besin öğelerine ait spesifikasyon belgelerini, analiz raporlarını ve kimyasal, farmasötik ve biyolojik dokümanlarını, tüm analitik test prosedürlerini ve ürünün kullanım güvenliği ile ilgili ek bilgileri de talep edebilecektir. Sağlık beyanıyla ilgili Kurum’a yapılacak başvurulardan eğer ki ürün sahibi ve tanıtımcı farklı kişiler ise Kurum’a karşı müştereken sorumlu olacaklardır. Kılavuz’un 6. maddesi uyarınca Kurum tarafından sağlık beyanına ilişkin yapılan başvurular ilk olarak ön incelemeye tabi tutulmaktadır. Ön inceleme aşamasında, ürün dosyasındaki bilgi ve belgeler incelenmekte, mevcut bilgi ve belgelerin eksik veya yanlış hazırlanmış olması durumunda eksiklik ve/veya yanlışlık belirtilerek resmî yazı ile başvuru sahibine iletilip başvuru sahibinden 30 (otuz) gün içinde eksiklik ve/veya yanlışlığı düzelterek Kurum’a resmî yazı ile bu durumu bildirmesi talep edilmektedir. Kılavuz’un 6. maddesinin (e) bendi uyarınca, Kurum tarafından başvuru sağlık beyanına ilişkin izin verilmesi hâlinde, kullanılacak sağlık beyanı metni ve mecralar da ayrıca belirlenmektedir. Bu doğrultuda sağlık beyanı ancak Kurum tarafından izin verilen metin formatında ve mecralarda kullanılabilir.

#### **4. Kurum Tarafından Mevzuata Aykırı Olduğu Tespit Edilen Sağlık Beyanları**

Kurum’un internet sitesinin duyurular<sup>2</sup> bölümünde mevzuata aykırı sağlık beyanlarına ilişkin gerek görsel gerekse yazılı mecrada

karşılaşılan ihlâller sebebiyle bir duyuru metni kamuoyunun dikkatine sunulmuştur. Nitekim tüketicileri yanıltan, seçim eğilimlerini olumsuz derecede etkileyen ve gerçeğe aykırı olarak özellikle takviye edici gıdalar, bitkisel ürünler özelinde gerçekleşen ihlâller, Reklam Kurulu (“Kurul”)’nun da dikkatini çekmiş ve bu doğrultuda ihlâle ilişkin Kurul tarafından da pek çok farklı mecrada (sosyal medya, televizyon vb.) yayımlanan reklamlara ilişkin birtakım yaptırımlar uygulanmasına karar verilmiştir. Kurum’un internet sitesinde yayımlanan kamuoyu duyurusunda yer alan ürünlerin tanıtımında kullanılması uygun olmayan ve bu sebeple mevzuata aykırı olan sağlık beyanlarından birkaç örnek aşağıda yer almaktadır:

- Kansere karşı koruyucu, kanseri baskılayıcı ve tedavi edici özellikleri olduğu görülmüştür.
- Siğillerinize son veren kesin çözüm.
- Diyabet (şeker) kan şekerini düzenlemeye yardımcı olur. Günlük şeker ihtiyacını dengeler.
- Güçlü ve hızlı yağ yakar.
- Hızlı ve güvenli zayıflama sağlar.
- 1 ay içerisinde 12 kiloya yakın zayıflamanızı sağlar.
- %85 oranında akciğerlerinizi sigaradan temizler.
- Solunum yolu ve akciğerdeki toksin ve ağır metalleri atmaya yardımcı olur.
- Kısırlık tedavisine yardımcı olur.

Kurum tarafından yayımlanan kamuoyu duyurusunda yer alan mevzuata aykırı sağlık beyanları incelendiğinde, genel olarak bu beyanların, tüketiciyi bahsi geçen ürünleri kullandıklarında sağlıklarında olumlu bir değişim yaratacağı, sağlıklarını koruyacağı veyahut zayıflamalarına büyük oranda etki edeceği yönünde gerçeklikten uzak, yanıltıcı ifadeleri içerdiği açık bir biçimde görülecektir. Nitekim son zamanlarda gerek sosyal medya üzerinden gerekse televizyon kanalları vasıtasıyla özellikle bitkisel ürünlere ilişkin yapılan reklamlarda bahsi geçen ürünlerin kullanımıyla tüketiciler nezdinde gerçeğe aykırı olarak mucizevi sonuçlar elde edileceği yönünde izlenim yaratabilecek ifadelere yer verilmektedir. Örneğin, tedavi-

2 Kurum Sağlık Beyanı Duyurusu <https://titck.gov.tr/storage/announcement/621db46b18572.pdf>/ Erişim tarihi: 22 Nisan 2020

de etkinliği ve güvenilirliği kanıtlanmamış olan ancak buna rağmen doğal ve zararsız olduğu iddia edilerek reklamları yapılan zayıflamaya yönelik bitkisel ürünler sebebiyle bu ürünleri kullanan kişilerde pek çok sağlık sorunu baş göstermiş ve bahsi geçen bitkisel ilaçlar bazı kişilerin de ölümüne yol açmıştır. Buradan da açık olarak anlaşılacağı üzere, sağlık beyanlarının Kurum izin ve denetimine bağlanmış olması sağlık beyanına aykırı kullanımlarda yaptırımların öngörülmesi bahsi geçen olumsuz durumların önüne geçilmesi için büyük oranda caydırıcılık uyandıracak bir mekanizmadır.

## 5. Tanıklı Reklamlar

10.01.2015 tarihli ve 29232 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Ticari Reklam ve Haksız Ticari Uygulamalar Yönetmeliği (“Ticari Reklam Yönetmeliği”)’nin 5. ve 6. maddesi uyarınca, ticari reklamların doğruluk ve dürüstlük ilkelerine uygun, aldatıcı olmayan, kamu sağlık ve düzenini bozucu nitelikte olmayacak şekilde Ticari Reklam Yönetmeliği’nde belirlenen genel ilkelere uygun olarak kurgulanması gerekmektedir.

Reklam verenler, reklam kurgularında reklamın etkisini arttırmak amacıyla zaman zaman ürünleri kullanan tüketicileri, ünlüleri ve uzman kişileri reklam kurgularına dâhil etmektedirler. Markalar tarafından reklamlar kurgulanırken tanıklığına başvuru kişi, kurum veya kuruluşun tecrübesine, bilgisine veya araştırma sonuçlarına dayanmayan ve gerçek olmayan hiçbir tanıklık ya da onay ifadesine yer verilmemeli veya atıfta bulunulmamalıdır.

Sağlık beyanı kullanılan tanıklı reklamlarda dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar bulunmaktadır. Ticari Reklam Yönetmeliği’nin 16. maddesi uyarınca, reklamlarda doktor, diş hekimi, veteriner hekim ve eczacılar ile sağlık kuruluşlarının bir mal veya hizmete yönelik sağlık beyanında bulunduğu ilişkin ya da bu izlenimi uyandıran herhangi bir görüntü, beyan veya atfa yer verilmemelidir. Bu kapsamda reklamlarda doktor, diş hekimi, eczacı gibi

meslek mensuplarının sağlık beyanı olarak değerlendirilebilecek ifadelerine dayalı olarak tanıklıklarına başvurulması mümkün olmayacaktır. Örneğin, doktor, diş hekimi, eczacı mesleklerine mensup olan kişilerin birtakım ürünlerin insan sağlığına faydalı olduğuna ilişkin reklamlarda kullanılan beyanları, Yönetmelik’in 16. maddesinde yer alan düzenlemeye aykırı bir sağlık beyanı olarak değerlendirilmesi gündeme gelebilecektir. Öte yandan, ticari reklamlarda sağlık beyanı kullanılacaksa dahi öncelikle bu ifadelere ilişkin Kurum’dan izin alınması gerekmektedir.

## 6. Sağlık Beyanına İlişkin Kurul Kararları

Kurul gerek televizyon gerekse internet ortamı üzerinden tüketicilere yönelik yapılan reklamları titizlikle değerlendirmekte ve bu reklamlardaki ihlâllere yönelik idari para cezası, reklam durdurma cezası gibi yaptırımların uygulanmasına karar verebilmektedir. Kurul tarafından sağlık beyanları içerir reklamlar özelinde yapılan incelemelerde gıda takviyesi ürünleri, bitkisel ürünler, zayıflamaya yönelik ürünler ön plana çıkmaktadır. Kurul’un 14.01.2020 tarihli ve 292 sayılı toplantısında verdiği bir kararında<sup>3</sup> “ (...) *endikasyon belirten ve bilimsel olarak ispata muhtaç ifadeler kullanılarak mevzuatta izin verilen sağlık beyanlarının dışına çıkan tüketicileri yanıltıcı sağlık beyanlarına yer verildiği, böylelikle söz konusu ürünlerin insan fizyolojisine ve/veya metabolizmasına etki eden bir “tıbbi ürün” gibi tanıtıldığı, ayrıca şayet anılan ürünler söz konusu reklamlarda belirtilen iddiaları kanıtlayabilir nitelikte ise, bu durumda “gıda takviyesi” kapsamında değil, “beşeri tıbbi ürün” veya “ilaç” kapsamında ruhsatlandırılması gerektiği, “beşeri tıbbi ürün” veya “ilaç” kapsamında değerlendirilen ürünlerin reklamının yapılmasının ise mevzuat gereği yasak olduğu*” yönünde görüş bildirilmiş ve bahsi geçen reklam Yönetmelik’e, Ticari Reklam Yönetmeliği’ne ve diğer ilgili mevzuat düzenlemelerine aykırı bulunarak ilgili şirkete reklamlarını durdurma cezası verilmiştir. Kurul kararlarından da anlaşılacağı üzere, Yönetmelik’te yer alan düzenlemelere aykırı bir biçimde sağlık beyanlarının reklamlarda kullanılması da yaptırıma tabi tutulmaktadır.

3 14.01.2020 tarihli ve 292 sayılı Reklam Kurulu Kararı:

[https://ticaret.gov.tr/data/5d1c9edd13b87615344cd4c8/292\\_RK\\_Basin\\_Bulteni.docx](https://ticaret.gov.tr/data/5d1c9edd13b87615344cd4c8/292_RK_Basin_Bulteni.docx) Erişim tarihi: 25 Nisan 2020

## 7. Sağlık Beyanına Aykırı Kullanımlara İlişkin Yaptırımlar

Gerek Kurum gerekse de Kurul tarafından hem Yönetmelik hem de Ticari Reklam Yönetmeliği'ne aykırı bir biçimde kullanılan sağlık beyanları birtakım yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Kurum, sağlık beyanı içeren tanıtım veya tanıtım malzemesini izinli olup olmadığı veya sağlık beyanlarının verilen izin çerçevesinde yapılıp yapılmadığını re'sen veya şikâyet üzerine denetleme yetkisine sahiptir. Yönetmelik'in 12. maddesi uyarınca, denetim veya incelemeler sonucunda, mevzuat hükümlerine aykırı olacak şekilde sağlık beyanı ile herhangi bir ürünün satışını, pazarlamasını veya reklamını yapanlar hakkında 1262 sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu ("1262 sayılı Kanun")'nun 19. maddesinin birinci fıkrası uygulanmasına karar verilebilmektedir.<sup>4</sup> İlâveten Kurum, Yönetmelik hükümlerinden herhangi birine aykırı davranıldığını tespit ettiği takdirde reklama ilişkin düzeltme, tanıtımı ve piyasaya arzı durdurma veya toplatma kararı da verilebilir. Toplatılan ürünlerin imha edilmesine karar verilmesi hâlinde, bu işlemler üretici tarafından yapılabileceği gibi, masraflar üreticiye ait olmak üzere Kurum tarafından da gerçekleştirilebilir. Eğer ki tanıtım ve satışlar internet veya başkaca herhangi bir elektronik ortam üzerinden yapılması hâlinde 1262 sayılı Kanun ile 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun hükümleri gereğince işlem yapılmaktadır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sağlık beyanlarının mevzuata aykırı bir biçimde kullanıldığı Kurum tarafından tespiti hâlinde ciddi yaptırımlar uygulanmaktadır.

4 1262 sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu Madde 19

*Ruhsatsız olarak müstahzar imal edenler veya bu şekilde imal edilen müstahzarları bilerek satan, satışa arz eden veya sattıranlar, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu müstahzarların kendilerine atfedilen tedavi vasıflarını haiz olmadığı veya bu vasıfları azaltacak veya kaybedecek şekilde veya saf olmayan maddelerden imal edildiği anlaşıldığı takdirde ceza üçte bir oranında artırılır. Müstahzar olmamakla beraber hastalıkları teşhis veya tedavi ettiği beyanı ile herhangi bir ürünün satışını, pazarlamasını veya reklamını yapanlar bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayrıca bunların tanıtım veya satışlarının internet veya başkaca herhangi bir elektronik ortam üzerinden yapılması hâlinde 18 inci maddenin üçüncü fıkrası uygulanır.*

1262 sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanunu Madde 18 fıkra 3, 4, ve 5

*Tanıtım veya satışların internet üzerinden yapılması hâlinde, Bakanlık tarafından derhâl erişimin engellenmesine karar verilir ve bu karar uygulanmak üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna bildirilir.*

*Yetkili merciden izin almaksızın veya verilen izne aykırı olarak sağlık beyanı ile ürün tanıtım ve satışını yapanlar hakkında yirmi bin Türk Lirasından üç yüz bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir.*

*Faillerin tekrarı hâlinde verilecek idari para cezası, daha önce verilen cezanın iki katı olarak uygulanır.*

## SONUÇ

Günümüzde reklamlar yoluyla tüketicinin tüketim eğilimleri yönlendirilebilmekte ve gerek televizyon gerek internet üzerinden yapılan tanıtımlar ile markaların erişim alanları oldukça genişletilmektedir. Reklamlarda kullanılan insan sağlığına doğrudan veya dolaylı olarak faydalı olduğunu yahut hastalıklara veya belirtilerine karşı etkili olduğunu, koruduğunu, tedavi ettiğini belirten, ileri süren veya ima eden tüm ifadeler sağlık beyanı olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda ürünlerin tanıtımlarında sağlık beyanlarına yer verilecek ise mutlak surette Kurum'dan izin alınmalı ve alınan izin çerçevesine uygun bir biçimde tanıtım faaliyetleri yürütülmelidir. Eğer ki sağlık beyanları bir tanık ifadesine dayandırılacak ise bu noktada da Ticari Reklam Yönetmeliği'nin tanıklı reklamlara ilişkin düzenlemesi göz önünde bulundurulmalıdır. Kurum'dan izin alınmaksızın kullanılan, etkinliği kanıtlanmamış, insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen, tüketicileri yanıltan sağlık beyanları içeren tanıtımlar Kurum tarafından tespit edildiği takdirde tanıtımın yer aldığı internet sitesine erişimin engellenmesi, tanıtımın durdurulması, ürünlerin toplatılması gibi pek çok yaptırım öngörülmüştür. Bu kapsamda bahsi geçen yaptırımlarla karşılaşmamak adına sağlık beyanı ile tanıtım ve piyasaya arzı gerçekleştirilmesi planlanan ürünler için Kurum'dan izin alınması en doğru yöntem olacaktır.



# GERİ KAZANIM KATILIM PAYI VE YANSITILAN PAY BEDELLERİNİN KDV BOYUTU

Ömer EMEN  
Kıdemli Vergi Müdürü

Özge ERGÜL  
Kıdemli Vergi Asistanı

## ÖZET

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 31/12/2019 tarihli ve 30995 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik’in uygulanmasına ilişkin olarak yine aynı Bakanlık tarafından 7/2/2020 tarihli “Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar” yayımlanmış bulunmaktadır.

Bu kapsamda bugüne kadar yayımlanmış olan tebliğ, yönetmelik ve usul esaslar ile ilgili açıklamalar tarafımızca değerlendirilmiş olup, müşterilere yansıtılan geri kazanım katılım payının KDV matrahına dahil olup olmadığı ve KDV matrahına dahil olması durumunda ise faturada gösterilip gösterilmeyeceği ile KDV’sinin hangi orana tabi olacağı konularına dair değerlendirmelerimiz bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Geri Kazanım Katılım Payı, Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi, Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik, Katma Değer Vergisi, Çevre Kanunu.

## GİRİŞ

2872 sayılı Çevre Kanunu’nun 1. maddesinde, “Bu Kanunun amacı, bütün canlıların ortak varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamaktır.” denilerek mezkur Kanun’un yasalaşmasının, küreselleşen dünya düzeninde çevresel değerleri ve ekolojik dengeyi korumak, çevreyi iyileştirmek ve geliştirmek, çevre kirliliğini önlemek ve gelecek nesillerin ihtiyaç duyacakları kaynakların varlığını sağlamak ile doğrudan ilgili olduğu açıkça belirtilmiştir.

Geri Kazanım Katılım Payı (“GEKAP”) ile çevreyi kirleten işletmelere mali bir yükümlülük getirilerek çevre kirliliğinin azaltılması ve çevreye daha az zarar veren ürünlerin kullanımını teşvik edilmektedir.

GEKAP hakkında yapılan son düzenle-

meler, işletmelerin, GEKAP beyanları, payın nasıl tespit edileceği, faturalarda yer alan unsurlar içerisine dahil olup olmayacağı, gider yazılıp yazılamayacağı hakkında birçok soruya cevap arama telaşı içerisine girmelerine sebep olmuştur.

İmalat sektöründe kullanımı fazlaca yaygın olan lastik, akümülatör, pil, madeni yağ, bitkisel yağ, elektrikli ve elektronik eşya, ilaç, plastik ambalaj, metal ambalaj, cam ambalaj, ahşap ambalajların ne şekilde payın hesaplanmasına tabi olacakları ve kapsamlarının belirlenmesi gerekmektedir.

En son düzenlemeye göre, Çevre Kanunu’nun ek 11’inci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermiş olduğu yetkiye dayanılarak, beyan dönemleri, 2020 yılında altı aylık; takip eden yıllar için ise üç aylık olarak kararlaştırılmıştır.

## 1. Geri Kazanım Katılım Payı

GEKAP, Çevre Kanunu ek-1 sayılı listede yer alan ürünlerin piyasaya sürülmesinde işletmelere ek bir mali yük getiren uygulamadır ve Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin



Yönetmelik'te yer alan ürünlerin piyasaya arzında ürün cinsine bağlı olarak belirlenen ücreti tarif etmektedir.

25 Ocak 2020 tarihli ve 31019 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2063 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ilan edilen birim (kg, adet) başına uygulanacak geri kazanım katılım payı tutarları üzerinden hesaplanacak paylar, Çevre Kanunu ek-1 sayılı listede yer alan ürünlerin piyasaya arzını gerçekleştiren/ithalatçılar tarafından ilgili beyan dönemlerinde beyan edilip ödenecektir.

## **2. Geri Kazanım Katılım Payı ile İlgili Yayımlanmış Bulunan Mevzuat**

Konu ile ilgili olarak bugüne kadar yayımlanmış bulunan mevzuat, sırasıyla aşağıdaki gibidir:

1 Sıra No.lu "Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi Genel Tebliği", 04 Nisan 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, bu Tebliğ ile 2872 sayılı Çevre Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlerden plastik poşetler için ödenecek geri kazanım katılım payının beyanı ve tahsiline ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

31 Aralık 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmelik" ile 2872 sayılı Çevre Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan ürünlerden plastik poşet hariç diğer kalemlerden (lastik, akümülatör, pil, madeni yağ, bitkisel yağ, elektrikli ve elektronik eşya, ilaç, plastik ambalaj, metal ambalaj, cam ambalaj, ahşap ambalaj) geri kazanım katılım payı (GEKAP) alınmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

25 Ocak 2020 tarihli 31019 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2063 sayılı Karar ile 2020 yılında uygulanacak GEKAP tutarları belirlenmiştir.

1 Sıra No.lu Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:2) 05 Şubat

2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ ile GEKAP beyannamesinin, plastik poşetin satışının yapıldığı ve diğer ürünler için piyasaya sürüldüğü/ithal edildiği beyan dönemini takip eden ayın son günü (Ocak ayı dönemine ilişkin 2/3/2020 tarihinde gönderilecektir) saat 23.59'a kadar yetkili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğin uygulanmasına ilişkin olarak 7 Şubat 2020 tarihli "Geri Kazanım Katılım Payına İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar" Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanmıştır.

22 Mart 2020 tarihli 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 3 Sıra No.lu Tebliğ ile birlikte beyan dönemleri yeniden düzenlenmiştir.

## **3. Geri Kazanım Katılım Payı Beyan Dönemleri (Yeni Uygulama Öncesi ve Yeni Uygulama Sonrası)**

22 Mart 2020 tarihli 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 3 Sıra No.lu Tebliğ ile birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından GEKAP'a ilişkin beyan dönemleri, 2020 yılında altı aylık; takip eden yıllar için üç aylık olarak kararlaştırılmıştır.

Ocak/2020 ve Şubat/2020 dönemleri için beyanname vermiş olanların ise 2020 yılının ilk altı aylık dönemi için verecekleri beyannamelelere daha önce beyanname verdikleri dönemlere ilişkin bilgileri dâhil etmeyeceklerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından, yeni uygulama öncesi ve sonrasında beyan dönemlerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

YENİ UYGULAMA ÖNCESİNDE		YENİ UYGULAMA SONRASINDA	
Gelir Vergisi Mükellefleri	Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri	
3 er Aylık Dönemler	Aylık Dönemler	2020 Yılı İçin 6 şar Aylık Dönemler	2021 ve Sonrasında 3 er Aylık Dönemler
Ocak-Şubat-Mart/2020	Ocak	Ocak-Şubat-Mart- Nisan-Mayıs-Haziran /2020	Ocak-Şubat-Mart/2021
	Şubat		
	Mart		
Nisan-Mayıs-Haziran/2020	Nisan		Nisan-Mayıs-Haziran/2021
	Mayıs		
	Haziran		
Temmuz-Ağustos-Eylül/2020	Temmuz	Temmuz-Ağustos- Eylül-Ekim-Kasım- Aralık/2020	Temmuz-Ağustos-Eylül/2021
	Ağustos		
	Eylül		
Ekim-Kasım-Aralık/2020	Ekim		Ekim-Kasım-Aralık/2021
	Kasım		
	Aralık		

**Tablo 1. GEKAP Eski ve Yeni Beyan Dönemleri'**

Geri kazanım katılım payı beyanının, plastik poşetin satışının yapıldığı ve diğer ürünler için piyasaya sürüldüğü/ithal edildiği beyan dönemini takip eden ayın son günü saat 23.59'a kadar yetkili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilmesi gerektiği ilgili Tebliğ'de belirtilmiştir.

Böylece uygulamanın hayata geçirilmesinde yaşanan karışıklıkların giderilmesi adına sürecin geniş bir zaman dilimine yayılarak uygulamanın anlaşılmasına olanak sağlandığı görülmektedir. İşletmeler uzun zaman diliminde katılım payının beyanında sürece daha kolay adapte olacaklardır.

#### **4. Geri Kazanım Katılım Payı Bedeli Yansıtılırken Malın Satış Bedeline Dahil Edilmesi ve Faturada Ayrıca Gösterilmesi Durumlarında KDV Boyutu**

GEKAP ile ilgili yapılan mevcut yasal düzenlemelerde, satış faturalarında GEKAP bedellerinin malın bedeline dahil edilmesi veya fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi konusu ile ilgili olarak herhangi bir belirleme bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu ("KV-DK")'nın "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı 24'üncü maddesinin a ve b bentlerinde:

*"a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,*

*b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,"*ın KDV matrahına dahil olan unsurlar arasında yer aldıkları belirtilmiştir.

Mezkur Kanun hükmüne göre, genel kural olarak vergi, resim, harç, pay gibi unsurların KDV matrahlarına dahil edilmesi gerekmekte olup idare tarafından yapılacak özel bir düzenleme ile bu vergi, resim, harç, pay gibi unsurların KDV matrahının dışında bırakılması mümkün bulunmaktadır.

Örneğin, idare tarafından yayımlanan "Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği Taslağı"nın C bölümünde yer verilen Örnek-1 ve Örnek-2 çözümlerinde, konaklama hizmeti ile iştigal eden otel işleticisi tara-

1 [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/VergiUsul\\_Kanunu/Beyan\\_donemleri\\_tablosu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/VergiUsul_Kanunu/Beyan_donemleri_tablosu.pdf)

findan düzenlenen faturada, müşteriden tahsil edilecek olan konaklama vergisi bedelinin fatura üzerinde konaklama hizmet bedelinden ayrı bir satırda “Hesaplanan Konaklama Vergisi Tutarı” açıklaması ile yer verildiği, ancak bedelin KDV hesaplamasına dahil edilmemesi gerektiği belirtilmektedir.

Bahsi geçen Tebliğ Taslağı bu bağlamda, konaklama vergisi bedelini yukarıda yer verdiği-miz KDVK'nın 24. maddesinde yer alan “vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar” arasında değerlendirmemiş ve KDV matrahına da dahil etmemiştir.

GEKAP tutarlarının ürün fiyatlarının artırılmak suretiyle müşteriye yansıtılması durumunda ürün bedelinde artış meydana geleceğinden otomatik olarak KDV matrahına dahil edilmiş olacaktır. Ancak GEKAP bedelinin ürün fiyatında değişim meydana getirilmeksizin ürüne ait faturada ayrı bir satırda gösterimi ya da GEKAP bedeline ilişkin olarak ayrı fatura düzenlenmesi durumunda KDVK'nın 24. maddesi çerçevesinde GEKAP bedeli üzerinden ürünün tabi olduğu KDV oranı dikkate alınarak KDV hesaplanması uygun olacaktır. Müşteriden yalnızca GEKAP bedeli kadar tahsilat yapılacak ise, GEKAP bedelinin ürünün tabi olduğu KDV oranı dikkate alınarak iç yüzde yöntemi ile KDV tutarının belirlenmesi yararlı olacaktır.

Üzerinden geri kazanım katılım payı alınan malları piyasaya süren işletmeler, GEKAP nedeniyle ilave bir yüke katlanacağından, kâr marjlarının olumsuz etkilenmemesi ve belirlenen kârlılık hedeflerinin sağlanabilmesi için bu ilave yükü alıcıya yansıtma yoluna gidebileceklerdir. Böyle bir durumda işletmeler GEKAP bedeli kadar ürün fiyatında artışa gidecek ve ürün bedeli arttığından dolayı artan bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir. Yani GEKAP nedeniyle fiyatı artan ürünlerde bu sefer de GEKAP bedelinin KDV matrahına dahil edilmesi gerektiğinden bir de KDV tutarı kadar ilave artış söz konusu olacaktır. Bu sebeple Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği Taslağı'ndaki örneklerde yer alan konaklama vergisinin KDV matrahı dışında bırakılması gibi özel bir düzenlemenin, GEKAP uygulaması için de idare

tarafından gündeme getirilerek GEKAP bedellerinin KDV matrahına dahil olmayan bir unsur olarak nitelendirilmesinin piyasaya olumlu etki edeceğini değerlendirmekteyiz.

## SONUÇ

GEKAP, Çevre Kanunu ek-ı sayılı listede yer alan ürünlerin piyasaya sürülmesinde işletmelere ek bir mali yük getiren uygulamadır. İlgili mevzuat hükümleri ve özellikle KDVK maddede 24 gereğince payların KDV matrahına dahil olan unsurlar içerisinde sayılması nedeniyle GEKAP'ın, KDV matrahına dahil olan bir unsur olmakla birlikte, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah olarak nitelendirilmesi vergisel açıdan uygun bir yol olarak görülmektedir.

GEKAP bedellerinin faturada gösterimi ve üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda mevzuatta herhangi bir düzenleme olmaması dolayısıyla işletmelerin GEKAP bedellerini yansıtılmalarındaki KDV uygulamaları farklılık arz edebilecektir. Hatta her ne kadar pay beyanı henüz gerçekleştirilmemiş olsa da GEKAP bedellerinin faturalarda yer verilmek suretiyle müşterilere yansıtıldığı, bazı faturalarda GEKAP bedeli üzerinden KDV hesaplandığı, bazı faturalarda ise hesaplanmadığı görülmekte olup belirtmiş olduğumuz uygulama farklılıklarının çoktan ortaya çıktığı görülmektedir.

Uygulama farklılıklarının önüne geçilmesi açısından GEKAP bedellerinin, KDV matrahına dahil edilip edilmeyeceği yönünde ivedi bir yasal bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Öte yandan, ilave maliyet artışı dolayısıyla ürün fiyatlarında artışa neden olan/olacak olan GEKAP bedellerinin, mevcut düzenlemeler uyarınca KDV matrahına dahil edilmesi durumunda ürün fiyatlarındaki artışın yükselmesi gündeme geleceğinden idare tarafından yapılacak olan yasal düzenlemenin GEKAP bedellerinin KDV matrahına dahil olmayacağı yönünde yapılmasının, ürün fiyatlarında meydana gelen artışlar ve enflasyonla mücadele kapsamında olumlu bir adım olacağı kanaatindeyiz.

# TÜRKİYE’NİN DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI

Onur Çağdaş ÖZGÜR

Vergi Müdürü

## ÖZET

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte vergi mevzuatımıza dahil olan vergilerden olan “dijital hizmet vergisi”nin; konusu, mükellefi ve matrahı gibi bir çok açıdan yeni bir yaklaşımla ihdas edilen bir vergi olduğu görülmektedir. Sadece ülkemizde değil, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergilendirme esasları üzerinde tartışmaların devam ettiği dijital hizmet vergisinin mevzuatımızda yeni bir vergi türü olmasının yanında uygulama esasları itibarıyla de ilerleyen dönemlerde üzerinde yeni fikir ve yorumların oluşması ihtimâlinin yüksek olduğu bir alan olacağı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Hizmet, Dijital Ortam, Dijital Hizmet Sağlayıcıları, Teknoloji.

## GİRİŞ

Dijitalleşmenin geldiği nokta, kimileri için hayatın zorluklarının daha kolay aşılması anlamına gelirken kimileri için ise çözülmesi gereken yeni sorunları ifade etmektedir. Teknoloji ve dijitalleşmenin ortaya çıkardığı piyasaya bakıldığında ise, “görünmez elin” yarattığı pastanın en büyük paydaşlarının ABD ve Çin olduğu görülmektedir. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (“UNCTAD”)’nin yayımladığı birinci Dijital Ekonomi Raporu’na göre dünyanın en büyük dijital platform şirketlerinin sahip oldukları piyasa değerinin %90’ı bu iki ülkeye aittir. Bu açıdan bakıldığında dijital platformların yarattığı piyasa ekonomisinden alınan pastanın çok büyük kısmının bu iki ülkeye paylaşıldığı aşıkardır. Bu devasa şirketlerin fiili bir işyerleri dahi olmadan farklı ülkelerde verdikleri hizmetlere karşılık olarak elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi ise, dijitalleşmenin getirdiği yeni bir sorun ve güncel bir tartışma konusudur.

Dijital hizmet sağlayıcı şirketler esasen sabit bir işyeri olmadan, kendi oluşturdukları sanal ortamlar ile birlikte önemli sayıda ülkede hizmet ağı oluşturarak büyük hacimlerde hasılat rakamlarına ulaşabilmektedirler. Fiziki olarak herhangi bir işyerine sahip olmadan kı-

talararası “sanal” bir hizmet ağı oluşturan bu şirketlerin hangi esaslara göre vergilendirilmesi gerektiği üzerinde tartışmalar devam etmektedir. ABD merkezli bir teknoloji şirketinin Singapur’da bulunan serverları sayesinde verdiği dijital hizmet ile Azerbaycan’dan gelir elde etmesi durumunda vergilendirmenin ne şekilde olması gerektiği üzerinde farklı yorumlar ve fikir ayrılıkları bulunmaktadır. Bu konu üzerinde gerçekleştirilen uluslararası çalışmalar neticesinde herhangi bir konsensüs sağlanamaması, tartışmaların devam etmesine sebep olmuştur. OECD’nin gerçekleştirdiği çalışmalar neticesinde dijital hizmet vergisinin hangi yöntemle uygulanacağı yönünde nihai bir sonuç oluşmamış, tavsiye niteliğinde bazı kararlar alınmıştır. Tam da bu noktada, bazı dünya ülkeleri de dijital hizmet vergisi konusunda, ortak bir vergileme esasının oluşturulmasını daha fazla bekleme kararı alarak, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi uygulamasına başlamışlardır. Dijital hizmet vergisi (“DHV”) Fransa’da 2019 Ocak ayı itibarıyla yürürlüğe girmiş, İtalya 2020 yılında yürürlüğe girmek üzere bir kanun taslağı hazırlamış olup İngiltere, Avusturya, Çekya ve Polonya ise bu konu üzerinde çalışmalarına devam etmektedir.

Türkiye de gerek vergi tabanını genişletmek gerekse vergi kaybının olduğu görülen dijital mecralardan elde edilen gelirin vergilendirilmesini sağlamak adına 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı



Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("7194 Sayılı Kanun") ile birlikte dijital hizmet vergisini ihdas ederek DHV'ni uygulayan ülkeler arasına katılmıştır. Çalışmamızda ülkemizdeki DHV uygulamasının esasları irdelenecek, önümüzdeki dönemde vergi uygulamasına dair değerlendirilmesi gereken hususlara yer verilecektir.

## 1. VERGİYE TABİİ HİZMETLER VE MÜKELLEFLER

DHV Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusuna yer verilmektedir. İlgili maddede yer verilmiş olunan hizmetlerden elde edilen hasılatın dijital hizmet vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hizmetler:

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil) ve bu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)

olarak Kanun'da sıralanmıştır. Bununla birlikte Kanun dijital ortamı, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam olarak tanımlamaktadır. Hizmetin Türkiye'de sunulması ise, hizmetten Türkiye'de faydalanılması, hizmetin Türkiye'de

bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi veya hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu noktada Kanun, değerlendirmeden maksadın hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması anlamına geldiğini; dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye'de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmetin Türkiye'de değerlendirilmiş sayılmayacağını hüküm altına almaktadır.

DHV'nin mükellefi dijital hizmet sağlayıcıları olup bu mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olmaları ile dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmemektedir. Bu açıdan bakıldığında, mükellefin, herhangi bir iş yeri daimi temsilcilik gibi bir gereksinim olmadan vergilendirileceği yorumu yapılması mümkündür. Ancak Kanun'un muafiyet ve istisnalarına bakıldığında, vergilendirilmenin hedefinde olan kurumların uluslararası çapta büyüklüğe ve organizasyon ağına sahip şirketler oldukları görülmektedir.<sup>2</sup>

## 2. VERGİNİN UYGULANMASI

### 2.1. Vergiden Muaf ve İstisna Olan Hizmetler Nelerdir?

DHV Kanunu'nda hangi muafiyet ve istisnaların bulunduğu dair hükümlere, Kanun'un 4. maddesinin 1 ila 5. fıkralarında yer verilmiştir. Buna göre, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde Kanun'un 1. maddesinde yer alan hizmetlere ilişkin Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk Lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatın 750 milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasından az olanlar vergiden muaf olacaklardır. Bununla birlikte, mükellefin finansal muhasebe açısı

2 "Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler" Doç. Dr. Fatih Saraçoğlu, Birkan Kahraman 2020, 376, Vergi Sorunları Dergisi



sından konsolide bir grubun üyesi olması durumunda, Kanun hükmünde yer verilen muafiyet hadlerinin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınacaktır. Finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olup olunmadığı, dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetinin bulunması hâlinde, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması durumunda ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tespit edilecektir.

Kanun’un muafiyet hadlerine bakıldığında, özellikle start-up şirketlerinin, genç girişimcilerin kurduğu dijital hizmet veren firmaların, ilk yıllarında Kanun’da yer verilen hasılat rakamlarına çıkabilmelerinin zor olduğu göz önünde bulundurulduğunda vergilendirmenin dışında tutulduğu yorumu yapılması mümkündür. Ancak Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (“Tebliğ”)’nde de örneğine yer verildiği üzere, Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olup 20 milyon Türk Lirası sınırını aşmamış olmasına rağmen ve üyesi bulunduğu konsolide grubun toplam hasılatının dünyada 750 milyon avroyu, Türkiye’de de 20 milyon Türk Lirasını aşması halinde tam mükellef şirket DHV’nden muaf olamayacaktır. Türkiye’deki tam mükellef dijital hizmet sağlayıcılarının, aynı zamanda %22’lik kurumlar vergisi ile vergilendirildiği düşünüldüğünde, bu mükelleflerin kurumlar açısından DHV’nin uygulama esaslarının gözden geçirilmesini talep etmesinin mümkün olabileceği kanaatindeyiz. Hasılatı yüksek olsa dahi kârlılık oranı düşük ve hatta zararda olan şirketler için DHV ek bir maliyet kalemi olarak değerlendirilecektir. Bu konunun istihdama olan etkisinin de göz önünde bulundurulmasında yarar gördüğümüzü ayrıca belirtmek isteriz.

DHV’nin 4. maddesinin altıncı fıkrasında ise, vergiden istisna tutulan hizmetlere yer verilmiştir. <sup>3</sup> Kanun hükmünde yer verilen istisnalarda dikkat çeken husus, Ar-Ge faaliyetleri neticesinde elde edilen bir gayri maddi hak üzerinden elde edilen hasılatın vergiden istisna tutulduğudur. Dijital hizmet veren şirketlerin, Ar-Ge faaliyetlerine devam etmeleri açısından bu istisnanın Kanun’da yer almasının önem arz ettiği kanaatindeyiz. Ayrıca ülkemiz açısından, en çok vergi beyan eden kurumların başında bankaların geldiği göz önünde bulundurulduğunda <sup>4</sup>, DHV’de bankacılık sektörüne dair istisnalara yer verilmiş olmasının yerinde bir uygulama olduğu açıktır.

## 2.2. Verginin Matrahı ve Hesaplaması

DHV Kanunu’nun 5. maddesine göre, verginin matrahı vergilendirmenin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır. Tebliğ’de de ayrıntılarına yer verildiği üzere satış, işlem veya hizmet bedeli, komisyon ücreti, abonelik bedeli, üyelik bedeli, aracılık bedeli ve benzer adlar altında alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamı matraha dahil edilmekte olup vergi matrahından herhangi bir şekilde indirim yapılamamaktadır.

Kanun’un 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, mükelleflerin vergi kapsamındaki hasılatlarının %7,5 oranında vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin beşinci fıkrasına göre, Cumhurbaşkanı, dijital hizmet vergisi oranını, hizmet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %1’e kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu oranın, birçok ülkede uygulanan yaklaşık %3’lük oranın üzerinde olması sebebiyle ilerleyen dönemlerde indirilmesi açısından tekrar değerlendirilmesinin gündeme gelebileceği düşüncesindeyiz. <sup>5</sup>

3 a) 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37. maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı ödenen hizmetler  
b) 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39. maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler  
c) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 4. maddesi kapsamındaki hizmetler

ç) 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 2. maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satış ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler  
d) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun’un 12. maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri

4 2018 Vergilendirme Dönemi Kurumlar Vergisi Türkiye Geneli İlk 100 Sıralaması  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/2018\\_KurumlarVergisi.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/2018_KurumlarVergisi.htm)

5 “Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Çözüm Yolu Olarak Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Açık-

## SONUÇ

Teknoloji ve dijital çağ adını verdiğimiz bu dönemde, kamunun adil vergilendirmeyi sağlamak, gelir adaletsizliğini önlemek ve kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için yeni vergi uygulamalarını da hayata geçirdiğini tecrübe etmekteyiz. Kamu otoriteleri arasında, dijital ekonominin ne şekilde vergiye tabi tutulması konusunda fikir ayrılıkları bulunmaktadır. Fikri mülkiyetin, yatırımların olduğu ve yönetildiği ülkeler dijital ekonominin kendi ülkelerinde vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürerken, fikri mülkiyet hakkına sahip olmasalar da talep ve piyasanın olduğu ülkeler ise oluşan ekonomik aktiviteden doğan gelirin kendi ülkelerinde vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Türkiye de DHV'nin ihdas edilmesi ile birlikte dijital piyasadan elde edilen gelirin vergilendirmesi için adım atan ülkeler arasına girmiştir. Ülkemiz açısından DHV'nin, diğer ülkelere göre görece yüksek oranda olması, hasılat üzerinden alınması sebebiyle mükellefler üzerinde yaratabilecek olası ödeme güçlüğü, istihdam ve doğrudan yabancı yatırımlar üzerindeki etkisi gibi açılardan ileriki dönemlerde analiz edilmesinin, fayda sağlayacağını değerlendirmekteyiz.

# MUKİMLİK KAVRAMININ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI VE OECD MODEL ANLAŞMALARINI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Deniz İSLİNYELİOĞLU  
Vergi Müdür Yardımcısı

Emre Can SİĞİRCİ  
Vergi Asistanı

## ÖZET

“Mukimlik” (Residence) kavramı kompleks firma yapılarının ve çalışma modellerinin ortaya çıkması ve sayılarının gün geçtikçe artmasıyla daha önemli ve tartışmalara daha açık hale gelmiştir. Günümüzde sadece firmalar için değil birçok birey için de mukimlik kavramı karmaşık durumların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bu yazımızda, sırasıyla mukimliğin tarihi, kanunlarımızdaki karşılığı, OECD düzenlemelerinde nasıl ele alındığı ve Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmaları içindeki yeri üzerinde durulmuş, olası etkilerinden ve sonuçlarından bahsedilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** OECD, Mukimlik, Mükellef, Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşması, Vergi Yükümlülüğü.

## GİRİŞ

Çifte vergilendirme konusunda en önemli kavramlardan birisi mukimlik. Aynı zamanda, birçok vergi tartışmasının temelinde yatan kavramdır. Çünkü kişinin mukimliği ne kadar belirgin ve güçlüyse devletler buna göre vergilendirme talebinde bulunabileceklerdir. Dijitalleşme ve çok uluslu işletmelerin sayısındaki artış ile sınırların sorgulandığı bir dünyada mukimlik, uzun vadede daha çok geliştirilmesi ve üzerinde durulması gereken bir kavram olacaktır. Bu tanım için OECD çeşitli sınırlar çizse de akdedilen anlaşmalarla bu kavram daha özelleştirilmiştir. Mukimliğin ne olduğu konusu Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında da vurgulanmıştır. Yol gösterici olarak ise birçok anlaşmada OECD'nin ortaya koymuş olduğu model anlaşmanın baz alındığı anlaşılmaktadır. ÇVÖA'ların mantığını anlamak için öncelikle OECD Modelinin ne olduğunu anlamak önem arz etmektedir. Bu yazımızda kavramın tanımı ile başladıktan sonra sırasıyla OECD Modelindeki mukimlik kavramının ne olduğu ve ardından bunun çeşitli ülkelerle yapılan ÇVÖA'lar için ne ifade ettiği üzerinde duracağız.

## 1. Mukimlik Kavramı

Mukimlik kavramının temelinde uluslararası yasalar çatışmasının (law of conflicts) alt konsepti olan *lex domicilii* yani ikametgâh kanunu (law of domicile) bulunmaktadır. Eskiden toplumların hareketliliğinin az olduğunu düşündüğümüzde ikametgâh kavramına ihtiyaç, daha kısıtlı olmaktadır. Fakat devletler arası dolaşım ve iletişimin gelişmesiyle ilk olarak bu kanunun önemi gerçek kişiler arası ilişkilerde ortaya çıkmıştır. Özellikle farklı ülke vatandaşlığına sahip, evlenen bireylerin eskiden tek bir ikametgâhi olduğu düşünülse de boşanma esnasında hangi ülkenin kanunlarına tabi olduğu tartışma konusu olarak kanuni itilafa yol açmıştır.<sup>1</sup>

Bugün bu durum gerçek ve tüzel kişiler için vergi yükümlülükleri açısından geçerli hale gelmiştir. Özündeki tartışma, kanuni itilaf ve birden çok yerde varlık gösteren kişilerin sahip oldukları mallar ve elde ettikleri kazançlar üzerinden tekrar ve tekrar vergilendirilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Esas sorun bu kişinin hangi ülkenin yasalarına tabi olacağı ve esas vergilendirme işleminin nerede yapabileceğidir. Bu sebeptendir ki günümüzde mukimlik kavramı için yüzlerce anlaşma yapılmıştır ve tüm ülkelerin takip ettiği model anlaşmalar hazırlanmıştır. Küresel ticari ilişkilerin hız-

1 Conflict of Laws: The Choice of Law Lex Loci Doctrine, the Beguiling Appeal of a Dead Tradition, Part One

la artmasıyla da mukimlik çok daha detaylı ve karmaşık bir noktaya doğru yol almaktadır.

OECD Model Anlaşması'nın 4'ncü maddesinde düzenlendiği gibi; mukim, gerçek ve tüzel kişilikler için basitçe "Devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, ev, yönetim merkezi ya da bunlara benzer nedenlerle bir ülkenin vergi ödeme mükellefiyeti altına giren kişilerdir."<sup>2</sup> Günümüzde bu tanımın mukimlik kavramı için çok basit ve sade olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü verginin temelinde yatan kavramlar arasında belki en önemli ve detaylandırılması gereken kavram mükellefiyettir.

Türk mevzuatındaki mukimlik kavramı, Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nın 4. maddesinde ve Çifte Vergilendirme Önleme Anlaşmalarında ("ÇVÖA") netleşmektedir. GVK'ya göre ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içerisinde 6 aydan fazla Türkiye'de süreklilik arz edecek biçimde oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Dolayısıyla bu hükümlerle mukimliğin ne olduğuna işaret edilmiş olduğu söylenebilir. Vergi Usul Kanunu'na göre mükellef kısaca "Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu görevi düşen gerçek veya tüzel kişidir." Kurumlar Vergisi Kanunu ise mükellefiyeti ikiye ayırmıştır: tam mükellefiyet<sup>3</sup> ve dar mükellefiyet<sup>4</sup>. Buna ek olarak mukim kişinin vergilendirilmesine dair açıklamalar ve mukimlik belgesinin<sup>5</sup> ne olduğu, 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

## 2. OECD Model Anlaşması Kapsamında Mukimlik

OECD Model Anlaşması'nın mukimliği açıklayan 4. maddesi aşağıdaki gibidir;

**1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet ve herhangi bir**

**politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, bu Devletin mevzuatı gereğince ikametgâh, mukimlik, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergiye tabi olan kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya orada bulunan servet nedeniyle o Devlette vergiye tabi olan herhangi bir kişiyi kapsamaz.**

**2. 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:**

- Bu kişi, yalnızca daimî olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir; eğer bu kişinin her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin mukimi olarak kabul edilecektir;**
- Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir evi yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;**
- Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir evi varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;**
- Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.**

**3. Gerçek kişi dışındaki bir kişi 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi, yalnızca etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.<sup>6</sup>**

Yukarıda detaylıca verilen madde hükümleri uyarınca, daimî ikametgâh temel mukimlik kıstası olarak kabul edilmiştir. Bunun olmadığı durumlarda sırasıyla "kalmaya adet edinilen

<sup>2</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

<sup>3</sup> Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler

<sup>4</sup> Dar mükellefiyet, bir ülkede yerleşik olmayan kişi ve kurumların o ülkede elde ettikleri kazanç ve iratları nedeniyle vergi yükümlüsü olması durumudur.

<sup>5</sup> Mukimlik Belgesi: Mukimlik belgesi ülkelerin Gelir İdareleri tarafından temin edilmesi istenilmesi halinde mukim olunan ülkenin ilgili kurumlarından alınır. Türk mevzuatına göre; dar mükellef kurumların 3 senede bir, kişilerin senede bir bu belgeyi ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Eğer bu belge temin edilmezse iç mevzuat hükümleri uygulanmaktadır.

<sup>6</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

evin bulunduğu devlet”, kişinin vatandaşı olduğu devlet mukimi olarak kabul edilecektir. Bu üç kıstasın da sağlanmadığı durumlarda ise devletlerin karşılıklı anlaşma yolu ile mukimlik sorununu çözmesi beklenmiştir.

OECD yorum kitabına göre ise, “Bir Akit Devlet mukimi” kavramı çeşitli işlevlere sahiptir ve üç durumda önemlidir:

- anlaşmanın kişisel uygulama kapsamını belirlerken;
- çifte mukimlik sonucu çifte vergilendirmenin ortaya çıktığı vakaları çözerken;
- mukim Devletteki vergileme ve kaynak veya bulunulan Devletteki vergileme sonucu çifte vergilendirmenin ortaya çıktığı durumları çözerken.<sup>7</sup>

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, çifte vergiyi önleme anlaşmalarının nasıl uygulanacağını belirlemek için öncelikle kişinin nerede mukim olduğunun belirlenmesi gerekir. Burada, Model Anlaşması ilk olarak ülkelerin iç mevzuatlarına atıf yapmıştır. Buna göre, ilgili konuda ilk danışılacak yer anlaşmayı akdeden ülkelerin iç mevzuatlarıdır. Eğer kişi her iki devlette de mükellefiyete tabi tutuluyorsa ortaya çifte vergilendirme sorunu çıkacağı için, Model Anlaşması'nın 2. ve 3. maddelerinde bu sorunu çözmek üzere mukimlik kriterleri detaylandırılmıştır. Bu kriterler: ev, ikametgâh, kalmanın adet edildiği yer, etkin yönetim merkezi gibi kriterlerdir.

İşyeri ve etkin yönetim merkezi kavramları özellikle birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin mukimliğinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Örneğin, Hollanda'da uygulanan iki dilimli kurumlar vergisi oranı, kâr dağıtımını stopajının ikili vergi anlaşmaları sayesinde diğer ülkelere nazaran daha düşük olması gibi faktörler vergisel anlamda bu ülkede bir şirket kurmayı ve kâr dağıtımını Hollanda üzerinden gerçekleştirmeyi avantajlı kılmaktadır. Fakat bu avantaj beraberinde Hollanda'da sadece bunlardan yararlanmayı amaçlayan ve görünürde varlığını sürdüren şirketlerin kurul-

masına neden olmuştur. Böylece şirket merkezi Hollanda olarak belirlenmiş olsa da aslında esas yönetim merkezi başka bir ülkede varlığına devam edebilmektedir. Bu gibi durumları engellemek için İrlanda yasalarına göre İrlanda mukimi sayılma konusunda 2015 yılından sonra çeşitli reformlar yapılmıştır. Bu gibi avantajlı vergi durumlarında ortaya çıkacak anlaşmazlıklar ülkeler arası vergilendirme konularında önemli bir yer tutmaktadır. Diğer ülke mukimlerinin vergilemeden kaçınmak amacıyla atılmış oldukları bu adımlar devletleri daha etkili karşılıklı anlaşmaların ve koruyucu mekanizmaların hayata geçirilmesine, hatta kendi yasalarında bu önlemi almalarına teşvik etmektedir. Buna örnek olarak Hollanda ve İrlanda arasında yaşanan bir vergi anlaşmazlığı verilebilir<sup>8</sup>. Bu anlaşmazlıkta Hollanda'da kurulan bir şirketin İrlanda'da etkin yönetim merkezi (effective place of management) bulunmaktadır. Amerika'daki iştirak şirketi tarafından dağıtılan temettüyü sadece İrlanda'da vergilenmesi üzerine Hollanda vergi otoritesi bu temettüleri Hollanda'da vergilendirmek istemiştir ancak 1992 yılında Hollanda yüksek yargı mahkemesi bu tartışmaya etkin yönetim yerinin İrlanda olması ve yapılan ikili anlaşmanın bunun üzerine kurgulanması sonucu bu gelirin Hollanda'da vergilenemeyeceğine kanaat getirmiştir.

Diğer tartışmalardan birisi de “vergiye tabi” (liable to tax) tanımı üzerinden yapılmaktadır. Yani, akit ülkelerin birisinde muafiyetten yararlanan bir vergi mükellefinin diğer ülkede de vergilendirilip vergilendirilmemesi tartışma konusudur. Örneğin Almanya'da vergiden muaf olan bir kurumun Türkiye'deki faaliyetleri mükellefiyet tanımı ile örtüşüyorsa Türkiye'de de dünyadaki tüm kazancı üzerinden vergilendirilebilmesi tartışma konusudur. Bazı devletler “ÇVÖA'lar özünde çifte vergilemeyi engellemek adına yapıldığı için eğer bir ülkede kişi vergiden muafsa diğerinde vergilendirilebilir.” derken, bazı devletler ise bir ülkede “vergiye tabi” ifadesinin vergiden muaf kişileri de kapsadığını bu sebeple mukimliği nereye aitse sadece oranın kanunlarına göre vergilendirilmesi gerektiğini söy-

7 Model Tax Convention (Condensed Version), Commentary on Article 4/Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma-2014

8 International Taxation of Law-Tax Transactions [2009] - High-Tax Jurisdictions, Dennis Campbell



lemektedir. Bu konu da ÇVÖA'larla önceden detaylandırılıp çözülmesi gereken konulardandır.<sup>9</sup>

OECD Model Anlaşması, bireylerin mukimliği için kapsamlı bir çözüm modeli getirmeye çalışırken şirketlerin mukimliği için kapsamlı bir açıklamada bulunmamıştır. "Anlaşma şirketler için etkin yönetim merkezi" (place of effective management) olarak tek bir kriterden bahsetmektedir. Model Anlaşması üzerine yapılan yorumlarda şirketlerin mukimliği için aşağıdaki kriterlerin sorgulanması gerektiği belirtilmiştir;

- Yönetim kurulunun veya eşdeğer organın toplantılarının genellikle nerede gerçekleştirildiği
- İcra kurulu başkanının veya diğer kıdemli üst düzey yöneticilerinin genellikle faaliyetlerini nereden yürüttükleri
- Tüzel kişinin kıdemli günlük yönetiminin nerede icra edildiği ve idare merkezinin nerede bulunduğu,
- Hukuki statüsünün hangi ülke yasalarına tabi olduğu, muhasebe kayıtlarının nerede tutulduğu" sorgulanır.

Ayrıca tüzel kişinin Anlaşma uyarınca söz konusu Akit Devletin bir mukimi olduğunun, fakat diğer devletin mukimi olmadığının tespit edilmesinin Anlaşma hükümlerinin uygunsuz kullanılması riskini taşıyıp taşımadığı ve bunun gibi çeşitli etkenleri dikkate almaları beklenir.<sup>10</sup> şeklinde ifade edilmiştir. Ancak bunun tavsiye niteliğinde olduğunu unutmamak gerekmektedir.

Model Anlaşması'nın 4. maddesinin yorumlarında ise efektif iş merkezi tanımı yapılmıştır ve bu konuda ülkelerin çerçeveleri işlenmiştir. İspanya, efektif iş merkezinin karşılıklı anlaşma ile çözülmesi gerekliliğini savunurken Fransa'da, 24'üncü paragrafta yer alan ve etkin yönetim merkezi tanımının genel anlamda bir kişinin veya kişilerin oluşturduğu bir grubun en kıdemli kademelerinin (örneğin bir yönetim kurulu veya idare heyeti) kararları aldığı yere tekabül edeceği görüşü hakimdir.<sup>9</sup>

### 3. Türkiye'nin Akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Mukimlik

OECD, mukimliğin hangi ülkede olduğunu çözümlenmek için ÇVÖA'lara büyük rol biçmiştir. Hatta 4. maddeye ilişkin yorumlarda açıkça istisnai durumları kapsayacak ÇVÖA yapılmasını önermektedir. Türkiye'de bireyler için OECD temel kavramlarıyla çoğu durum çözülebilmekteyken aynı şeyin kurumlar için geçerli olmadığı durumlar mevcuttur. Burada OECD, kurumların etkin yönetim birimi neredeyse o ülkenin mukimi olması gerektiğini söylemektedir ancak yapılan ÇVÖA'larda baz alınan kriterin anlaşmadan anlaşmaya, ülkeden ülkeye değişebildiği görülmektedir.

Birçok ÇVÖA'da bireylerin mukimliği OECD Model Anlaşması'nın 2. maddesi ile genel olarak uyumludur. Kurumların mukimliğini belirlemek için ise çeşitli kriterler belirlenmiştir ancak bu kriterler OECD'nin Model Anlaşması'nda da olduğu gibi genellikle detaylandırılmamıştır ve birbirlerinden farklı olabilmektedirler. Örneğin, Türkiye ile Finlandiya arasındaki anlaşmaya konu olan bir firmanın mukimliği kanuni kuruluş yeri ile belirlenirken Türkiye ile Almanya arasındaki mukimlik karşılıklı anlaşma usulüne bırakılmıştır. Bu durum şirketlerin iş planı yaparken belirsizliklerle karşılaşmasına sebebiyet verebilmektedir.

Buna ek olarak, mukimlik iddia edebilecek akit devletlerce şirketin etkin yönetim merkezinin nerede olduğu karşılıklı anlaşmalar ile çözülebilir ancak bu şekilde bir anlaşmaya varılamaz ise kişilerin ya da kurumların bu anlaşmada temin edilecek vergi istisnasından yararlanması mümkün görünmemekte ve bu durum firmaları uzun ve belirsiz bir sürece sokabilmektedir.

### 4. Dijitalleşme ve Mukimlik

Mukimliğin iki ülke arasındaki durumu bugün bile ciddi tartışmalara yol açarken dijital işyeri ve iş modelleri konuları gündemde-

9 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik, Vergi Dünyası

10 Model Tax Convention (Condensed Version), Commentary on Article 4/Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma-2014

ki değişimin asıl odağı olmalıdır. Bugünkü çok uluslu firmaların kökenleri genellikle belirlenmiş olduğu için bu tartışmadan nispeten uzak görünebilmektedir. Ancak günümüzde kurulan geleceğin büyük firmalarının, yapıları itibarıyla bu anlaşmaları ve kuralları sarsarak güncellemeye zorlayacağı söylenebilir. Dijitalleşme ile bu kanunların kapsamlarının azalacağı, belki de devre dışı kalacağı öngörülebilir. Kompleks iş modelleriyle birlikte gelen ödeme ve transfer sistemleri uygulamaların denetlenebilirliğini de sorgulanır hale getirebilir.

Buna bağlı olarak başka bir senaryoda mukimlik kavramı, dijital iş modellerinin artması ile ülkeler arasında diplomatik rekabetin artmasına sebebiyet verebilir. Çünkü OECD, Model Anlaşması'nın 4. maddesinde bahsedildiği gibi günün sonunda mukimliği ülkelerin uzlaşmasına bırakmaktadır ve bugün kurulan çoğu yeni işyeri modeli OECD'nin öngördüğü koşullarla ve ÇVÖA'lar ile kolaylıkla belirlenemeyecektir. Bu durumdaki şirketler uzun süreli ve sonuca ulaşmayan uzlaşmalara maruz kalabilecektir. Aynı mükelleflerin maruz bırakıldığı vergi yükü onları iki ülke arasında seçim yapmaya zorlayıp ülkeler açısından kaybet-kaybet çatışmalarıyla sonuçlanabilir. Bu durumların yaşanmaması için yapılan ÇVÖA'ların kavramları tekrar değerlendirilmeye alınıp OECD ilkeleriyle uyumlu olarak daha kapsamlı bir biçimde güncellenmesi önem arz etmektedir. Bugün birçok devlet, mukimliğin dijital işteki tanımında anlam eksikliğinden kaynaklı problemlerin üstesinden dijital vergi başlığı altında yeni bir vergi yaratarak gelmeyi planlamaktadır.

## SONUÇ

Mukimlik, devlet ve sınır kavramları değişmediği sürece -ki uzunca bir zaman içerisinde bu kavramların kolay kolay değişmeyeceğini varsayabiliriz- daha önemli bir kavram haline gelecektir. Görüldüğü üzere OECD genel sınırları çizip birçok detayı ülkeler arasında yapılacak anlaşmalara bırakmaktadır. Bu anlaşmalara konu firmaların mukimliğinin ilerde birçok devletin aralarında kolayca sonuçlandıramayacağı problemlere yol açacağı aşikardır. Bu durum çok olası bir sonucu şirketlerin hem etken-

liğine hem de verimliliğine sirayet etmesidir. Bu sebeple şirketlerin genişlerken ve yeni ülkelere açılırken bu kavramı göz önünde bulundurmada yarar vardır. Olası bir çatışma durumunda "mukimlik" ilk yol gösterici kavram olacaktır. Mukimlik kavramı ne kadar belirgin olursa şirketlerin vergi politikalarını yönetmeleri ve çifte vergilendirmeden kaçınmaları o kadar kolay olacaktır.



# ÇOK ULUSLU İŞLETMELER İÇİN TÜRKİYE MEVZUATINDA YER ALAN ÜÇ AŞAMALI RAPORLAMA YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Elif ARICIOĞLU  
Vergi Asistanı

Özgen POLAT  
Vergi Asistanı

## ÖZET

8.11.2007 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği ve 06.12.2007 tarih 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen yıllık transfer fiyatlandırması raporu hâlihazırda mevzuatımızda yer almakta idi. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (“OECD”)’nın 2015 yılında yayımlanmış olduğu 13 numaralı Aksiyon Planı ile transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerine üç katmanlı bir yaklaşım getirilmiştir. 25.02.2020 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile genel rapor ve ülke bazlı rapor da Türkiye mevzuatına girmiştir. İşbu makale kapsamında, çok uluslu işletmelerin Türkiye’de mukim iştirakleri olan kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi oldukları transfer fiyatlandırması raporlama yükümlülükleri, 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ Taslağı baz alınarak incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Üç Aşamalı Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu, BEPS13, OECD, Transfer Fiyatlandırması Raporu, Genel Rapor, Ülke Bazlı Rapor.

## GİRİŞ

Günümüzde çok uluslu şirketler, Ar-Ge, pazarlama, finansman gibi farklı işlevleri, farklı ülkelerde yer alan grup şirketleri tarafından gerçekleştirilmektedirler. Küreselleşmenin bu boyuta gelmesi, ülkelerin yerel mevzuatlarındaki farklılıklar, uygulamada uluslararası bir birliğin olmaması gibi konular vergisel açıdan denetim mekanizmasının zayıflamasına neden olmuştur.<sup>1</sup>

OECD, üye ülkelerin uygulamalarını standartlaştırmak ve transfer fiyatlandırması dokümantasyonunda bir birlik oluşturmak amacıyla 15 eylemden oluşan BEPS eylem planını 2015 yılında yayımlamıştır.

Türkiye’de ise bu konuda atılan ilk adım, 2016 yılında 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ Taslağı’nın yayımlanması olmuştur. Yayımlandıktan bir süre sonra kaldırılan Tebliğ’den sonra konuyla ilgili yapılan ilk düzenleme, 25 Şubat 2020

tarihinde 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’nın yayımlanması ile gerçekleşmiştir. Bu süreçte Türkiye’nin yerel mevzuatında uygulamada olan tek dokümantasyon yükümlülüğü, 8.11.2007 tarihinde 26704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği ve 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca getirilen transfer fiyatlandırması raporu idi.

25.02.2020 tarihinde 31050 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’nda yer alan transfer fiyatlandırması raporlama yükümlülükleri, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, genel rapor ve ülke bazlı rapor olarak üç aşamadan oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 16 Nisan 2020 tarihinde 8/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ Taslağı yayımlanmıştır.

Üç aşamalı transfer fiyatlandırması dokümantasyon sistemi ile İdare’ye transfer fiyatlandırması denetimlerinde kullanılabileceği bilgiler sunulur, yüksek seviyeli transfer

<sup>1</sup> Begüm KÖMÜRÜCÜ. “BEPS 13. Eylem Planı Kapsamında Dokümantasyon Yükümlülüklerine Genel Bir Bakış” Vergide Gündem.

fiyatlandırması, matrah aşındırma ve kâr dağıtım riskleri değerlendirilir, ekonomik ve istatistiksel analiz oluşturmaya yardımcı bilgiler elde edilir. Böylelikle gelirin ve verginin dağıtımında uluslararası şeffaflık sağlanmasına katkıda bulunmuş olur.

## **1. YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU (LOCAL FILE)**

Yıllık transfer fiyatlandırması rapor yükümlülüğü, 2007 yılı itibarıyla Türkiye mevzuatında var olan bir yükümlülük idi. 25.02.2020 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında transfer fiyatlandırması raporu ile ilgili büyük bir değişikliğe yer verilmemiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt içi ve yurt dışı ilişkili şirketleri ile gerçekleştirdikleri işlemleri; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin ise, yurt dışı ilişkili şirketleri ile gerçekleştirdikleri işlemleri raporlama ve İdare tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmek üzere hazır tutma zorunluluğu devam etmektedir.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar (Nisan ayının 25. günü akşamına kadar); özel hesap dönemi kullanan mükellefler ise hesap döneminin kapandığı ayı takip eden 4. ayın 25. günü akşamına kadar yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamakla yükümlüdür.

## **2. GENEL RAPOR (MASTER FILE)**

Bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükelleflerinin genel rapor hazırlama zorunluluğu bulunmaktadır.

Genel rapor, transfer fiyatlandırması raporundan farklı olarak, gerçekleşen işlemlerin ayrıntılarıyla açıklandığı bir rapor olma özelliği taşımamaktadır. Grubun yapısını özetleyen bir rapor

olan genel rapor, grubun organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olunan gayri maddi haklar, grup içi finansal işlemler ile finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşacaktır.

*“Genel raporun, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda, İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporun da istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilir. Söz konusu raporun yabancı dilde hazırlanmış olması hâlinde Türkçe çevirisi de sunulur. Çok uluslu işletmeler grubu adına Türkiye’de birden fazla kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, genel rapor diğerleri adına grup işletmelerinden biri tarafından hazırlanabilir. Bu durumda raporu hazırlayan işletme diğer hangi işletmeler adına bu raporu hazırladığını raporda açıkça belirtir.”<sup>2</sup>*

Genel rapora ilişkin detaylar İdare tarafından belirlenecektir. Söz konusu raporun ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur. İlk genel rapor, 2019 hesap dönemi için 2020 yılının sonuna kadar hazırlanacaktır. Özel hesap dönemine tabi olan ve genel rapor hazırlama yükümlülüğü bulunan mükellefler, ilk genel raporu 1 Ocak 2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlayacaklardır.

## **3. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA (Country by Country Report “CbCR”)**

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750.000.000 EURO ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi, ilgili hesap döneminden sonraki hesap döneminin sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlayacak ve elektronik ortamda İdare’ye sunacaktır. Nihai ana işletme

<sup>2</sup> 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ Taslağı



Türkiye’de bulunmuyorsa, ülke bazlı raporlama yurt dışındaki nihai ana işletme tarafından yapılacaktır. Aşağıdaki hâllerde grubun Türkiye’deki iştiraki (Türkiye’de birden fazla iştirak bulunması durumunda diğerleri adına yalnızca bir tanesi) ülke bazlı raporu hazırlayacak ve istenmesini beklemeden İdare’ye sunacaktır:

- Nihai ana şirketin mukimi olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunmuyorsa,
- İdare ile nihai ana şirketin mukimi olduğu ülke İdaresi arasında ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşması bulunmuyorsa,
- Sistemik bir hata olması durumunda.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına İlişkin 4 Seri No.lu Tebliğ Taslağı’nda Ek-5’te “Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bilgi Formu”, Ek-6’da ise “Ülke Bazlı Rapor” örnek formatları yer almaktadır. Buna göre, Ek-6’da yer alan tabloların içeriğine ilişkin detay bilgilere aşağıda yer verilmiştir:

- Tablo:1’de, çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar gibi bilgiler yer alacaktır.
- Tablo:2’de, çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri yer alacaktır.
- Tablo:3, İdare tarafından bakıldığında risk teşkil eden bilgileri, İdare sormadan açıklamaya olanak sağlayan tablodur.<sup>3</sup> Tablo 3’te, Tablo 1 ve Tablo 2 verileri için kullanılan kaynak veri bilgisi açıklanabilir. OECD’nin Ülke Bazlı Raporlama Uygulama Kılavuzu’nda, raporlama yapan çok uluslu işletmeler grubunun, ülke

bazlı rapor şablonunun tamamlanmasında yıldan yıla aynı veri kaynaklarını tutarlı bir şekilde kullanması gerektiği belirtilmiştir. Raporlamayı yapan çok uluslu işletmeler grubu, konsolidasyon raporlama paketlerinden, işletmelerin kendi finansal tablolarından, düzenleyici finansal tablolardan ya da iç yönetim hesaplarından aldığı verileri kullanabilir. Raporlamayı yapan çok uluslu işletmeler grubu, kullanılan veri kaynaklarının kısa bir açıklamasına Tablo 3’te yer vermelidir. Kullanılan veri kaynağında, yıldan yıla bir değişiklik yapılması durumunda, raporlamayı yapan çok uluslu işletmeler grubu, değişimden önce kullanılan kaynağı, değişimden sonra kullanılan kaynağı, değişimin nedenlerini ve sonuçlarını açıklamalıdır.<sup>4</sup>

Ülke bazlı raporda grubun her ülkedeki ayrı ayrı ticari birimi (daimî işyeri), ve bu işyerlerinin finansal verilerine yer verilir. Ülke bazlı raporlama sayesinde İdareler sektörel veriler, coğrafi trendler, yıllar itibarıyla trendlere ilişkin geniş çaplı bir veri tabanına sahip olacaklar. Bu durum İdarelerin gelir, çalışan sayısı, faaliyet sonrası vergi gibi şirket verilerini şirketin geçmiş yıl verileri ve aynı sektörde faaliyet gösteren işletme verilerini karşılaştırarak rasyo-analizi yapmalarına olanak sağlar. Örneğin, çok uluslu işletmeler grubunun belirli bir ülkede mukim işletmesi düşük sayıdaki eleman sayısına rağmen aynı sektördeki işletmelere göre daha yüksek kâr elde ediyorsa, bu durumda İdareler transfer fiyatlandırması riski oluşumundan şüphe edebilirler. Benzer şekilde toplam gelirin maddi duran varlıklara oranı, ilişkisiz kişilerden elde edilen gelirin toplam gelire oranı ya da ilişkili kişilerden elde edilen gelirin toplam gelire oranı da transfer fiyatlandırması riski söz konusu olup olmadığı hakkında İdarelere fikir verebilecek önemli oranlardır.

Sınırlı faaliyete sahip olmasına rağmen yüksek kâr marjına sahip çok uluslu işletmeler grubunun belirli bir ülkedeki mukim şirketi, diğer ülkelerdeki vergi otoriteleri tarafından kârın diğer

<sup>3</sup> 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair 4 Seri No.lu Tebliğ Taslağı

<sup>4</sup> Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), “Ülke Bazlı Raporlama Uygulama Kılavuzu, 2019” (<https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>). Erişim Tarihi: 26 Nisan 2020.

ülkeye yansıtıldığı, gerçekte kendi ülkelerindeki çok uluslu işletmeler grubuna bağlı şirket tarafından elde edildiği yönünde eleştirilebilir. Çoklu vergi mukimliğinin söz konusu olduğu durumlar ve hiçbir ülkede vergi mukimi olunmayan durumlar da İdareler tarafından eleştirilebilecek potansiyel risk bulgularıdır.

Mevcut durumda, İdare ile herhangi bir ülke İdaresi arasında ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşması («CbCR MCAA») bulunmamaktadır. 84 ülke ile gerçekleştirilen ve finansal hesap bilgilerinin paylaşılmasına dayanan global bir ortak raporlama standardı yetkili makam anlaşması («CRS MCAA») mevcut olmasına rağmen, bu anlaşma ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımını kapsamamaktadır.<sup>5</sup> Bu nedenle, 2020 yılının sonuna kadar ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin anlaşmalar imzalanıp yürürlüğe girmediği takdirde, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750.000.000 EURO ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim iştiraki, ülke bazlı raporu hazırlamak ve İdare’ye sunmakla yükümlüdür. Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıklarını ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri, 2019 yılına ilişkin ilk ülke bazlı rapor ile ilgili olarak, Ağustos 2020 sonuna kadar, ilerleyen yıllarda ise haziran ayı sonuna kadar İdare’ye bildirecektir.

Ek olarak, İdare aşağıda belirtilen yetkilere sahiptir:

- İlk ülke bazlı raporlamaya ilişkin dönemi 2020 hesap dönemi ve 1 Ocak 2020’den sonra başlayan özel hesap dönemi olarak belirleme,
- Ülke bazlı raporun teslim tarihini altı aya kadar uzatma,
- Nihai ana işletmesi Türkiye’de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grupları için raporlama yükümlülüklerini erteleme.<sup>6</sup>

## SONUÇ

8.11.2007 tarihinde 26704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği ve 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yurt dışı ilişkili kişilerle işlem gerçekleştiren kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık transfer fiyatlandırması raporu düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. 25.02.2020 tarihli ve 31050 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerine üç katmanlı bir yaklaşım getirilmiştir. Cumhurbaşkanı Kararı’nda yer alan transfer fiyatlandırması raporlama yükümlülükleri, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, genel rapor ve ülke bazlı rapordan oluşmaktadır.

Üç katmanlı transfer fiyatlandırması dokümantasyon sistemi ile İdare’ye transfer fiyatlandırması denetimlerinde kullanılabileceği bilgiler sunulur, yüksek seviyeli transfer fiyatlandırması, matrah aşındırma ve kâr dağıtım riskleri değerlendirilir, ekonomik ve istatistiksel analiz oluşturmaya yardımcı bilgiler elde edilir. Böylelikle gelirin ve verginin dağıtımında uluslararası şeffaflık sağlanmasına katkıda bulunmuş olur. Yıllık transfer fiyatlandırması raporu; işlem bazlı fonksiyon ve risklerin gösterildiği, ilişkili işlemlerin emsallere uygunluğunun test edilmesini amaçlayan bir rapordur. Genel rapor; markanın yarattığı değer, ürettiği ürünün ya da hizmetin oluşturulmasında hangi grup şirketlerinin katkısı olduğunu gösteren rapordur. Finansal sonuçları değil, yaratılan değeri göstermeyi amaçlar. Ülke bazlı rapor ise gruba ait gelirlerin, vergilerin, insan kaynağı faaliyetlerinin ne şekilde dağıtıldığını net bir şekilde göstermeyi amaçlayan, finansal sonuçların olabildiğince detaylı bir şekilde gösterildiği rapordur. Üç katmanlı transfer fiyatlandırması dokümantasyonu, İdarelere, şirketlerin yarattığı değerler ile finansal sonuç raporlarını kıyaslayarak şirketlerin matrah ve vergi dağıtımlarını şeffaf bir şekilde gösterip göstermediklerine dair inceleme yapma imkânı sunmaktadır.

5 Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) “Ülke Bazlı Raporların (CbC MCAA) Değişimi Hakkında Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması’nı İmzalayan Taraflar ve İmza Tarihleri” (<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/CbC-MCAA-Signatories.pdf>)

6 25.02.2020 tarihli ve 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

# KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARININ VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE KAYITLARI

Nuri AYTAŞ

Kıdemli Vergi Danışmanı

## ÖZET

Günümüz çalışma hayatında işverenler ile işçiler arasında sürekli çatışma ve hukuki mücadele haline gelen, işçilerine karşı yükümlülükleri arasında önemli bir kalem olarak kıdem tazminatları ön plana çıkmaktadır. Gelecekte personele ödenmesi muhtemel olan kıdem tazminatlarının karşılık ayırmak suretiyle mali tablolarda gösterilmesi, işletmenin mevcut durumunun doğru yansıtılması bakımından önem arz ettiğinden kıdem tazminatı karşılıkları ile ilgili mevzuat, muhasebe kayıtları ve vergisel boyutları hakkındaki değerlendirmelerimiz bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatı Karşılıkları, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, İşveren Yükümlülükleri.

## GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesindeki "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü ile karşılığın tanımı ve hangi hal-lerde karşılık ayrılacağı belirtilmiştir.

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlılık kavramı" gereği şirketlerin karşılaşılabileceği riskler için karşılık ayıracakları açıklanmıştır.

Kıdem tazminatlarının gelecekte bir gider olarak şirketin karşısına çıkabileceği göz önünde bulundurulduğunda; cari dönemler itibarıyla hesaplanması ve karşılık ayırarak mali tablolara aktarılması, işletmelere mevcut durumun doğru yorumlanabilmesi açısından fayda sağlayacaktır. Gelecek dönemlere ilişkin söz konusu yükümlülüğün tespit edilerek karşılık ayrılması sonucu mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması ve doğru bilginin ilgililere aktarılması mümkün olacaktır.

### 1. Kıdem Tazminatı Tanımı

Kıdem tazminatı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun

24. maddesinde yer alan fesih hallerinde ve 1457 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde sayılan nedenlerle işten ayrılan en az bir yıl çalışma süresi bulunan işçiye, hizmette bulunduğu her bir tam yıl için otuz günlük kıdeme esas brüt ücreti tutarında yapılan ödemedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesindeki "İş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur." hükmünden kıdeme esas brüt ücretin, işçinin esas ücreti ve para ile ölçülebilen ek kazançlarının toplamı olduğu anlaşılmaktadır.

### 2. Kıdem Tazminatı Karşılıklarına Genel Bakış

19 numaralı Türkiye Muhasebe Standardında çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili açıklamalara ve muhasebeleştirilmelerine ilişkin hususlar yer almaktadır. Bu standarda göre işletmenin;

- Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu,
- Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri, muhasebeleştirilmesi gerekir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, kıdem tazminatını iş ilişkisinin sona ermesinden sonra sağlanan bir fayda olarak tanımlamıştır. Ancak kıdem tazminatı işçinin çalışması karşılığı olduğundan, işçi çalıştıkça

yükümlülük doğmaktadır. Gelecekte ödenecek kıdem tazminatı tutarlarının işletme mali tablolarında yer alması gerekmektedir.<sup>1</sup>

Seri: XI No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'in 387. maddesinde yer alan; "İsteyen işletmeler, tutarı dönem sonunda kesinleşecek veya dönem sonunda ortaya çıkan verilere göre yeniden hesaplanacak vergi karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı gibi karşılıkları dönem sonunda oluşan nihai tutarları itibarıyla dikkate alabilir. Bu durumda, karşılıkların dönem içinde ayrılan kısmi tutarları, tahakkuk tarihleri dikkate alınarak ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar." açıklaması ile kıdem tazminatı karşılıklarının dönem sonlarında kesin tutarları ile muhasebeleştirilmelelerine imkân tanınmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGG")'nun 29.12.2014 tarih 41 sayılı kararının 6. maddesinde "İlgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir" hükmüne yer vererek; bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan şirketlere Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ("MSUGT") ile ihtiyari bırakılan kıdem tazminatı karşılığı ayırma uygulamasını zorunlu hale getirmiştir. KGG, ilgili karar ile; Vergi Usul Kanunu'na dayanılarak düzenlenen MSUGT'ların işletmelerin vergisel durumlarına öncelik vermesi sebebiyle "mali tablolarının gerçeğe uygunluk amacından uzaklaşmalarını" engellemeyi hedeflediklerini belirtmiştir.

Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ile ilgili yukarıda yer verilen düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; mali tabloların düzenlenme amacı yalnızca işletmenin ödemekle yükümlü olduğu verginin hesaplanması olarak algılanmamalıdır. Mali tabloların gerçek, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amaçları olduğundan,

kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasının bu amaçlara hizmet edeceği değerlendirilmelidir.

#### 4. Kıdem Tazminatının Vergisel Boyutu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinde ücretin tarifi yapılmış<sup>2</sup> olup; kıdem tazminatları Gelir Vergisi Kanunu'nca ücret olarak değerlendirilmiştir.

Bununla birlikte aynı Kanun'un 25. maddesinde gelir vergisinden müstesna olan tazminat ve yardımlar sayılmış, 7 numaralı bendindeki "25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı" hükmü ile işçiye hizmeti karşılığında ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde vergiden istisna tutulan kıdem tazminatı tutarı için bir sınırlama olmamasına rağmen, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesindeki "Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez." hükmü ile işçiye ödenecek kıdem tazminatına üst sınır getirilmiştir. İlgili İş Kanunu maddesinde belirlenen sınırı aşan tazminat ödemelerinin ücret olarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Kıdem tazminatlarının gider yazılması ile ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler sayılmış olup 3. bendinde yer alan "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" hükmünden kıdem tazminatının ödendiği dönemde gider yazılabileceği anlaşılmaktadır. Buna göre kıdem tazminatları ancak nakden veya hesaben işçiye ödendiği dönemde

1 "Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi", Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU

2 "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."



indirim konusu yapılabilecektir. Nakden ödemedi kasit alacaklı tarafa yapılan nakit ödeme, banka yoluyla veya diğer transfer yöntemleri ile ödemedir. Hesaben ödeme ise alacaklı tarafa para transferi olmaksızın kayıt ve işlemler yoluyla borcun kapatılması durumudur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan vergi kesintisi yapılacak durumların oluşması için ödemenin nakden veya hesaben yapılması yeterlidir. Buna göre kıdem tazminatı üst sınırını aşan nakden veya hesaben ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, 10 Seri Numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre işçiye yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin tamamının damga vergisine tabi tutulması ve kesilen damga vergisinin muhtasar beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

#### 4. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi ve Beyannamelerde Gösterilmesi

Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ile işçilerin kıdem tazminatı hakkı kazanarak ve kazanmaksızın işten ayrılmaları durumlarında yapılacak muhasebe kayıtları ve beyannamelerde yer verilmesi ile ilgili örnek üzerinden açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

- X A.Ş., 2019 yılında farklı departmanlarda görev alan çalışanları için toplam 1.000.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığının muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2019	
730 Genel Üretim Giderleri	400.000,00
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	350.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri	250.000,00
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.000.000,00

Dönem içerisinde hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları; ilgili gider hesabının borcuna, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabının alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilir. Bir yıl

içerisinde ödemesi planlanan kıdem tazminatı karşılıkları 372 hesapta izlenir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3 numaralı bendi gereğince tahakkuk etmiş olsa dahi ödenmeyen kıdem tazminatının indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığından, 1.000.000,00 TL'nin 2019 dönemine ait geçici vergi beyannamelerinde ve kurumlar vergisi beyannamesinde "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak beyanname üzerinde matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

- Y A.Ş., 01.01.2020 tarihinde pazarlama departmanında çalışan işçilerini işten çıkarmayı planlamaktadır. İlgili personellere kıdem tazminatları banka kanalı ile ödenecek ve binde 7,59 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır. Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2019	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	350.000,00
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	350.000,00

01.01.2020	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	350.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.656,50
335 Personele Borçlar	347.343,50

01.01.2020	
335 Personele Borçlar	347.343,50
102 Bankalar	347.343,50

Ödenen kıdem tazminatı ile ilgili olarak, daha önceki dönemlerde karşılık ayrılmak suretiyle gider hesaplarına kaydedildiğinden tekrar gider yazılamayacaktır. Bu yüzden ödenen kıdem tazminatı tutarının 2020 dönemine ait Geçici Vergi Beyannamelerinde ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" kısmında gösterilerek vergi matrahından indirilmesi gerekir.



- Z A.Ş'nin pazarlama departmanı çalışanları 01.01.2020 tarihinde istifa ederek kıdem tazminatına hak kazanmaksızın işten ayrıldıkları durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

01.01.2020	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	350.000,00
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar	350.000,00

Çalışanlar, İş Kanunu hükümlerince kıdem tazminatı hak etmeksizin işten ayrıldığında, işten çıkış tarihine kadar hesaplanan ve kıdem tazminatı karşılığı hesabının alacak tarafına kaydedilen tutar kapatılarak 679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar hesabına alacak kaydedilir. Söz konusu tutar 2020 dönemine ait Geçici Vergi Beyannamelerinde ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler" kısmında beyan edilir.

## SONUÇ

Ülkemizde işverenler tarafından önemsenmeyen veya yalnızca ödeme yapılacağı sırada gündeme gelen kıdem tazminatlarının, işletme açısından sürekli bir yükümlülük oluşturduğunun farkına varılması, gelecek dönemlerin mali planlamalarına etkinlik kazandıracaktır.

İşletmeler, ödeme zorunluluğu doğmasa dahi dönemler itibarıyla personelin hak kazandığı kıdem tazminatlarını finansal tablolarında göstererek, ticari kârlarını daha doğru hesaplayabilecektir. Finansal durumlarını gerçeğe uygun olarak görebilen işletmeler, gelecekte oluşabilecek yükümlülükler karşısında tedbir alma imkânına sahiptir. Ayrıca kıdem tazminatı karşılıklarına yer verilerek düzenlenen bilançolar, işletmenin net durumunu yansıtacaktır.

# TÜRKİYE'DE İKÂMET ETMEYENLERE YAPILAN İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİMLERİN KDV İADESİ

**Eyüp ŞENSOY**  
KDV İade Uzmanı

**Aslıhan KAVRAN**  
KDV İade Uzmanı

## ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi ("KDV") Kanunu ("KDVK")'nın 11/1-b maddesi kapsamında Türkiye'de ikâmet etmeyenlere yapılan teslimlere ilişkin KDV iade talepleri, bu işlemlere ilişkin hesaplanan KDV'nin 1 No.lu KDV beyannamesinin iade talebine ilişkin sütununa yazılmak suretiyle talep edilmektedir. Bu teslimlerin KDV oranının indirimli orana tabi olması ve aynı dönemde indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkündür. Bu durumda iade talebinin, indirimli orana tabi işlemlerin ayrıştırılarak iade talebinde bulunulamayacağından Türkiye'de ikâmet etmeyenlere yapılan bu teslimlerin de dahil edilerek hesaplanması hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** KDV, KDV İadesi, KDVK 11/1-b, Türkiye'de İkâmet Etmeyenlere Yapılan Teslimler, Yolcu Beraberi Eşya, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Talepleri.

## GİRİŞ

Bilindiği gibi vergi kanunlarımız, ekonomik ve sosyal amaçlarla mal ve hizmetlerin tüketildikleri ve faydalandıkları ülkede *varış ülkesinde vergilendirme*<sup>1</sup> ilkesini benimsemektedir. Buna ilişkin olarak ihracatın istisna edilmesine ilişkin KDVK'nın 11/ 1-b maddesi ile Türkiye'de ikâmet etmeyenlere (yolcu beraberliği eşya) teslimde bulunan mükellefler, hesapladıkları ve tahsil edemedikleri KDV'yi iade alabilmektedirler.

Teslime konu ettikleri malların indirimli oranda KDV'ye tabi olması hâlinde, bu mükelleflerin bu mamullerin üretimi için yükledikleri KDV'nin, 11/1-b maddesi kapsamında teslim bedeli üzerinden hesapladıkları KDV'yi aşan kısmının indirimle giderilemeyen bölümünü iade olarak alma hakları da

bulunmaktadır. Ayrıca aynı dönemde hem indirimli orana tabi yolcu beraberliği eşya teslimi hem yurt içine indirimli orana tabi teslimleri bulunan mükelleflerin 29/2 kapsamında iade talepleri hususunda özellikli durumlar bulunmaktadır.

Yazımızda yolcu beraberliği eşya tesliminden doğan yüklendiği ancak indiremediği KDV'nin iadesine ilişkin usul ve esaslara, indirimli orana tabi işlemlerle beraber iade taleplerine ilişkin uygulamaya ve idarenin bu konudaki görüşüne değinilecektir.

## 1. MEVZUAT DÜZENLEMESİ

### 1.1. Kanun Düzenlemesi

İhracat istisnasına ilişkin düzenlemeler KDVK'nın 11., 12. ve 32. maddelerinde yapılmıştır. Türkiye'de ikâmet etmeyenlere (yolcu beraberliği eşya) yapılan teslimlerin istisna olduğuna ilişkin hüküm ise mezkur Kanun'un mal ve hizmet ihracatı bölüm başlığının altında bulunan 11/1-b maddesinde<sup>2</sup> düzenlenmiştir.

<sup>1</sup> Muhsin Armutlu. *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmış yüksek lisans tezi). İstanbul 2007. s. 37.

<sup>2</sup> "Bahsi geçen maddeye göre, Türkiye'de ikâmet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur. Türkiye'de ikâmetgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilerle katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir."

Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için alıcının yurt dışında ikâmet etmek şartıyla Türk uyruklu ve yabancı uyruklu olması fark etmeyecektir. Ancak Türkiye’de geçici veya kalıcı ikâmet tezkeresi almış olan yabancı uyruklu alıcılar veya yabancı bir ülkeden alınmış ikâmet tezkeresi olmayan Türk uyruklu alıcılar istisnadan faydalanamayacaklardır.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, “Türkiye’de ikâmet etmeyen yolculara tanınan istisna kapsamındaki satışlar, vergi dairesinden ‘İzin Belgesi’ almış, gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından yapılabilir.” denmektedir. Ayrıca aynı Tebliğ’de yapılan düzenlemelerde istisna kapsamında teslimi yapılacak ürünün Ticaret Bakanlığı’na yapılan düzenlemeler ile belirlenen tutarların üzerinde olmaması ve kişisel tüketim miktarını aşmaması gerekmektedir.

## 1.2. Tebliğ Düzenlemesi

Türkiye’de ikâmet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan teslimler, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “II. İstisnalar / A. İhracat İstisnası” bölümünün “5. Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye’de İkâmet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)” bölümünde<sup>3</sup> düzenlenmektedir.

Kanun ve Tebliğ’in ilgili kısımlarından anlaşılacağı üzere, Türkiye’de ikâmet etmeyenlere (yolcu beraberliği eşya) KDV hesaplanarak yapılan teslimler, Tebliğ’in ihracat istisnasına ilişkin kısmında düzenlenmiş olup, bu işlemlere ilişkin KDV iade talebinde bulunulması ise ihtiyaridir.

3 Bu bölümde;

“3065 sayılı Kanununun (11/1-b) maddesi kapsamında Türkiye’de ikâmet etmeyen yolculara satış yapan mükelleflerce bu işlemler, teslimin yapıldığı dönem 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Matrah” kulakçığında “Diğer İşlemler” tablosunda 501 kod numaralı satır aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın, “Matrah” sütununa aynı veya farklı vergi oranlarına tabi teslim bedellerinin KDV hariç toplamı, “Vergi” sütununa ise bu teslimler üzerinden hesaplanan KDV toplamı yazılır.

Satış sırasında tahsil edilmiş olan verginin alıcıya iade edildiği dönemde ise alıcıya iade edilen vergi tutarı, 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İndirimler” kulakçığında “İndirimler” tablosunda 104 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılır.

Mükelleflerin bu işlemle ilgili olarak iade almak istemeleri halinde “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun 408 kod numaralı satırına kayıt yapılır. Satırın “Teslim ve Hizmet Tutarı” sütununa istisna kapsamındaki teslimin KDV hariç bedeli girilir. “İadeye Konu Olan KDV” sütununa ise 104 kod numaralı satıra kaydedilen tutar aynen aktarılır.

Teslim ve KDV’nin alıcıya iadesi, aynı dönemde gerçekleşirse, 501, 104 ve 408 kod numaralı satırlar aynı dönemde doldurulur. KDV’nin alıcıya iadesi, teslimden sonraki bir dönemde gerçekleşirse, 104 ve 408 kod numaralı satırlara kayıt KDV’nin iade edildiği dönemde yapılır.

Bu teslimlerle ilgili olarak iade almak istemeyen mükelleflerce “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosuna herhangi bir kayıt yapılmaz” açıklamalarına yer verilmiştir.

## 2. TÜRKİYE’DE İKÂMET ETMEYENLERE YAPILAN TESLİMLERİN İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLER KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

KDVK’nın 29/2 nci maddesinde, *bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği, ancak indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yılı içinde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde nakden ya da mahsuben iade edileceğinden bahsedilmektedir.*

Bilindiği gibi, bu hüküm ile indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla yüklenilen KDV’nin iadesi mümkün kılınmıştır. Ayrıca yine bu taleplere ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nin, “3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması” bölümünün ilk paragrafında; *“İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamı gerekmektedir olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.”* düzenlemesi yer almaktadır.

Bu düzenleme ile indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade taleplerinin beyan edildiği KDV beyannamesinde yer alan tüm indirimli oran işlemler kümülatif olarak dikkate

alınması gerekmekte olup ayrıştırılması kısmi olarak iade talebinde bulunulmasına imkân bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talebinde bulunulduğu dönemde yolcu beraberliği eşya kapsamında yapılan teslimlerin de indirimli orana tabi olması durumunda bu işlemlerin de hesaplama dahil edilmesi ihtiyari olmadığı yönünde işlem yapılmaktadır. Bu hususta mevzuata ilişkin düzenlemelerde açıkça bir hüküm bulunmamasına, yine yolcu beraberliği eşyaya ilişkin iade esasları tam istisna hükümlerinin altında düzenlenmesine ve iade talebinin ihtiyari olmasına rağmen KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 3.1.1 bölümünde yapılan açıklamalara dayanılarak işlem yapıldığı görülmektedir.

Bu konu ile ilgili pek çok özelge talebinde olduğu gibi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 03.02.2017 tarih ve 39044742-KDV.11-2517 sayılı özelgesinde KDV GUT'in 3.1.1 bölümüne atıf yapıldığı işlemlerin kümülatif değerlendirilmesi yönünde görüş verilmektedir.

Bu kapsamda örneğin, tekstil ürünleri satıcısı (A) LTD. ŞTİ 2019 / Ocak döneminde 800.000,00 TL (144.000,00 KDV)'ye mal ettiği değerindeki tekstil ürününü 1.000.000,00 TL'ye yolcu beraberliği eşya kapsamında teslim etmiş olup, bu teslimlerden 80.000,00 TL KDV hesaplanmış ve ödemesi alınmıştır. Tahsil edilen vergi aynı dönem de alıcı yurt dışına intikal ederken alıcıya ödenmiş bununla beraber aynı dönem 11/1-b kapsamında iade talebinde bulunulmuştur.

(288.000,00 KDV)'ye üretmiş olduğu tekstil ürünlerini 2.000.000,00 TL'ye indirimli orana tabi işlemler kapsamında teslimini gerçekleştirmiştir. Ocak / 2019 dönem KDV beyannamesinde, indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talebi ve yolcu beraberliği eşya sebebiyle hesapladığı KDV'nin iadesi talebi bulunmaktadır. Bu hususta beyanname ilgili satırlar aşağıdaki gibi olacaktır:

	Matrah	Vergi
<b>TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER</b>		
<b>% 8 KDV Tabi Teslimler</b>	2.000.000,00	160.000,00
<b>DİĞER İŞLEMLER</b>		
<b>501- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Satışlar (Yolcu Beraberliği Eşya) [KDV GUT-(II/A-5)]</b>	1.000.000,00	80.000,00
<b>İNDİRİMLER</b>		
<b>104- Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Bu Dönemde İade Edilen KDV [KDV GUT-(II/A-5)]</b>	-	80.000,00
<b>DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER</b>		
<b>408- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Bu Dönemde İade Edilen KDV [KDV GUT-(II/A-5)]</b>	1.000.000,00	80.000,00
<b>406-Yıl İçinde Aylık İndirimli Orana Tabi Teslimlere İlişkin İade</b>	3.000.000,00	177.900,00

406 - (Yıl İçinde Aylık İndirimli Orana Tabi Teslimlere İlişkin İade) kod ile beyan edilen iade hesaplamasına ilişkin İndirimli Oran Hesaplama Tablosu aşağıdaki gibidir:

\*\*\*\*\*Devreden KDV uygun olduğu durumda

DÖNEM-2019	İndirimli Orana Tabi İşlem			Fark	Önceki Dönem Sonu İade Edilebilir KDV Tutarı	İadeye Esas KDV Tutarı (Kümülatif)	İade Edilebilir KDV Tutarı	Devreden KDV (*)	Mahsubu Gerçekleşen KDV
	Bedel	Hesaplanan KDV	Yüklenilen KDV Listesi						
OCAK	3.000.000,00	240.000,00	432.000,00	192.000,00	0,00	192.000,00	177.900,00	*****	

A LTD ŞTİ, yine bu dönemde 1.600.000,00 TL

Görüldüğü gibi indirimli orana tabi işlemler

lere ilişkin iade hesabına Türkiye’de ikâmet etmeyenlere (Yolcu Beraberi Eşya) özel fatura ile yapılan teslimler dahil edilmek suretiyle iade tutarı hesaplanmaktadır.

### 3. BAVUL TİCARETİ VE YOLCU BERABERİ EŞYA KDV İADE TALEBİ FARKLARI

Türkiye’de ikâmet etmeyen yolculara tanınan KDV istisnası, Kanun’un 11/1-b maddesinde düzenlenmekle beraber istisnadan yararlanabilecek kişiler, bu kapsamda satış yapabilecek satıcılar, kapsama giren mallar ile süre, tutar ve diğer esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği’nde açıklanmıştır.

Ancak bunun yanında, bavul ticaretine ilişkin teslimlerin ise ihracat istisnası ile ilgili düzenlemeler hakkındaki 11/1-a maddesi kapsamında değerlendirileceği hususunda düzenleme yapılmıştır.

Aralarındaki diğer bir fark ise, yolcu beraber eşyanın tüketimi karşılması amacı taşıması ancak bavul ticareti kapsamında alışveriş yapan alıcılara kişisel tüketimi aşan malların da alınabilmesine imkân verilmesidir. Bu iki istisna arasında alıcı bakımından bir farklılık olmamakla birlikte satıcının işlettiği prosedür bakımından farklılık bulunmaktadır.<sup>4</sup>

Yolcu beraber eşya teslimine ilişkin KDV-GUT ilgili bölümüne göre, önceki başlıklarda yer alan açıklamalardaki gibi teslim edilen mamül için hesaplanan KDV’nin iadesi yapılmaktadır. Bavul ticareti kapsamında yapılan teslimler için ise, Yüklenen KDV listesinin oluşturulması ile bu tutarın iadesi söz konusudur. Dolayısıyla indirimli orana tabi mamüllerin yolcu beraber eşya kapsamında tesliminde satıcının yüklediği KDV ile hesapladığı ve (iadesini aldığı) KDV arasındaki fark satıcı üzerinde yük olarak kalmaktadır.

Bavul ticaretine ilişkin teslimlerde Yüklenen KDV’nin iadesi alındığından bu durumun yaşanmayacağı öngörülmektedir. Yine

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin III/A-3 bölümünde: “İndirimli oran kapsamında yer almakla birlikte verginin konusuna girmeyen veya KDV’den istisna edilen işlemler dolayısıyla yüklenen vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Buna göre indirimli oran kapsamındaki işlemlerden;

...

Tam istisna kapsamına girenler (ihrac kaydıyla teslimler hariç) dolayısıyla yüklenen vergilerden indirim yoluyla telafi edilemeyenler ise ilgili işleme ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde iade edilir.” denmektedir.

Dolayısıyla indirimli orana tabi işlemler bakımından bavul ticareti kapsamında yapılması durumunda Yüklenen KDV’nin iadesi ile mümkün iken yolcu beraber eşya kapsamında teslimi durumunda hem 11/1-b maddesi hem de indirimli orana tabi işlemlere ilişkin 29 /2 maddesinin beraber talebi durumunda iade mümkün bulunmaktadır.

### SONUÇ

İndirimli oranda KDV’ye tabi malların yurt içi teslimlerinde olduğu gibi Türkiye’de ikâmet etmeyenlere yapılan teslimlerde de bu malların üretimi için yüklenen KDV, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV’yi aşabilmekte ve aşan tutarın iadesi 29/2 madde hükmüne göre yapılabilmektedir.

İdarenin bu tutarı 29/2 hükümlerince iadesi mümkün iken bunun yanında yurt içine indirimli orana tabi satışlarından iade talebi olan mükellefler için bu tutarın talep edilmesi zorunlu kılınmaktadır. Mükellefler için indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle Yüklenedikleri KDV’nin alınması hususunda imkân verilmesinin yanında uygulamada zorlukları da bulunmaktadır.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade talebinde bulunan firmaların, aynı zamanda 11/1-b kapsamında da teslimleri varsa, bu tutarların iade hesabına katılarak hesaplan-

<sup>4</sup> Muhsin Armutlu, *Katma Değer Vergisi ve Türkiye Uygulamasında İhracat İstisnası*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmış yüksek lisans tezi). İstanbul 2007. s. 63.



ması gerektiğine ilişkin mevzuatta açıklık bulunmamakta olmasından dolayı bu işlemleri ayrıştırdıkları görülmektedir.

Yine, iade talebinde bu tutarların indirimli orana tabi işlemlere dahil edilmesinin gözden kaçırıldığı durumlar da idarece eleştirilmektedirler. Bu durumda idarece, bu teslimlerin indirimli orana tabi işlemlere Hesaplanan KDV bakımından dahil edilmesi -dolayısıyla iade tutarı azalacağından- ve aradaki farkın iade hesabından tenzili istenmektedir. Bu teslimlere ilişkin Yüklenilen KDV'nin de iade hesabına eklenmesi durumu, iadeyi artırıcı bir husus olarak görülmeye neden olmaktadır.

Ayrıca yine, 11/1-b kapsamında teslimlere ilişkin iade talebi ihtiyari olmasına karşın yüklenim farkının iadesi zorunlu hâle gelmektedir. Yine, teslimi yapılan mamülün ayrıca yurt içinde teslimi gerçekleştiği dönem de mi yoksa yurt dışına çıkışının yapıldığı dönemde mi indirimli orana tabi işlemlere konu olacağı hususunda açıklık görülmemekle birlikte yurt içinde teslimin gerçekleştiği tarihte iadesinin mümkün olduğu, ilk yurt dışı teslimine ilişkin tutarlar dahil edilerek iade tutarının hesaplanması gerektiği düşünülmektedir.

Son olarak, indirimli orana tabi mamüllerin Türkiye'de ikâmet etmeyenlere (Yolcu Beraberliği Eşya) özel fatura ile tesliminde indirimli orana tabi mevzuat kapsamında iade mümkün olduğu gibi, bu teslimlerin bavul ticareti kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda Yüklenilen KDV'nin iadesi söz konusu olacağından tek iade türünden yapılan işlemle iadesi daha az işlemle gerçekleştirilebilecektir.



# DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ

Beste KÜÇÜKŞAHİN

Avukat

## ÖZET

05.12.2019 tarihinde yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu'nun 1 ila 7. maddeleri kapsamında ihdas edilen "dijital hizmet vergisi" uygulaması 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

20.03.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği" ile söz konusu verginin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu çalışma, Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği kapsamında getirilen yeniliklerin açıklanmasına ilişkindir.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Hizmet Vergisi, Değerli Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 7194 Sayılı Kanun.

## GİRİŞ

Gelişen dijital dünyanın bir gerekliliği ve sonucu olarak çok sayıda iş modeli çevrimiçi platformlara kaymıştır. Dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ülkelerin ve OECD gibi uluslararası kuruluşların önemli bir gayesi haline gelmiştir. OECD ve Avrupa Birliği ("AB") mensubu ülkelerin dijital hizmet vergisinin vergilendirilmesi ile ilgili gelişmeleri 2020 yılı tamamlanması beklenmektedir.

Türkiye'de de 05.12.2019 tarihinde yayımlanan "7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ("7194 sayılı Kanun") ile dijital ortamda sunulan hizmetler üzerinden "Dijital Hizmet Vergisi" alınmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. 20.03.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile söz konusu verginin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

## TEBLİĞ'İN MUHTEVASI

### » VERGİNİN KONUSU

Kanun'un 1.maddesine göre Türkiye'de;

i. Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,

- ii. Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- iii. Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- iv. İşbu hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri,

kapsamında elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

### A. Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri

Reklam teknik ölçümleri, kullanıcı veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu bakımdan, dijital ortamda yayınlanan; arama motoru reklamları, bant reklamlar (banner), video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesine ilişkin dijital ortamlarda yayınlanan her türlü reklamlar, elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrim içi iletilen reklamlar, açılır pencere reklamları (pop-up ve benzeri), gibi reklam hizmetlerinin sunulmasından elde

edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusu kapsamındadır.

Dijital ortamda sunulan reklam hizmetleriyle ilişkili olarak dijital hizmet sağlayıcıları tarafından, dijital ortamdan veri çekilmesi ve/veya bu verinin ölçülmesi ya da işlenmesi ve/veya dijital reklam içeriğinin hazırlanması ve benzeri şekillerde sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabiidir.

### **B. Dijital Ortamda Yapılan İçerik Satışları ve İçeriklerden Yararlandırmaya Yönelik Hizmetler**

Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin dijital ortamda satışı ve bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesi, izlenmesi, oynanması veya elektronik cihazlara kaydedilmesi gibi hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Bu kapsamda; bilgisayar, tablet, cep telefonu, akıllı bileklik gibi elektronik cihazlarda kullanılan program, yazılım ve uygulamaların, sinema filmi, dizi, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içeriklerinin, oyun konsolunda oynamaya mahsus olanlar dâhil olmak üzere, çevrim içi veya çevrim dışı oynanmasına bakılmaksızın her türlü dijital oyunların, oyun ek paketlerinin veya oyun kodlarının, çevrim içi oyunlarda kullanıcıya belirli bir bedel karşılığında oyunla ilgili uygulama veya paketlerin (ilave oynama hakkı, ilave oyun süresi, oyun içi özelliklere, materyal ve öğelere erişim, oyun içi karakter oluşturma ya da geliştirme veya oyun içi sanal para temini gibi), dijital ortamda satışı ve benzeri diğer içerik satışları ile bu içeriklerden yararlandırmaya (içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına) yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat vergiye tabidir.

Dijital verilerin çevrim içi platformlarda depolanması, dijital ortamda fiili sunuma konu bir hizmetten faydalanma hakkını temsil eden biletler, Türkiye’de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından

tertiple edilen her türlü şans oyunu bileti veya kuponlar bu kapsamda değildir.

### **C. Kullanıcıların Birbirleriyle Etkileşime Geçebilecekleri Dijital Ortamların Sağlanması ve İşletilmesi Hizmetleri**

Dijital hizmet vergisinin konusuna, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden elde edilen hasılat da girmektedir. Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler de dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Kullanıcılar tarafından içerik paylaşılabilen ya da paylaşılan içeriklere ilişkin yorum yapılabilen ya da kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebildiği her türlü dijital ortamların sağlanmasından veya işletilmesinden ve dijital ortamda, mal veya hizmet alım veya satımına aracılık edilmesi ya da herhangi bir fonksiyon üstlenilmeksizin sadece mal veya hizmetin alım satımının kolaylaştırılması ya da satışa konu mal veya hizmetin bu ortamda ilan edilmesi veya bu ilana erişilebilmesi gibi hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir.

Mal veya hizmet alım satımına aracılık edenler ile alım satımı kolaylaştıranlar tarafından bu hizmetlerin sunulduğu dijital ortamlarda, benzer veya aynı ürünleri satanların ilanlarının farklılaştırılması olarak verilen hizmetler dolayısıyla elde edilen hasılat da bu kapsamda vergiye tabi tutulur.

### **D. Dijital Ortamda Sunulan Hizmetlere Aracılık Hizmetleri**

Bu kapsamda, dijital ortamda sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da fiyat, marka, model ve benzeri bazında karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusuna girer.

İşbu Tebliğ kapsamında örnek olarak (B) işletmesi sanal mağazasında, yine kendi sanal mağazasında mal satışına aracılık hizmeti

sunan (A) işletmesinin satışlarına aracılık etmektedir. Bu durumda (A) işletmesinin dijital ortamda sunduğu aracılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği hasılat, Kanun'un 1/ 2.maddesi kapsamında dijital hizmet vergisine tabidir. (B) işletmesinin elde ettiği hasılatın ise Kanun'un 1/ 1. fıkrasının (c) bendi kapsamında vergiye tabi olduğu tabiidir denmiştir.

#### » MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

İlgili Kanun uyarınca, dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır.

Dijital hizmet sağlayıcılarının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK") ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") bakımından tam mükellef olup olmamasının, dar mükellef olmaları halinde söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesinin dijital hizmet vergisi mükellefiyete bir etkisi bulunmamaktadır.

Buna göre, dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellef olup olmamasının, dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etkisi yoktur.

Dijital hizmet sağlayıcılarının bu Tebliğin (I/Ç-1) bölümünde açıklanan muafiyet şartlarını taşımamaları ya da var olan muafiyetlerinin sona ermesi halinde, aynı bölümde belirtilen süre içerisinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmekte olup, Kanun'un 6. maddesinin 8. fıkrasında yer alan yetkiye istinaden mükellefiyetin, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde elektronik ortamda tesis ettirilmesi uygun bulunmuştur.<sup>1</sup>

Kanun'un 3. maddesinin 2. fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına

<sup>1</sup> Bu kapsamda, dijital hizmet sağlayıcılarının, ilk kez verecekleri dijital hizmet vergisi beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresinde yer alan formu doldurmaları gerekir. Söz konusu formun elektronik ortamda doldurulup onaylanması üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı nezdinde, dijital hizmet sağlayıcısı adına "Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti" tesis ettirilir.

Bu kapsamdaki mükelleflerden ayrıca işe başlama bildirimini aranmaz. Mükellefiyet tesisi üzerine İnternet Vergi Dairesinde işlem yapılabilmesi için mükellefe kullanıcı kodu, parola ve şifre verilir. "Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti" bulunanlar mevcut kullanıcı kodu, parola ve şifreleriyle işlem yaparlar.

alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkili olsa da işbu Tebliğ kapsamında herhangi bir belirleme gerçekleştirilmemiştir.

#### » MUAFİYET

Dijital hizmet vergisinden muafiyete dair düzenlemeler, Kanun'un 4. maddesinin (1) ile (5) numaralı fıkralarında yer almaktadır.

Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasında, ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 1. maddede sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon TL'dan veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avro'dan veya muadili yabancı para karşılığı TL'den az olanların dijital hizmet vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınır.

#### » VERGİNİN MATRAHI, ORANI VE HESABI

##### A. Matrah

Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde (ilgili ayda) verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır.

Her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın tamamı matraha dâhildir. Bu kapsamda, satış, işlem veya hizmet bedeli, komisyon ücreti, abonelik bedeli, üyelik bedeli, aracılık bedeli ve benzer adlar altında alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin tamamı hasılatı, dolayısıyla matraha dâhildir.



Sunulan dijital hizmetlere ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dâhildir.

Ancak, verginin konusuna giren dijital hizmetler ile dijital hizmetin parçası veya tamamlayıcısı niteliği bulunmayan ve işleme taraf olmayan üçüncü kişilerce de işleminden bağımsız olarak ifa edilebilen verginin konusuna girmeyen hizmetlerin birlikte sunulması durumunda, hizmetlerin bedellerinin emsallere uygun olarak tespit edilmesi suretiyle hizmetlerden elde edilen hasılatın ayrıştırılması kaydıyla, matraha, sadece verginin konusuna giren dijital hizmetlere isabet eden hasılatın dâhil edilmesi mümkündür. Birlikte sunulan söz konusu hizmetlerden elde edilen hasılatın belirtilen şekilde ayrıştırılmaması durumunda, hasılatın tamamının matraha dâhil edilmesi gerekir.

## **B. Verginin Oranı ve Hesabı**

Dijital hizmet vergisinin oranı %7,5'tir. Dijital hizmet vergisi, verginin kapsamına giren hizmetlere ilişkin geçerli vergi oranının matraha uygulanması suretiyle hesaplanır.

### » **VERGİLENDİRME DÖNEMİ, VERGİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ İLE VERGİ GÜVENLİĞİ**

#### **A. Vergilendirme Dönemi**

Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

#### **B. Verginin Beyanı**

Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur.

Vergi sorumluluğunun hayata geçirilmesi halinde beyan, dijital hizmet vergisinin beyanı

vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılacaktır.

### » **VERGİNİN GİDER OLARAK İNDİRİLEBİLMESİ**

Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

### » **VERGİ GÜVENLİĞİ**

Kanun'un 7. maddesi kapsamında, VUK dahilindeki vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, ihtarda bulunulabileceği ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edileceği,

- İlan tarihinden itibaren 30 gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verileceği,
- Vergi güvenliği uygulamasına ilişkin usul ve esasların, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği

hüküm altına alınmıştır.

## **SONUÇ**

Türk Vergi mevzuatı kapsamında yeni ihdas edilen dijital hizmet vergisinin uygulamasına ilişkin hususların düzenlendiği Dijital Hizmet Vergisi Tebliği, Kanun'da öngörülen birçok konuya açıklama getirmiştir.

# BİNEK OTOMOBİLLERE GETİRİLEN GİDER VE KİRALAMA KISITLAMALARI İLE HESAPLANACAK AMORTİSMAN VE MALİ TABLOYA ETKİSİ

İsmet ŞEN  
Vergi Denetçisi

## ÖZET

7194 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi birinci fıkrasının (1), (5) (7) bentlerine eklenen hükümler ile aynı Kanun'un 14. maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi birinci fıkrasının (4) ve (5) bentlerine eklenen hükümler ile binek otomobillerin alış maliyetleri, amortisman gideri, kiralama gideri, bakım onarım, akaryakıt ve benzeri giderlere ilişkin binek otomobiller için yapılan harcamalara belirli hadlerde kısıtlamalar getirilmiştir.

01.01.2020 tarihinde yürürlüğe giren uygulamada kısıtların ve kapsamının neler olduğuna ilişkin yazımızda binek araçlara ayrılacak amortisman tutarları ve dönem sonunda ticari kazancın tespitinde ortaya çıkaracağı farklar yer alacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Binek Otomobil, Binek Otomobil Kısıtlaması, Kiralanan Binek Otomobil, Amortisman Gider Kısıtlaması, Mali Tablo.

## GİRİŞ

Kanun hükümlerince gider kısıtlamaları kısmen ve tamamen binek otomobillerin kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesinde bulunan faaliyetler harici binek otomobillerin tamamına uygulanacaktır. 7194 sayılı Kanun'un ile yürürlüğe giren binek araçlara ilişkin gider kısıtlaması kanun gerekçesinde ise, "binek otomobillerin aktifte veya envantere dahil olduğu halde şahsi ihtiyaçlar için kullanıldığı ve bu binek otomobillerin giderlerinin ve amortismanlarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alındığının görüldüğü, bu tür সু-istimallerin önlenmesi için bu düzenlemelerin yapıldığı" ifadesine yer verilmiştir.

Gerekçede yer alan ifadeden, gider kısıtlamasındaki amacın şahsi ihtiyaçlar için de kullanılması mümkün olan binek otomobillerin tüm giderlerinin vergi matrahından indirilmesinin önüne geçmek olduğu anlaşılmakta olup, bu uygulama binek otomobillerin yoğun olarak kullanıldığı şirketlerde mali yönden maliyetlerin artmasına neden olacaktır. Ayrıca uygulamanın getirdiği kısıtlamaların hem şirket iç kontrol bazında hem de üçüncü kişiler tarafından yapılan denetimlerde de zaman maliyetine yol açacaktır.

## 1. KANUNİ HÜKÜMLER VE AÇIKLAMALARI

Gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un ilgili maddeleri ile yürürlüğe girmiştir.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir. Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 160.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 300.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)"

Kanun hükümlerinde ifade edilen hadler ile beraber binek otomobillerin devamlılığını sağlaması için katlanılan bakım-onarım gideri, otoyol geçiş ücretleri, akaryakıt bedelleri, sigorta bedelleri, araç temizlik ücreti gibi giderlerin %70'i ticari kazancın tespitinde gider olarak muhasebe kayıtlarına alınacak ayrıca bu tutara karşılık gelen KDV indirim konusu yapılacaktır. %30'u ve bu tutara tekabül eden indirebilecek KDV tutarı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca binek otomobiller için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin vergi matrahından indirilmesi mümkün değildir. Tutar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak tamamı kayıtlara alınmalıdır.

Şirketlerin ticari faaliyetleri kapsamında kiradadıkları binek otomobillerin her biri için gider yazılabilecek aylık kira bedeli 5.500 TL ve indirebileceği katma değer vergisi matrahı 5.500 TL üzerinden hesaplanacaktır. Kira bedeli 5.500 TL üzeri aşan kısım yeniden kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

Binek otomobillerin amortisman gideri kısıtlaması 01.01.2020 tarihi itibarıyla iktisap edildiğinde kısıtlama hadleri ile uygulanacaktır. Bu tarihten önce yapılan alımlarda maliyet bedelinin tamamı amortisman yoluyla gider olarak muhasebeleştirilebilecektir. Binek otomobillerde kıst amortisman yönteminin uygulaması devam etmektedir. Binek otomobillerde amortisman yolu ile gider yazılmasında ÖTV ve KDV tutarları dahil 300.000 TL isabet eden kısma kadar ve ilk iktisap bedeli KDV ve ÖTV hariç 160.000 TL'ye isabet eden amortisman bedeli gider olarak muhasebe kayıtlarına alınabilecektir. Ayrıca ÖTV ve KDV tutarlarının 140.000 TL'ye kadar gider olarak kaydedilebileceği, aşan kısmın ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleşmesi kanun hükümlerince belirtilmiştir.

Kanun hükmünde yer alan kısıtlamaları ve hadleri aşağıda yer alan örnekte inceleyebiliriz.

### Örnek-1

X A.Ş. 01.01.2020 tarihi itibarıyla pazarlama ve satış müdürüne şirketin envanterinde kayıtlı olan 566.400 TL değerinde binek otomobili tahsis etmiştir. Ayrıca aynı departmanda çalış-

şan ekibin her birine katma değer vergisi dahil 8.000 TL ve 4.000 TL aylık kiralama bedeli olan binek araçları aylık olarak kiralamıştır.

Binek otomobil maliyet bedelleri hesaplaması aşağıdaki gibidir:

Binek Otomobil	
Tutar	300.000,00
ÖTV	180.000,00
KDV	86.400,00
<b>Toplam</b>	<b>566.400,00</b>

Yukarıda yer alan bilgilere göre Kanun'da yer alan hükümlerin getirdiklerini inceleyelim:

- Vergi yükümlülüğü toplamının 266.400 TL olduğu ve 140.000 TL haddin aşıldığı tespit edilmiştir. 126.400 TL fark kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusu yapılamayıp kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır.
- Binek otomobilin maliyeti üzerinden amortisman tabi olacak tutar 160.000 TL olarak belirlenmiş olup 140.000 TL için amortisman yolu ile gider olarak muhasebe kayıtlarına alınamayacağından ayrılan amortisman tutarının 140.000,00 TL'ye isabet eden kısmının kanunen kabul edilmeyen gider ("KKEG") olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### Binek otomobil alım muhasebe kaydı;

Hesap Adı	Borç	Alacak	
254 Taşıtlar		300.000,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)		126.400,00	
689.01 Binek Otomobil Ödenen ÖTV KKEG			
689.02 İndirilemeyen KDV			
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		140.000,00	
	329 Diğer Borçlar		566.400,00

**Örnek-2**

Yukarıdaki örneği KDV ve ÖTV tutarlarının maliyetine dahil etmesi ile ilgili inceleyelim;

- Binek otomobilin toplam maliyeti 566.400 TL, kanun hükmünce amortisman yolu ile gider olarak ayırabileceği had kısıtı 300.000 TL'dir. 566.400,00 TL üzerinden hesaplanan amortisman tutarının 266.400 TL'ye isabet eden kısmı KKEG olarak dikkate alınacaktır.
- Amortisman hesaplanmasında  $(300.000 * 0,20) = 60.000$  TL amortisman yoluyla gider olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Kalan toplam tutar üzerinden hesaplanacak amortisman tutarı  $(266.400 * 0,20) = 53.280$  TL KKEG olarak muhasebeleşecektir.
- Amortisman hesaplamaları, kullanım ömrü içerisinde belirlenen hadlere ulaşılan kadar (300.000 TL ve 160.000 TL) gider ve KKEG olarak ayrıştırılmalıdır. Binek otomobil amortismanı belirlenen hadleri aştığında amortisman yoluyla gider olarak muhasebeleştirilmesi mümkün değildir.

**Binek otomobilin yıllık amortisman giderinin muhasebe kaydı:**

Hesap Adı	Borç	Alacak	
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		60.000,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)		53.280,00	
689.03 Binek Otomobil Amortisman Gideri KKEG			
	257 Birikmiş Amortisman		113.280,00

Örnek hesaplamada birinci yılında 60.000 TL amortisman yolu ile gider olarak muhasebeleştirildi. 300.000 TL amortisman gideri tutarının kayıtlara alınabileceği anlamına gelmektedir.

**Örnek-3**

Pazarlama ve satış birimi çalışanlarına kiralanın 8.000 TL ve 4.000 TL sınıftaki araçlara ilişkin olarak:

- 8.000 TL aylık kira geliri (8.000-5.500) = 2.500 TL fark ile bu farka isabet eden  $(2.500 * 0,18) = 450$  TL KDV tutarı Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabında takip edilecektir.

**Binek otomobil kiralmasına ilişkin muhasebe kaydı:**

Hesap Adı	Borç	Alacak	
770 Genel Yönetim Gideri		5.500,00	
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		4.000,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)			
689.04 Binek Otomobil Kiralama Farkı KKEG		2.500,00	
689.05 Binek Otomobil İndirilemeyen KDV		450,00	
191 İndirilecek KDV		1.710,00	
	329 Diğer Borçlar		14.160,00

**Örnek-4**

Satın alınan binek otomobilin ilgili dönem bakım-onarım gideri KDV hariç 3.000 TL ve 500 TL akaryakıt gideri muhasebe kayıtlarına alınacaktır:

Hesap Adı	Borç	Alacak	
770 Genel Yönetim Gideri		2.100,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)		1.062,00	
191 İndirilecek KDV		378,00	
	329 Diğer Borçlar		3.540,00
Hesap Adı	Borç	Alacak	
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		350,00	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (KKEG)		177,00	
191 İndirilecek KDV		63,00	
	329 Diğer Borçlar		590,00

Yukarıda yer alan örnekler kapsamında muhasebe kayıtlarının oluşturulmasında sistemsel olarak kontrol ve uygulamanın yapılabilmesinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı'nın

yardımcı hesaplar oluşturularak takip edilmesinin hata riskini azaltacağı düşüncesindeyiz.

## **2. GİDER KISTI VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

Binek otomobillere getirilen hadler ve kısıtlamalar ile dönem sonunda gider olarak indirilemeyen tutarların mali tablolarda kâr/zarar ve vergi matrahı hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak hesaplara alınmasıyla beraber mükellefin vergi yükünün artacağı kaçınılmaz gerçektir.

Şirketlerin binek otomobil alımlarında amortisman yolu ile gider yazabilecekleri tutarlar gider kısıtlamalarını aştığından KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Binek otomobilin satışı söz konusu olduğunda ise satış tutarı vergi matrahını oluşturacaktır. Şirketlerin KKEG olarak muhasebe kayıtlarına aldığı tutarlar araç satışı sırasında da vergi matrahına dahil edileceğinden şirketlerin özellikle yüksek fiyatlı ve satış piyasası kendini koruyan binek otomobil modellerini satın alması ve satması durumunda her iki işlem de vergi yükünü artırmaktadır.

## **SONUÇ**

7194 sayılı Kanun'un 2020 dönemi ile uygulamaya giren binek otomobillerin gider kısıtlaması, takip sistematığının oluşturulmasını yazımızda ele aldık. Bu nedenlerle ilgili hükümlerin uygulanması ve denetlenmesinin, mükelleflere ve meslek mensuplarına zaman ve maddi maliyet getireceği aşikârdır.

Bu durumun, mükelleflerin, ilgili dönem ve müteakip yıllarda yapacakları binek otomobillere ait yatırımlar ve harcamalarda daha seçici davranmasında ve mali tablolarına etkisi yönünden karar vermelerinde önemli bir etken olacağı görüşündeyiz.



# KONAKLAMA VERGİSİNE İLİŞKİN TARTIŞMALI HUSUSLAR VE KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRMESİ

Yaşar Kaan KARAGÖL

Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

## ÖZET

7194 sayılı Kanun ile hayatımıza giren yeni vergilerden biri de konaklama vergisidir. Konaklama vergisi, konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti ve bu hizmet ile ilişkilendirilebilen diğer hizmetleri konu edinen, turistik faaliyetlerin sunulması amacıyla merkezi yönetim ve yerel yönetimler tarafından katlanılan kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilmesi amacıyla alınacak olan bir vergidir. Vergide eşitlik ilkesi ve verginin amacına uygun bir şekilde uygulanması bakımından birtakım tartışmalara yol açan bu yeni verginin, yabancı ülkeler açısından birçok benzeri bulunmaktadır ve bu örnekler bakıldığında konaklama vergisinin uygulamada sebep olabileceği sorunlar ile bu sorunların nasıl alternatif düzenlemelerle önüne geçilebileceği görülebilmektedir.

Nitekim bu yabancı örneklerde, vergi oranı belirlenirken konaklama tesisinin niteliği, konaklama tesisinin bulunduğu yer veya hizmetin sunulduğu dönem gibi farklı kriterler en önemli rolü oynarken ve bazı örneklerde bu verginin gelirinden yerel yönetimler yararlanırken, yeni konaklama vergisinde bu şekilde bir kriter söz konusu değildir ve vergi gelirinden yerel yönetimlerin faydalanabileceğini gösteren bir hüküm bulunmamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama Vergisi, Vergi-  
de Eşitlik, Turizm ve Yatak Vergisi, Kültür Vergisi.

## GİRİŞ

07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, Türk vergi sisteminde daha önce görülmemiş birkaç yeni vergiyi, hem hukuki hem ekonomik birçok tartışmayla birlikte hayatımıza getirmiştir.

Bu yeni düzenlemelerden biri de işbu makalenin konusunu oluşturacak olan “Konaklama Vergisi”dir. 7194 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile, 6802 sayılı “Gider Vergileri Kanunu” (“Kanun”) ikinci kısmının ikinci bölümünün mülga başlığı, “Konaklama Vergisi” olarak değiştirilmiş ve 34. maddesi, konaklama vergisinin esas alınacağı hüküm olarak düzenlenmiştir. Maddede, konaklama vergisi kapsamında vergilendirmeye ilişkin detaylara yer verilmiştir.

Konaklama vergisine ilişkin bu düzenlemenin gerekçesinde, başta turizm merkezi ülkeler olmak

üzere çok sayıda ülkede, ilgili ülkede veya şehirde konaklama veya turistik amaçlı verilen hizmetlerden faydalanan kişilerden, bu hizmetlerin sunulması amacıyla merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilebilmesi amacıyla, merkezi yönetim veya yerel yönetimler tarafından konaklama tesislerinin verdiği hizmetler üzerinden turizm vergisi, turist konaklama vergisi, ziyaretçi vergisi, şehir vergisi, konaklama vergisi gibi adlar altında, konaklanan gece sayısı üzerinden maktu veya verilen hizmet bedeli üzerinden oransal olarak vergi alındığı, bu yeni düzenlemede vergi tekniği bakımından farklı yabancı modellerin de dikkate alındığı ve konaklama tesislerinde verilen hizmetler dolayısıyla konaklayanlardan elde edilen bedellerin bir kısmının çeşitli adlar altında vergi matrahının dışına çıkarılmasının önlenmesi amacıyla verginin konusunun, bu tesisler bünyesinde verilen hizmetlerin tamamını kapsayacak şekilde geniş tanımlandığı belirtilmiştir. Yine gerekçeye göre, verginin kapsamında olan tesislerde konaklama hizmeti almayıp diğer hizmetleri alanlar verginin konusuna dahil olmayacaktır ve konaklama hizmetini alan kişinin yurt içinde yerleşik veya yabancı olmasının vergilendirmeye bir etkisi olmayacaktır.

## A. KONAKLAMA VERGİSİNE GENEL BAKIŞ

### 1. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi), konaklama vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Maddede görülebileceği üzere, vergi kapsamına giren geceleme hizmetini sunan tesisler bakımından örnekleme metoduna başvurulmuş ve sınırlı sayı ilkesi benimsenmemiştir. Bu bağlamda, maddede sayılan tesislerden olmasa bile geceleme hizmeti sunulan yerlerde konaklama vergisinin uygulanması mümkün olacaktır.

Vergiyi doğuran olay, maddede sayılan hizmetlerin, yani geceleme hizmeti ve geceleme hizmeti ile birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesindeki diğer hizmetlerin sunulmasıdır. Geceleme hizmeti, konaklama tesislerinde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesis-te günlük yatma-barınma-kalma hizmetini ifade eder.<sup>1</sup> Geceleme hizmeti, konaklama tesisi bakımından geceleme hizmetini ifa etmeye yönelik olarak odanın, birden fazla kişinin konaklayabileceği odalarda yatağın, kişinin tasarrufuna bırakılması ile sunulmaya başlanmış olur. Hizmeti alan kişinin geceleme tamamlaması, verginin doğması için gerekli değildir.

Geceleme hizmetine ek olarak, geceleme hizmetiyle birlikte sunulan ve konaklama tesisi bünyesinde bulunan diğer hizmetler de verginin konusu dahilindedir. Eğlence hizmetleri, yeme-içme, termal ve benzeri alan kullanımı gibi hizmetler bunlara örnek gösterilebilir. Burada belirtmek gerekir ki, hem geceleme hizmetiyle birlikte paket olarak sunulan hizmetler hem de geceleme hizmet-

tinden ayrı olarak fiyatlandırılan ek hizmetler bu kapsama dahildir. Geceleme hizmetiyle birlikte sunulan bu diğer hizmetlerin, tamamen konaklama tesisinin imkânlarıyla veya tesis tarafından kısmen ya da tamamen tesis bünyesi dışından temin edilmesinin vergilendirme açısından yarattığı bir fark yoktur. Geceleme hizmetine ek olarak sunulan bu hizmetlerin tümü vergi kapsamındadır.

Konaklama tesisinde konaklamayanlara verilen hizmetler, vergi kapsamında değildir. Nitekim bu hizmetlerin geceleme hizmeti ile ilişkilendirilmesi gerekir. Konaklama tesisi dışında sunulan ulaşım, transfer, rehberlik, gezi gibi hizmetler için ayrı fatura düzenlenmesi durumunda, bunlar üzerinden konaklama vergisi hesaplanmaz. Konaklama hizmetinden bağımsız olarak sunulan konferans, sempozyum gibi etkinlikler de verginin kapsamında değildir.<sup>2</sup>

### 2. Vergi Mükellefi

Kanun'un 34. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, konaklama vergisinin mükellefi, konaklama tesisini işleten kişi olacaktır. Mükellefiyetin, tesis işletilmeye hazır olmasıyla birlikte tesis edilmesi gerekmektedir.

### 3. Vergi İstisnaları

Kanun'un 34. maddesinin 7. fıkrasında, konaklama vergisinden istisna tutulan faaliyetler belirtilmiştir. Buna göre, öğrenci yurtları, kampları ve pansiyonlarında öğrencilere sunulan hizmetler, konaklama vergisinden müstesnadır. Ayrıca, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler vergiden müstesnadır.

### 4. Vergi Matrahı ve Oranı

Konaklama vergisinin matrahı, verginin ko-

<sup>1</sup> Konaklama Hizmetlerinde KDV Oran Uygulanması, Mevlüt Fikirli, <http://vergisozluk.com/K/konaklamahizmetlerindekdvora-ni.htm>

<sup>2</sup> Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, Gelir İdaresi Başkanlığı [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/Taslaklar/Kon\\_ver\\_gen\\_uyg\\_teb\\_taslak.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/Kon_ver_gen_uyg_teb_taslak.pdf)

nusuna giren hizmetler karşılığında mükelleflerin her ne suretle olursa olsun aldıkları para, menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Konaklama vergisinin oranı %2'dir. Cumhurbaşkanı, bu oranı bir katına kadar artırmaya, yarısına indirmeye ve bu sınırlar içinde belirlemeye yetkilidir.

## 5. Vergilendirme Dönemi ve Beyan

Konaklama vergisinin vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Her bir vergilendirme dönemine ait beyan, vergilendirme dönemini takip eden aynı yirmi altıncı günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine, KDV mükellefiyeti bulunmayanlarca ise tesisin bulunduğu yer vergi dairesine teslim edilir.

## B. KONAKLAMA VERGİSİNE İLİŞKİN TARTIŞMALI HUSUSLAR

### 1. Vergide Eşitlik İlkesi Bakımından

Vergide eşitlik ilkesi, "yatay eşitlik" bağlamında aynı düzeyde gelir elde eden mükelleflerin eşit vergi ödemesi anlamına gelirken, "dikey eşitlik" ise farklı gelir seviyelerindeki mükelleflerin farklı vergi ödemelerini ifade eder.<sup>3</sup> Yeni konaklama vergisinin, vergide eşitlik ilkesi perspektifinden değerlendirildiğinde, özellikle uluslararası alanda benzerleri ile karşılaştırıldığında, dikey eşitlik bakımından birtakım sınıncalara gebe olduğu görülebilir.

Öncelikle, yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, konaklama vergisinin uygulanmasında konaklama tesislerin niteliği arasında herhangi bir farklılık öngörülmemiştir. Otel, motel, pansiyon, kamp alanı, apart ve benzeri tüm konaklama tesisleri tek bir grup altında toplanmış ve bunların hepsine konaklama vergisinin aynı uygulanması öngörülmüştür. Oysaki koşulsuz şartsız ve kesin bir şekilde olmasa da konaklama tesisinin niteliği, o tesis ve hitap ettiği müşteri çevresinin maddi durumu ile ilgili fikir verebilir. Konaklama vergisinin yabancı benzerlerine bakıldığında, dikey eşitlik ilkesine daha uygun olduğu görülebilecek

bazı örnekler mevzu bahistir. İtalya'da otellerin yıldız sayılarına göre farklı değerlendirilmeleri, Fransa ve İspanya'da konaklama tesislerinin niteliklerine göre ayrılmaları ve buna göre bir vergisel muameleye tabi tutulmaları, buna örnek gösterilebilir. Türkiye'de de konaklama tesislerinin nitelikleri veya genel olarak o nitelikteki konaklama tesislerinden çok daha fazla veya az geliri olan konaklama tesisleri de göz önünde bulundurulduğunda bunların gelirlerinin esas alınacağı bir sistemin öngörülmesi mümkün olabilirdi.

Benzer şekilde, konaklama tesislerinin buldukları coğrafi bölgeler, özellikle turizm sektörünün hacmi ve bölgedeki dinamikleri bakımından konaklama tesislerinin ve bunların müşterilerinin maddi gelirleri bakımından bir hayli belirleyici olabilir. Fakat konaklama tesislerinin niteliğinde olduğu gibi, konaklama tesislerinin bulunduğu coğrafi bölgeler bakımından da konaklama vergisine ilişkin düzenlemede farklı bir uygulama öngörülmemiştir. Bu bağlamda, çok farklı turistik dinamiklere ve hacme sahip olan iki farklı bölgedeki konaklama tesislerinin, aynı vergisel düzenlemeye aynı koşullar altında konu edilmesi yine dikey eşitlik bakımından bazı soru işaretlerini ortaya çıkarmaktadır. İtalya'da Venedik ve Roma'da bu hususta özel hükümlerin uygulanması, Hırvatistan'da şehirlerin turizm potansiyellerine göre farklı düzenlemelere tabi olmaları, bu hususta eşitlik ilkesinin daha fazla gözetildiği örnekler olarak gösterilebilir.

Son olarak, turizmde çok önemli bir parametre olan ve turizm sektöründeki aktörlerin değişken mali güçlerinde bir hayli belirleyici olan "sezon" kavramı da bu vergisel düzenlemede açıkça göz ardı edilmiştir. İtalya ve İspanya uygulamalarına bakıldığında, turizm sektöründeki hareketliliğe göre sezonlar bazında farklı uygulamaların yapıldığını görmek mümkündür.<sup>4</sup>

Vergilendirmede esas olan mali güçtür. Mali güç bakımından bir ayırım yapmadan, verginin kapsamına alınan her kişinin aynı esaslara göre vergi yükü altına alınması, özellikle uygulama-

<sup>3</sup> "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları", Emrah Akın, KPMG Sorumlu Vergicilik

<sup>4</sup> Yeni Vergiler Yeni Düzenlemeler Paneli, "Konaklama Vergisinin Ölçütüllük Boyutu" Tebliği, Dr. Öğretim Üyesi Nuray Aşçı Akıncı

da verginin dikey eşitliğinin ihlâli sonucu doğurabilecektir. Konaklama vergisine ilişkin bu yeni düzenlemede, üzerine vergi yükü yüklenecek olan kişiler arasında hiçbir ayırım yapılmamış, mali güç bakımından söz konusu olabilecek farklılıklar göz önünde bulundurulmamıştır. Dolayısıyla, vergilendirme bakımından farklı uygulamalar, yabancı ve daha önceden beri uygulanan düzenlemeler de göz önünde bulundurulurken, konaklama vergisine dahil edilebilir. Bu bağlamda, konaklama tesislerinin müşterilerine yansıttıkları fiyatların vergi oranı belirlenirken esas alınmasının, aynı nitelikte veya aynı bölgede olmasına rağmen diğer konaklama tesislerine göre farklı maddi koşullara sahip konaklama tesislerini de göz önünde bulundurunca, eşitlik ilkesine daha uygun bir yöntem olacağı söylenebilir.

## 2. Amaç Bakımından

Dünyada farklı örnekler ve uygulama esasları olmakla beraber, konaklama vergisi benzeri vergilerde, özellikle yüksek sayıda turist ağırlayan şehirlerde güvenliğin sağlanması, temizlik, ulaşım, altyapı gibi faaliyetler için gelir sağlanması gibi amaçlar ön plana çıkabilmektedir. Bu bağlamda, bu tip hizmetlerin sağlanması hususunda birincil görevin yerel yönetimlerde olduğu yorumuyla bu vergilerden elde edilen gelirlerin yerel yönetimlere verilmesi veya doğrudan yerel yönetimlere bu vergilerin ödenmesi gibi sistemlerin görülmesi mümkündür. Türkiye’de uygulanacak konaklama vergisinde ise, gelirin kısmi de olsa yerel yönetimlere verilecek olması gibi bir düzenleme söz konusu değildir. Bu bağlamda, verginin getirilme amacı ile vergi gelirinin yönlendirilmesi arasında oluşabilecek muhtemel bir tutarsızlık da düzenleme dahilindeki tartışmalı hususlardan birini teşkil etmektedir.

## C. YABANCI HUKUK SİSTEMLERİNDE KONAKLAMA VERGİSİNİN BENZERLERİ

Konaklama vergisi benzeri birçok vergi, farklı hukuk sistemlerinde zaman zaman farklı isimler ve farklı uygulama esasları altında gö-

rülmektedir. 7194 sayılı Kanun ile hayatımıza giren konaklama vergisinin tartışma konusu olan hususlardan arındırılmış olası alternatiflerini görmek, bu yabancı örnekler ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi sonucunda mümkün olacaktır.

- Almanya örneğinde, “Kültür Vergisi” ve “Yatak Vergisi” adı altında uygulanan iki farklı vergide, konaklama tesisleri segmentlere ayrılmıştır ve vergi, kişi-yatak esasına göre 5 € ile hizmet bedelinin %5’i arasında değişmektedir.
- İtalya’da, yukarıda da bahsedildiği üzere, farklı şehirlere farklı esaslar uygulanmaktadır ve buna ek olarak konaklama tesisinin sahip olduğu yıldız sayısı ile konaklanacak gece sayısına göre vergilendirmede değişiklikler olmaktadır.
- Fransa’da, kişi sayısı ve konaklanacak gece esasına göre 4 €’ya kadar ulaşabilen vergi, Paris’te %10 daha fazla uygulanmaktadır.
- İspanya’da, 4 € olmak üzere maktu bir ücret söz konusudur ve bu “Yüksek Sezon” denilen turist hareketliliğinin yoğun olduğu dönemde uygulanmaktadır.
- Hollanda’daki uygulamada, turistler, kruvazör gemilerinde konaklayacak olanlar ve normal konaklama tesislerinde konaklayacak olanlar olmak üzere ikiye ayrılırlar ve buna göre farklı bir şekilde vergilendirilirler.<sup>5</sup>
- Japonya’da 2019’dan beri uygulanan Uluslararası Turist Vergisi ile yabancılardan ülkeye giriş yapıldığı an 1000 yen / 9.25 \$ merkezi yönetim tarafından tahsil edilmektedir.
- ABD’nin Georgia eyaletinde oda başı maktu ücret alınmakta, Alabama’da ise konaklama tesisinin dağlık bölgede veya göl bölgesinde olması durumunda %5 artırılarak uygulanmaktadır.<sup>6</sup>

## SONUÇ

Konaklama vergisi, tartışmalı birçok husus içeren 7194 sayılı Kanun ile vergi ve hukuk sistemimize dahil olan ve konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri ile bu hizmetlerle birlikte sunulacak diğer hizmetleri konu edinen bir vergidir. Vergilendirme esaslarına bakıldığında özellikle yabancı benzerlerinde görülen, vergiyi nisbileştirme ve de mali güce göre vergilendirme esasına uygun hâle

5 “Konaklama Vergisi ve Turizmin Vergilendirilmesi”, Tarık Taşkıran, 22.01.2020

6 “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Başarı Koşulları” – Doç. Dr. Fatih Saraçoğlu ve Doç. Dr. Eren Çaşkurulu, 25.12.2019

getirme yönünde gösterilen çaba, yeni konaklama vergisi özelinde görülememektedir. Bütün konaklama tesislerinde geceleme hizmeti alacak olan bütün kişilere konaklama vergisinin eşit bir şekilde yüklendiği görülmektedir. Bu durum da vergide eşitlik ve dolayısıyla verginin yasallığı ilkeleri bakımından tartışmalara yol açmaktadır. Buna ek olarak, vergi düzenlemesi yapılırken öngörülen gerekçede belirtilen “kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilmesi” amacı bağlamında, bu kamusal maliyetlerin merkezi yönetime ve yerel yönetimlere nasıl dağıldığına göre bu vergiden elde edilen gelirin dağıtılmasının, mevcut düzenlemeye göre daha amaca uygun olabileceği söylenebilir.





#### İSTANBUL OFİS

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. No: 3 Elit Residence, Kat 1/1 - 4/12 - 10/28 - 19/46 - 29/60 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye

Tel : +90 212 380 0640  
Faks : +90 212 217 1890



#### ANKARA OFİS

Kızılırmak Mah. 1450 Sok. Ankara Ticaret Merkezi (ATM), B Blok No: 1/29 Kat 5 Karakusunlar, Çankaya, Ankara, Türkiye

Tel : +90 312 286 1006  
Faks : +90 312 286 1007



#### İZMİR OFİS

Adalet Mah. Manas Bulvarı Folkart Towers B Kule, No 47/2209 Bayraklı, İzmir, Türkiye

Tel : +90 232 290 0998  
Faks : +90 232 290 0999



#### BURSA OFİS

Odunluk Mah. Akpınar Cad. Efe Towers A Blok Kat: 4 No:15/19 Nilüfer, Bursa, Türkiye

Tel : +90 224 441 1950  
Faks : +90 224 441 1951



#### DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad. Skycity İş Merkezi Kat 5 No: 1/41 Merkezefendi, Denizli, Türkiye

Tel : +90 258 252 1224  
Faks : +90 258 252 1226