

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2020 KIŞ / SAYI 9



**Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlemesinde
Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**

S. 19

Yeni Bir Vergi Türü: Değerli Konut Vergisi

S. 23

**Oyuncu Transfer Sürecinde İmzalanan
Sözleşmeler ve Gerçekleştirilen İşlemler**

S. 81

**İnternet Satışlarında Gelişen
Dikey Rekabet Hukuku Rejimi**

S.89

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2020 KIŞ / SAYI: 9

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 TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORUNUN KURUMLARA KATKISI
- 9 DAR MÜKELLEF KURUMDAN YAPILAN BORÇLANMALARDA ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İSABET EDEN KUR FARKI GELİRLERİNİN DURUMU
- 15 YUMURTA MI OYUNCAKTAN, OYUNCAK MI YUMURTADAN ÇIKAR?
- 19 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR
- 23 YENİ BİR VERGİ TÜRÜ: DEĞERLİ KONUT VERGİSİ
- 27 TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE ŞİRKETLERİN DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR
- 33 ÖN KONTROL RAPORUNA DAYALI KDV İADE UYGULAMASI
- 37 SPOR KULÜPLERİNİN GELİRLERİ VE KURUMLAR VERGİSİ BAKIMINDAN MÜKELLEFİYETLERİ
- 43 VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU
- 51 ANAYASA MAHKEMESİNİN İHLAL KARARI(2015/15100, Karar Tarihi: 27/2/2019 sayılı kararı) SONRASI YARGI UYGULAMASI
- 61 2019 YILI MESKEN/İŞYERİ KİRA GELİRİNİN MART/2020'DE BEYANI
- 73 INCOTERMS 2020'NİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER
- 77 ANONİM ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN GÜMRÜK ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNDE SORUMLULUĞU
- 81 OYUNCU TRANSFER SÜRECİNDE İMZALANAN SÖZLEŞMELER VE GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLER
- 85 TİCARİ İLETİŞİM VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİLER HAKKINDA YÖNETMELİK'E İLİŞKİN MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİ YÖNETİM SİSTEMİ
- 89 İNTERNET SATIŞLARINDA GELİŞEN DİKEY REKABET HUKUKU REJİMİ
- 93 YAŞ DIŞINDA DİĞER ŞARTLARIN SAĞLANMASI VE KIDEM TAZMİNATINA HAK KAZANILMASI HUSUSU
- 97 İŞ HUKUKUNDA ÇOK SORULAN SORULAR-1 İŞVERENİN ZAM YAPMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 101 İŞ SÖZLEŞMESİNİN FESHİNDE HAKLI NEDEN OLARAK MOBING
- 105 KİSMİ SÜRELİ ÇALIŞMA VE KİSMİ SÜRELİ ÇALIŞMA DÜZENİNDE İŞÇİLİK ALACAĞI HESAPLAMALARI
- 109 İŞÇİNİN, İŞVERENİN GÜVENİNİ KÖTÜYE KULLANMASI
- 113 ULUSLARARASI ÇALIŞMA ÖRGÜTÜ VE ÜÇ PARTİLİ YAPISI İKİNCİ BÖLÜM
- 119 CMR KONVANSİYONU KAPSAMINDA TAŞIYICININ SINIRLI SORUMLULUĞUNUN ORTADAN KALKMASI VE HASAR KAVRAMI
- 123 ALAN ADI UYUŞMAZLIKLARININ TAHKİM YOLU İLE ÇÖZÜMÜ
- 127 MARKALARIN KARIŞTIRILMA İHTİMÂLINE GENEL BİR BAKIŞ
- 131 7188 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN SERİ MUHAKEME USULÜ İLE AMERİKAN HUKUKUNDAKİ SERİ MUHAKEME USULÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI
- 135 MÜZİK ESERLERİNİN UMUMA AÇIK MAHALLERDE TEMSİLİ VE KAMUYA İLETİMİ
- 141 ÇEVRE HAKKI VE ÇEVRESEL ETKİ DEĞERLENDİRMESİ SÜRECİ
- 145 ARABULUCULUK ANLAŞMA SÖZLEŞMESİNİN TANINMASI, TENFİZİ VE SİNGAPUR SÖZLEŞMESİ

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem olarak 2. yaşımızı kutluyoruz.

Zaman zaman bize mail atan, sözlü olarak takdir eden veya ofisimizi arayan tüm dostlarımıza teşekkür ederiz. Hepsinin KALİTE konusunda söyledikleri, bize her zaman rehber ve motivasyon kaynağı oldu.

NAZALI Gündem olarak, yayın tarzımız ve bilgiyi hiçbir kısıtlama olmadan paylaşma kültürümüz ile kendi sektörümüzde de bir çığır açtık. Bu çalışmada katkısı olan tüm ekip arkadaşlarımıza sonsuz teşekkür ediyoruz. Özellikle NAZALI Gündem'in yayına hazırlanması konusunda başından beri çok ciddi zaman harcayan meslektaşımız kıdemli avukat Gözde SARUHAN BERK'e ve değerli üstadımız YMM Mükerrerem YANAR'a minnettarız.

Bu sayımızda da birbirinden farklı konularda hazırlanmış olan makalelerimizi sizlerle paylaşmaktan büyük mutluluk duyuyoruz.

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

SPOR ENDÜSTRİSİNDE DANIŞMANLIK HİZMETİ

NAZALI olarak danışmanlık hizmeti verdiğimiz alanlara, spor hukukunu da dâhil etmekten mutluluk duyuyoruz.

NAZALI'nın spor endüstrisinde vereceği danışmanlık hizmeti, “spor hukuku” ve “spor yönetimi” olarak iki temel kategoriye ayrılmaktadır. Tarafımızca verilecek olan hizmetler, futbol, basketbol, voleybol, boks, atletizm, online spor dâhil sporun her alanını kapsayacaktır. NAZALI, spor hukukunun dışında, birikimi, tecrübesi ve bağlantılarıyla, spor kulüp ve organizasyonlarının ulusal ve global düzeyde profesyonelleşmesi amacıyla, spor yönetimi hizmeti de verecektir.

COFFEE TALKS'TA “YATIRIMLAR, TEŞVİKLER VE REKABET” KONULARINI KONUŞTUK

Amcham Turkey/ABFT, Mondelez International ve NAZALI işbirliğiyle düzenlenen “Yatırımlar, Teşvikler ve Rekabet” konulu Coffee Talks etkinliğinde, Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi'nden Koordinatör Yasemin Esenlik, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürü Dr. Mehmet Yurdal Şahin ile birlikte ofisimiz Rekabet Hukuku ortağı Metin Pektaş panelist olarak yer aldı.

1. BALIKESİR İNSAN YÖNETİMİ ZİRVESİ'NE KATILDIK

Balıkesir İnsan Yönetimi Platformu (“BALİP”) tarafından 7 Kasım Perşembe günü Balıkesir Sanayi Odası'nda gerçekleştirilen BALİP Zirvesi'nde, İş Sağlığı ve Güvenliği Hukuku Kıdemli Müdürümüz Halil Kale ile İş Hukuku Direktörümüz Nazif Karataş iş hukuku ve iş güvenliği konusunda güncel sorunlar üzerinden konuşma gerçekleştirdiler.

YÖNETİCİ ORTAĞIMIZ ERSİN NAZALI, EKOTÜRK TELEVİZYON KANALINDA YAYINLANAN GÜN ORTASI PROGRAMINA KONUK OLARAK KATILDI

Yönetici ortağımız Ersin Nazalı, Ekotürk'te sayın Ahu Orakçioğlu'nun sunduğu Gün Ortası programına konuk olarak katıldı. Programda yeni vergi yasası hakkında görüşlerini aktaran Ersin Nazalı, yeni vergi paketi hakkında önemli açıklamalarda bulundu.

NAZALI OLARAK “MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ VE ÜCRET GELİR VERGİSİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER İLE KVKK'DA GÜNCEL GELİŞMELER” KONULU SEMİNERİMİZİ GERÇEKLEŞTİRDİK

NAZALI olarak “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ve Ücret Gelir Vergisindeki Değişiklikler ile KVKK'da Güncel Gelişmeler” konulu seminerimizi, PERYÖN işbirliğiyle İzmir'de gerçekleştirdik.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORUNUN KURUMLARA KATKISI

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

ÖZET

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusu, önemi sebebiyle OECD/G20 BEPS Projesi'nin 15 ana eyleminden birisine (Action 13) ismini vermiştir. Söz konusu eylem kapsamındaki düzenlemeler ülkemizde henüz yürürlüğe girmemiş olup, belgelendirme yükümlülüğü esas itibarıyla transfer fiyatlandırması raporu hazırlanması yoluyla yerine getirilmektedir. Mali idarenin vergi incelemelerindeki uygulamaları, ilişkili işlemleri olan firmaların rutin olarak vergi incelemesine tabi tutulmasının, vergi denetim politikasının hedeflerinden birisi olduğunu göstermektedir. Zamanında ve detaylıca hazırlanmış bir transfer fiyatlandırması raporu, vergi incelemesine muhatap olan kurumlar için vergi inceleme elemanına ikna edici deliller sunma fırsatı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Transfer Fiyatlandırması Raporu, Belgelendirme, Vergi İncelemesi, Ülke Bazlı Rapor, Emsallere Uygunluk İlkesi, FAR Analizi.

GİRİŞ

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen alım-satım, varlık transferi ve hizmet işlemleri vergi idareleri açısından her zaman kuşku ile yaklaşılan ve bu yüzden yakından takip edilen işlemler olmuştur. Hem söz konusu işlemlerin gerçek olduğunun (fiktif olmadığının) hem de işlemlerde oluşan bedellerin emsallere uygun olduğunun belgelendirme yükümlülüğünün tam ve zamanında yerine getirilmesi suretiyle delillendirilmesi, mükelleflerin olası bir vergi incelemesini hazır durumda karşılamalarını sağlayacaktır. Belgelendirme yükümlülüğünü ifa eden bir kurumun ilişkili işlemlerinin emsallere uygun olmadığına ispat külfetini vergi idaresine transfer ettiği söylenebilecektir.

Makalemizde transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüğünün ana unsurlarından birisi olan transfer fiyatlandırması raporunun zamanında ve düzgün bir şekilde hazırlanmasının mükellefler açısından önemi üzerinde durulacaktır.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1.1. Amacı

Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nın 13. maddesinin 3. fıkrası ile mükelleflere, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması mükellefiyeti yüklenmiştir. Aynı maddenin son fıkrası ile Bakanlar Kurulu'na (an itibarıyla Cumhurbaşkanı'na) verilen belgelendirme yükümlükleri getirme yetkisi, 2007/12888 sayılı Karar ile düzenlemeler yapılarak kullanılmıştır. Söz konusu Karar'ın "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme" başlıklı beşinci bölümünün 18. maddesine göre:

"Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur."

Diğer taraftan transfer fiyatlandırması mevzuatımıza kaynak teşkil eden “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde ise transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğünün amaçları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- İlişkili kişilerin aralarındaki işlemlere ilişkin fiyatları kurgularken, transfer fiyatlandırması gerekliliklerine yeterince önem vermelerini sağlamak,¹
- Vergi idarelerine transfer fiyatlandırmasına ilişkin risk değerlendirmesini yapmaları için bilgi sağlamak,²
- Vergi idarelerine kendi yetki alanlarındaki mükelleflerin transfer fiyatlandırması uygulamalarını incelemeleri için gerekli bilgi ve belgelerin makul bir süre içerisinde teminini sağlamak.³

1.2. Yükümlülük Kapsamındaki Edimler

2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 19. maddesi ve 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ⁴ (“TF Tebliği”)’in 7.1 bölümünde transfer fiyatlandırmasına ilişkin yıllık belgelendirme yükümlülüğü kapsamındaki edimler açıklanmıştır.

Söz konusu düzenlemelere göre, ilişkili kişiler ile işlem yapan mükelleflerin belgelendirme yükümlülükleri iki ayrı kategoride incelenebilir: Birincisi, yıllık bazda rutin olarak yapılması gereken belgelendirmedir. İkincisi ise, vergi idaresinin veya vergi inceleme elemanlarının isteği üzerine yapılacak belgelendirmedir.

Rutin olarak yapılan belgelendirme, TF Tebliği'nin 3 no.lu ekinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form (“TF Formu”) ile yapılır. Bu formun tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı oldukları vergi dairesine sunulması gerekir. Münhasıran serbest bölgelerde veya teknoparklarda faaliyet gösterdikleri için kazançları kurumlar vergisinden istisna olan kurumlar

da kâr dağıtımına bağlı stopaj mükellefiyetlerinin devam etmesinden dolayı bu formu dolduracaklardır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmenin en önemli parçası ise, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (“TF Raporu”) hazırlanmasıdır. TF Tebliği'ndeki açıklamalara göre;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri

• için TF Tebliği'nin 4 no.lu ekinde yer alan formata uygun şekilde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU HAZIRLAMANIN KURUMLAR AÇISINDAN ÖNEMİ

TF Raporu hazırlanmasının kurumlar açısından sağlayacağı kolaylıklar aşağıda sıralanmıştır:

2.1. Usul Hükümlerine Uyum Sağlanması

Yukarıda sayılan işlemleri gerçekleştiren kurumlar açısından TF Raporu hazırlanması bir zorunluluktur. TF Raporu'nun hazırlanmaması/ibraz edilmemesi konusunda vergi kanunlarında özel bir cezai müeyyide öngörülmediğinden böyle bir durumda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun usule ilişkin hükümlerine uyulmamasına yönelik cezaların uygulanması söz konusu olacaktır.

Buna göre, TF Raporu ibraz edilmemesi durumu, vergi incelemesi sırasında gerçekleşmesi hâlinde VUK’un “Bilgi Verme” başlıklı 148. maddesine; vergi incelemesi dışında gerçekleşmesi hâlinde ise, aynı Kanun’un “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesine aykırılık teşkil edecektir. Her iki aykırılığın da müeyyidesi VUK’un

mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesidir. TF Raporu'nun zamanında hazırlanması ve talep edildiğinde sunulması, usul hükümlerine uyumsuzluk dolayısıyla cezai müeyyide ile karşılaşılmasının önüne geçecektir.

2.2. Olası Bir Vergi Tarhiyatı Durumunda Düşük Oranda Ceza Uygulanması

KVK'nın 13' üncü maddesinin 8 no.lu fıkrasında,

“Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya ek-sik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi hâli hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.”

hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu hüküm ile mükelleflerin transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirmelerinin özendirilmesi amaçlanmaktadır. Hükme göre, bir mükellef transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirmiş ise, söz konusu mükellef ile ilgili vergi incelemesi sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle tarhiyat önerilmesi hâlinde, tarhi önerilen vergiler üzerinden hesaplanacak vergi ziyai cezası %100 oranı baz alınarak değil, %50 oranı baz alınarak hesaplanacaktır.

Belgelendirme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmesi, mevcut mevzuat itibarıyla tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin TF Formu hazırlayarak kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunmaları, yıllık TF Raporu düzenlemek zorunda olan mükelleflerin bu raporları vergi idaresince veya incelemeye yetkili olanlarca talep edilmesi hâlinde verilen süre içerisinde sunmaları; yıllık TF Raporu düzenleme zorunluluğu bulunmayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ise, TF Tebliği açıklamalarında hazırlamaları istenen bilgi ve belgeleri vergi idaresince veya vergi incelemeye yetkili olanlarca talep edilmesi hâlinde ibraz etmeleri ile gerçek-

leşecektir. Belgelendirme yükümlülüğünün tam yerine getirilmesi ise, TF Formu açısından söz konusu formun gerçeğe uygun bir şekilde ve belirlenen formatta düzenlenmesi ile; yıllık TF Raporu açısından ise, söz konusu raporun hem TF Tebliği ekinde belirlenen formatta düzenlenmesi hem de içerik olarak ilişkili kişi işlemlerini tam olarak kapsamı, raporda karşılaştırılabilirlik analizi ve işlev analizinin yapılmış olması ile mümkün olacaktır.

2.3. TF Raporunun Vergi İncelemesi Sırasında Vergi Müfettişine İspat Aracı Olarak Sunulması

Vergi idaresi grup içi işlemler ile vergi matrahının aşındırılmasını engellemek için ilişkili kişilerle alım, satım, hizmet alışverişi olan firmaları çok yakından izlemektedir. Vergi Denetim Kurulu'nun orta ve uzun vadedeki politikasının, ilişkili işlemleri olan firmaların her hesap dönemi işlemlerinin vergi incelemesine tabi tutulması şeklinde olduğu söylenebilir. Nitekim son dönemlerde transfer fiyatlandırması nedeniyle vergi incelemesine alınan mükelleflerin sadece bir hesap döneminin değil, zanaşımı süresi içerisindeki tüm dönemlerinin kapsama dahil edilmesi bu politikanın öncü göstergesi olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan kâr dağıtımına bağlı stopaj mükellefiyeti vergi/matrah artırımını kapsamına alınmadığından, kurumların sıklıkla yayımlanan vergi affi kanunlarından yararlanarak vergi matrahını artırmış olmaları da vergi incelemesi riskini ortadan kaldırmamaktadır.

Bu noktada, işletmelerin haklarında vergi incelemesine başlanılmadan önce ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde bedeli emsallere uygun olarak tespit ettiklerini belgeliyebilmelerinin önemi ortaya çıkmaktadır. TF Raporu hazırlanması, bu belgelendirmeyi mümkün kılacaktır.

Transfer fiyatlandırması incelemelerinde sorgulanan durum, incelenen mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği işlemin bedelinin emsallere uygun olması, yani aynı işlemin üçüncü kişiler arasında gerçekleştirilmiş olması hâlinde de aynı/benzer bedelin uygula-

nacak olup olmadığıdır. İşlemlerin emsallere uygunluğunun ispatlanması ihtiyacı, yasal olarak TF Raporu hazırlaması gerekmeyen firmalar için bile TF Raporu hazırlattırılmasını gerektirmektedir.

İlişkili işlemlerde tarafların ifa ettikleri fonksiyonlar, bu fonksiyonları ifa için kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler işlem bedelinden taraflara kalacak payın tayini açısından önemli parametrelerdir. Bu parametrelerin TF Raporu'nda detayıyla izah edilerek FAR (function, asset, risk) analizi yapılması, uygulanan işlem fiyatının emsallere uygunluğu konusunda mükellefin elinde önemli bir ispat aracı olacaktır. İşlem koşullarının 3. taraflar arasındaki anlaşmalar ile benzer koşullar içeren sözleşmelere bağlanmış olması ve pratik bu sözleşme koşullarına uygun olarak yürütüldüğünün TF Raporu'nda gösterilmesi de işlemlerin emsallere uygunluğunun tevsiği açısından önemlidir. İlave olarak, analize tabi tutulan işlemlerle ilgili iç emsallerin gösterilmesi, iç emsal bulunmaması hâlinde AMADEUS, OneSource, EdgarStat, ktMİNE, RoyaltyStat gibi ticari veri tabanlarının kullanılarak dış emsallerin analiz edilmesi oluşturulan fiyatların emsallere uygunluğunun gerekçelendirilmesi de söz konusu çalışmalarını içeren bir TF Raporu'nun hazırlanması ile mümkün olacaktır.

Bunların yanı sıra,

- Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstasların,
- Karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgilerin,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamaların,
- Emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgilerin,
- Emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgilerin,

- TF Raporu'nda ayrıntısı ile gösterilmiş olması, ilişkili işlemlerde uygulanan bedellerin emsallere uygunluğunu destekleyecektir.

Diğer taraftan, yönetim hizmet bedeli, reklam ve tanıtım hizmeti gibi grup içi hizmet alımları açısından sadece alınan hizmetin bedelinin emsallere uygunluğu değil, alınan hizmetin ekonomik bir temelini olduğunun da belgelendirilmesi gerekmektedir. Alınan hizmete ihtiyaç olduğunu ortaya koyan doneler, hizmet alım sözleşmesi düzenlenmeden önce bu hizmet alımı ile ilgili üçüncü taraf alternatif hizmet sunucularından alınan teklifler, hizmet alıcısı ve sunucusu arasındaki yazışmalar, sözleşme imzalandıktan sonra hizmet alımı ile ilgili düzenlenen ilerleme raporları, belgelendirme kapsamında TF Raporu'na ek yapılabilecek dokümanlardır. Alım-satıma konu ilişkili işlemin konusunun hisse senedi veya gayrimenkul gibi değerli varlıklar olması hâlinde ise, uzman bir değerlendirme firmasından alınmış bir değerlendirme raporunun varlığı belgelendirmeyi kolaylaştıracaktır.

Yurt dışında mukim ilişkili kişilere royalti bedeli ödenmesi durumunda ise hangi gayrimaddi varlıklar dolayısıyla bu ödemenin yapıldığının ve söz konusu gayrimaddi varlığın işletme faaliyetine nasıl bir ekonomik fayda sağladığının belgelendirilmesi, söz konusu ödeme konusu hizmetlerin iktisadi bir gerçekliğinin var olduğunun ispatı açısından bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.4 OECD Düzenlemelerine Uyuma (Ülke Bazlı Rapor Sürecine Hazırlık) Katkı Sağlanması

BEPS Projesi'nin 13 no.lu eylemi kapsamında OECD, transfer fiyatlandırmasında 3 katmanlı bir belgelendirmeyi önermektedir. Bunlar: Bir çokuluslu şirketler (ÇUŞ) grubunun tüm üyeleri hakkında standardize edilmiş bilgiler içeren ana dosya (master file), bir mükellefin önemli işlemlerine ilişkin bilgiler içeren yerel dosya (local file) ve çok uluslu işletme grubunun global olarak elde ettiği gelirin ve ödediği vergilerin paylaşımını gösteren ülke bazlı rapor (Country-by-Country Report) dan oluşmaktadır.

Ülke bazlı raporların grubun ana firması tarafından hazırlanması ve mukimi olduğu ülke vergi idaresine sunulması ve otomatik bilgi değişimi çerçevesinde diğer ülke vergi idareleri ile paylaşımının gerçekleştirilmesi tasarlanmıştır. Ülke raporlarının hazırlanmasında ihtiyaç duyulan bilgiler ana firma tarafından yerel firmalardan temin edilecektir. Ülke raporu hazırlanmasının grup cirosu konsolide bazda 750 milyon EURO'yu aşan firmalar için zorunluluk olarak getirilmesi önerilse de bu had zaman içerisinde değiştirilebilecektir.

Vergi idaresi de OECD düzenlemelerine uyum adına Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde 16.03.2016 tarihinde üç katmanlı belgelendirmeyi öngören "3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı"nı kullanıcıların görüşlerine açmış ancak söz konusu taslak daha sonra siteden kaldırılmıştır. Üç katmanlı belgelendirmeye ilişkin düzenlemeler an itibarıyla rafa kaldırılmış olsa da büyük olasılıkla ileride tekrar gündeme gelecektir.

Bu bağlamda, özellikle çok uluslu işletmeler grubunun üyesi olan ülkemizde mukim firmaların TF Raporu'nu zamanında ve kapsamlı olarak hazırlatmaları ayrıca önem arz etmektedir. Ülke raporunun hazırlanması için gereken bilgiler ana şirket tarafından ilgili ülkelerdeki grup üyelerinden talep edilmektedir. Öte yandan ülke raporu hazırlanmasına esas olmak üzere ana şirket ile paylaşılan bilgiler daha sonra ülke raporu içerisinde Türk vergi idaresi ile paylaşılacağından, bu bilgilerin Türkiye'de mukim grup üyesinin Türk vergi idaresine sunmak üzere hazırlayacağı TF Raporu ile uyumlu olması da ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husustur.

SONUÇ

Uygulamada kurumların vergi incelemelerine hazırlıksız yakalandıkları, vergi incelemesine alınmaları hâlinde belgeleri ibraz etmemiş sayılma durumuna düşmemek için vergi mükellefinin verdiği süre kısıtı içerisinde alelacele TF Raporu hazırlattıkları gözlemlenmektedir.

Kısıtlı zaman baskısı içerisinde hazırlanan TF Raporları ise vergi inceleme elemanlarını ikna edici doneler sunmaktan uzak kalmaktadır.

Vergi incelemelerinde ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin emsallere uygunluğunun ispatında vergi inceleme elemanına titiz bir şekilde hazırlanmış TF Raporu'nun sunulması hayati önem taşımaktadır. Analizler içeren bu rapor ve dayanağı olan belgeler ile birlikte, ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlerin vergiden kaçınmak amacıyla gerçekleştirilmediği bilakis ekonomik bir temele dayandıkları, grup içerisinde alınan hizmetlerin işletmenin gerçekten ihtiyaç duyduğu hizmetler olduğu, kontrol altındaki işlemlerde belirlenen fiyatların emsal fiyat aralığında kaldığı gerekçelendirilebilecektir. Bu açıdan ilişkili kişilerle sadece yurt dışı işlemleri olan kurumların değil yurt içi işlemleri olan kurumların da konunun uzmanlarına TF Raporu hazırlatmalarını önemsemekteyiz.

Diğer taraftan, en önemli bileşeni TF Raporu olan belgelendirme yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getiren mükelleflere vergi incelemesi sonucu bir tarhiyat önerilse bile bu tarhiyata uygulanacak vergi ziyayı cezasının %50 indirimli olarak uygulanması da TF Raporu düzenlettirmenin önemli bir avantajıdır.

DAR MÜKELLEFLER KURUMDAN YAPILAN BORÇLANMALARDA ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İSABET EDEN KUR FARKI GELİRLERİNİN DURUMU

Pınar SOLYALI
Kıdemli Vergi Müdürü

Özgen POLAT
Vergi Asistanı

ÖZET

Örtülü sermaye müessesesinin amacı, işletmede esasen sermaye mahiyetinde kullanılan meblağların ortak veya ortakla ilişkili kişilerce işletmeye borç olarak konulup faiz hesaplanması suretiyle matrahın aşındırılmasını ve vergisiz kazanç dağıtımını engellemektir. Faiz giderlerinin borç alan nezdinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması bu amaca hizmet eden bir uygulamadır, ancak kur farklarının durumu faiz kadar net değildir. Kur farkları her zaman artış şeklinde ortaya çıkmaz, borç alan kurum nezdinde gelir etkisi de yaratabilir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre, kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır. Ancak bu hüküm borç veren ortağın dar mükellef olması halinde örtülü sermaye müessesesinin amacına oldukça zıt bir etki yaratmaktadır. İşbu makalenin konusunu, TL'nin döviz karşısında değer kazanması durumunda oluşacak kur farkı gelirlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde nasıl dikkate alınması gerektiğine yönelik değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü Sermaye, Faiz, Kur Farkları, Dar Mükellef, Tam Mükellef.

GİRİŞ

Ortaklar iştirak ettikleri kurumların faaliyetlerini gerek sermaye arttırarak gerekse borç verecek şekilde finanse edebilmektedirler. Ortaklardan veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların, şirket hesaplarında devamlılık arz etmesi durumunda mahiyeti itibarıyla sermaye niteliğine dönüştüğü söylenebilir. Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçlara işletilen faizlerin gider yazılması yoluyla kâr transferi, uzun yıllar bir vergiden kaçınma stratejisi olarak kullanılmaya başlamıştır. Bu durum vergilendirmede özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı prensibi ile de tezat oluşturmaktadır.

Örtülü sermaye düzenlemesi, sermaye mahiyetinde işletmeye konulan meblağların borçlanma adı altında peçelenerek, kârın faiz hesaplamak suretiyle ortaklara vergisiz bir biçimde dağıtımını ve matrahın faiz gideri kadar aşın-

dırılmasını engellemeyi amaçlamaktadır. İlgili düzenleme, yetersiz sermayeye sahip ve sürekli borç ile fonlanan şirketlerin, sermaye yoluyla finanse edilen şirketlerden faiz gideri nedeniyle daha az vergi ödemesinin yarattığı eşitsizliği önlemeye yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu çerçevede, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmayacağı hususu hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre, kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır. Borç veren tam mükellef kurum nezdinde ise düzeltme işlemi yapılacak olup; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu

gider borç veren nezdinde vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Düzeltilme işlemi yalnızca borç verenin tam mükellef kurum olması halinde geçerlidir. Borç verenin dar mükellef olması durumunda düzeltilme imkânı bulunmadığı gibi, borç alan Türkiye mukimi iştirakte oluşan kur farkı gelirinin örtülü sermayeye konu finansmanı sağlayan şirketin mukim olduğu ülkede kur farkı gideri olarak kurum kazancından indirilmesi pek tabi mümkündür.

İşbu makalenin konusunu, dar mükellef kurumlardan örtülü sermaye kapsamında yapılan borçlanmalara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirlerinin kurum kazancının tespitinde nasıl dikkate alınması gerektiğine yönelik değerlendirmelerimiz oluşturmaktadır.

1. ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESİNİN AMACI

5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü sermaye müessesesine ilişkin 17. maddesinin gerekçesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Gizli sermaye faizi ile gizli kazanç dağıtımı Kurumlar Vergisi bakımından üzerinde ehemmiyetli durulmakta olan hadiselerdir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçakçılığı yapmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Buna mukabil vergi matrahını, önleyici tedbirler alınmazsa ‘gizli kazanç’ yolundan gitmek suretiyle saklamak imkânı bulabilirler. Memleketimizde bunun bariz misallerine tesadüf edilmiştir.”

Bu cümleden olmak üzere, merkezleri şeklen Türkiye’de bulunan büyük bazı kurumların, hariçte bağlı buldukları teşekküllerle olan münasebetleri üzerinden kazançların bir kısmını devamlı olarak Türkiye dışına kaydırmaya muvaffak olduklarını bir vakıa olarak zikredebiliriz. Tasarıda yer alan tedbirlerle yalnız hariçte sıkı münasebeti olan yabancı kurumların değil memleket içindeki yerli kurumların da bu yollardan gitmelerine set çekilmektedir.”

Gerekçeden de anlaşılacağı üzere örtülü sermaye müessesesinin amacı, işletmenin ortak-

ları tarafından işletmeye sermaye payı olarak konması gereken meblağın ortaklardan alınmış borç gibi nitelendirilerek bunlara faiz tahakkuk ettirilmesini ve bu faizlerin gider olarak gösterilip kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasını önlemektir. Anılan mülga Kanun’un 15. maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususu ise mülga Kanun’da yer almaması sebebiyle uzunca bir dönem ihtilaf konusu olmuş ve nihayetinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesine eklenerek konuyla ilgili tereddütler giderilmiştir. Buna göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye düzenlemesinin gerekçesi dikkate alındığında müessesenin kurumlar vergisi matrahını aşındırma niyetine karşı geliştirilmiş olan bir vergi güvenlik önlemi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Faiz, borç veren tarafında mutlaka bir edinim ile sonuçlanmaktadır. Faizde belirlenmiş bir sürede borç veren tarafından ne kadarlık edinim ortaya çıkacağı önceden hesaplanabilir ve buna göre vergi planlaması yapılabilir. Ancak, kur farkı faiz gibi öngörülebilir bir finansman maliyeti değildir, hatta kimi zaman borç alan nezdinde bir gelir unsurudur. Faiz yoluyla kazancın sürekli olarak transferi mümkün iken ekonomik konjonktür bir kenara bırakıldığında prensip olarak kur farkı her zaman artış şeklinde ortaya çıkmaz. Dolayısıyla, kur artarken bu giderin vergilenmesi gerektiği konusu yeni Kanun’da açıklığa kavuşmuşken, kurum azalma trendi gösterdiği bir dönemde, özellikle borç veren tarafın düzeltmeye tabi olmayan dar mükellef kurum olması halinde nasıl bir işlem yapılması gerektiği yeteri kadar üzerinde durulmamış bir konudur. Aşağıda detaylarıyla ele alınacağı üzere, kurum düşüş trendine girdiği bir ekonomik konjonktürde kur farkına yönelik mevcut örtülü sermaye düzenlemeleri vergi güvenliği müessesesinden ziyade bir teşvik unsuruna dönüşebilmekte ve müessesenin amacıyla taban tabana zıt bir sonuç doğurabilmektedir.

2. YÜRÜRLÜKTEKİ MEVZUAT UYARINCA KUR FARKLARININ DURUMU VE İDARENİN GÖRÜŞÜ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/(b) bendi ile, kur farkı giderlerinin de örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeye başlandığına yukarıda değinmiştik. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu" başlıklı bölümünde, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının söz konusu olmayacağı belirtilerek gideri ilave olarak dikkate alınan bir unsurun gelirinin de indirim yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Borç veren kurumun tam mükellef olması durumunda düzeltme işlemi yapılacaktır. Tebliğ'in "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı bölümünde "*borç veren tarafından düzeltme yapılırken TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır*" ifadelerine yer verilmektedir.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde, tam mükellef bir A kurumunun iştiraki tam mükellef B kurumuna örtülü sermaye kapsamında vermiş olduğu borçlanmalar üzerinden B kurumu nezdinde bir kur farkı geliri oluşursa, anılan gelir B kurumunda indirim yazılacak ve vergilendirilmeyecek, A kurumunda ise oluşan kur farkı gideri kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir. Bu düzeltme işlemiyle çifte vergilendirme önlenmiş olacak, işlemin konsolide etkisi nötrlenecektir.

Ancak, A kurumunun dar mükellef olması durumunda düzeltme işlemi yapılamaz. Tebliğ'de dar mükellef kurumlardan örtülü sermaye kapsamında alınan borçlanmalara ilişkin kur farklarının nasıl değerlendirileceği açık ola-

rak belirtilmese de genel hükümlerden ve idare tarafından verilen muktezalardan kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kazançla ilişkilendirilmeyeceği, yani indirim konusu yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.04.2019 tarihinde vermiş olduğu bir özelgede¹ sermayesinin tamamı yabancı bir şirkete ait olan ve örtülü sermaye olarak nitelendirilen dolar bazında avanslar nedeniyle oluşan olumlu kur farklarını gelir hesaplarına intikal ettiren mükellefe avanslara ilişkin örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gelirlerinin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması gerektiğine yönelik görüş bildirmiştir.

Dolayısıyla hem Tebliğ'in genel hükümleri hem de idari görüş, borç veren dar mükellef olsa dahi örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kazançta dahil edilmemesi yönündedir.

3. DEĞERLENDİRMELERİMİZ

Gerek Tebliğ hükümleri gerekse idarenin görüşü dikkate alındığında, A kurumunun dar mükellef olduğu hallerde, mukim olunan ülkenin mevzuat hükümleri çerçevesinde A kurumu nezdinde oluşan kur farkı gideri kurum kazancından indirilebilecekken, tam mükellef B kurumu nezdinde oluşan kur farkı geliri vergilendirilmeyecektir. Dolayısıyla, konsolide anlamda çifte vergilendirmeme sorunu ortaya çıkmakta, iştirakin borçlanma ile finanse edilmesinin önlenmesi bir yana örtülü sermaye müessesesi adeta bir teşvik unsuruna dönüşmekte ve Türkiye vergileme yetkisini kullanmamaktadır.

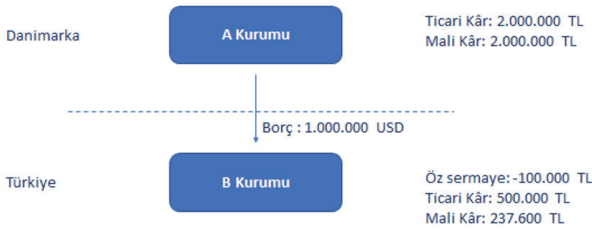
Her iki tarafın tam mükellef olduğu durumda kur farkı geliri bir tarafta kurum kazancının tespitinde indirim yapılırken karşı tarafta ilave yapılarak işlem düzeltilir. Ancak borç verenin dar mükellef olduğu durumda tam mükellef borç alan kurum nezdinde oluşan kur farkı geliri hem Türkiye'de hem de borç verenin mukim olduğu ülkede indirim olarak dikkate alınır ve çok uluslu işletme grubuna konsolide vergi yükünde fayda sağlanır.

1 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.04.2019 tarih ve 38418978-125[8-17/11]-E.109200 sayılı özelgesi

Bu düzenlemelere göre kurun düşüş trendine girdiği bir dönemde yeterli sermaye ile çalışan işletmeler cezalandırılmakta, sermayesi yetersiz devamlı olarak borç ile finanse edilen şirketler ise ödüllendirilmektedir. Bu durumu 3 farklı senaryo üzerinden aşağıdaki şekilde örneklendirebiliriz.

Senaryo 1:

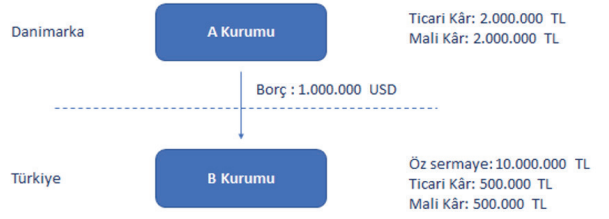
Özsermayesi -100.000 TL olan ve sermayesinin tamamını kaybetmiş Türkiye mukimi B kurumu, ortağı Danimarka mukimi A kurumundan 10.05.2019 tarihinde 1.000.000 USD borç para kullanmıştır. B kurumunun ticari kazancı 500.000 TL, A kurumunun ticari kazancının TL karşılığı ise 2.000.000 TL'dir. Borcun alındığı tarihten 31.12.2019 tarihine kadar geçen sürede kurun düşmesi nedeniyle B kurumu nezdinde 262.400 TL kur farkı geliri oluşmuştur. Dolayısıyla, B kurumunun ticari kazancından örtülü sermaye kapsamındaki kur farkı geliri-ne isabet eden 262.400 TL tebliğ hükümleri ve idarenin güncel görüşü çerçevesinde vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacak, diğer bir ifadeyle indirim yapılabilecektir. Dar mükellef A kurumu Danimarka mukimi olduğundan, ilişkili kişisine verdiği borçlardan dolayı oluşan kur farkı giderlerini kendi ülkesinde maliyet unsuru olarak dikkate alabilecektir. Bu senaryo aşağıdaki gibi şematize edilebilir:



Senaryo 2:

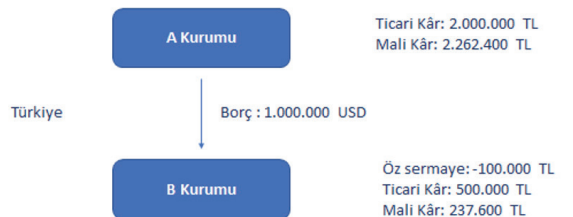
Özsermayesi 10.000.000 TL olan, sermaye yapısı güçlü Türkiye mukimi B kurumu, ortağı Danimarka mukimi A kurumundan 10.05.2019 tarihinde 1.000.000 USD borç para kullanmıştır. B kurumunun ticari kazancı 500.000 TL, A kurumunun ticari kazancının TL karşılığı ise 2.000.000

TL'dir. Borcun alındığı tarihten 31.12.2019 tarihine kadar geçen sürede kurun düşmesi nedeniyle B kurumu nezdinde 262.400 TL kur farkı geliri oluşmuştur. B kurumu oluşan kur farkı geliri üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir. Dar mükellef A kurumu Danimarka mukimi olduğundan, ilişkili kişisine verdiği borçlardan dolayı oluşan kur farkı giderlerini kendi ülkesinde maliyet unsuru olarak dikkate alabilecektir. Bu senaryo aşağıdaki gibi şematize edilebilir:



Senaryo 3:

Özsermayesi -100.000 TL olan Türkiye mukimi B kurumu, ortağı Türkiye mukimi A kurumundan 10.05.2019 tarihinde 1.000.000 USD borç para kullanmıştır. B kurumunun ticari kazancı 500.000 TL iken A kurumunun ticari kazancı 2.000.000 TL'dir. Borcun alındığı tarihten 31.12.2019 tarihine kadar geçen sürede B kurumu nezdinde 262.400 TL kur farkı geliri, A kurumu nezdinde ise 262.400 TL kur farkı geliri oluşmuştur. Dolayısıyla, B kurumunun ticari kazancından örtülü sermaye kapsamındaki kur farkı geliri olan 262.400 TL indirilebilecektir. A kurumu Türkiye mukimi olduğundan, Türkiye mukimi iştirakine vermiş olduğu örtülü sermaye kapsamındaki borç nedeniyle oluşan kur farkı giderlerini kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazancına ekleyecek ve vergilendirecektir. Bu senaryo aşağıdaki gibi şematize edilebilir:



Her üç senaryonun da vergi yüküne ilişkin tabloya aşağıda yer verilmektedir. Senaryolarda borç tutarı üzerinden faiz işletilmediği varsayılmıştır.

	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 3
B Kurumunun Özsermaye Toplamı	-100.000 ₺	10.000.000 ₺	-100.000 ₺
A Kurumunda Alınan Borç Tutarı	1.000.000 \$	1.000.000 \$	1.000.000 \$
Borcun Alınma Tarihi	10.05.2019	10.05.2019	10.05.2019
B Kurumu Nezdinde Oluşan Kur Farkı Geliri*	262.400 ₺	262.400 ₺	262.400 ₺
Kur Farkının Örtülü Sermayeye İlişkin Kısmı	262.400 ₺	0 ₺	262.400 ₺
B Kurumunun Ticari Kazancı	500.000 ₺	500.000 ₺	500.000 ₺
B Kurumunun Mali Kârı	237.600 ₺	500.000 ₺	237.600 ₺
B Kurumu Nezdinde Hesaplanan Vergi	52.272 ₺	110.000 ₺	52.272 ₺
A Kurumunun Ticari Kazancı**	2.000.000 ₺	2.000.000 ₺	2.000.000 ₺
Örtülü Sermaye Kapsamında Düzeltme	0 ₺	0 ₺	262.400 ₺
A Kurumunun Mali Kârı	2.000.000 ₺	2.000.000 ₺	2.262.400 ₺
A Kurumu Nezdinde Hesaplanan Vergi***	440.000 ₺	440.000 ₺	497.728 ₺
Konsolide Vergi Yükü	492.272 ₺	550.000 ₺	550.000 ₺

*Borcun alınma tarihi ile 31.12.2019 arasında oluşan kur farkı gelirdir.

**Gösterimde kolaylık olması açısından dar mükellef kurumların kazancı da TL olarak belirtilmiştir.

*** Danimarka ve Türkiye’de geçerli kurumlar vergisi oranı %22’dir.

Örtülü sermaye esasen bir düzeltme işlemidir. Nitekim Senaryo 2’de örtülü sermaye kapsamında olmayan grubun vergi yükü ile Senaryo 3’te örtülü kapsamında olan grubun vergi yükü konsolide tutarlara baktığımızda aynı olup, şirket bazında farklılık göstermektedir. Senaryo 1’de görüleceği üzere, örtülü sermaye kapsamında borç veren kurumun dar mükellef olduğu durumda vergi yükü diğer senaryolara göre daha düşük çıkmaktadır, diğer bir deyişle örtülü sermaye düzeltmesi TL’nin değer kazandığı durumlarda bir teşvik unsuru etkisi yaratmaktadır.

Senaryo 1’de örtülü sermayede olan grubun vergi yükü, kendi iç kaynağı ile finanse edilen ve yeterli sermayeye sahip Senaryo 2’deki grubun vergi yükünden daha az tespit edilmiştir. Örtülü sermaye müessesesinin temel amacı ortaklara veya ortaklarla ilişkili kişilere finansman giderleri yoluyla kazanç aktarımını engellemektir. Ancak Kanun’da bir finansman maliyeti olarak sayılan kur farkları öngörülebilir olmayıp borç alan nezdinde gelir etkisi yaratma potansiyeline de sahiptir. Örneklerden de görüleceği üzere, kur farkı geliri oluştuğu durumda örtülü sermaye düzenlemeleri borçlanma yoluyla fonlanmanın önlenmesinin aksine bir vergi teşvik unsuruymuş gibi sonuç doğurmaktadır ve uluslararası düzlemde çifte vergilendirmeme durumu ortaya çıkarmaktadır.

Cari mevzuat düzenlemelerine göre, yabancı paraların TL karşısında değer kaybettikleri, bu nedenle örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalarla ilgili kur farkı geliri oluştuğu durumda, bu gelirlerin hem ticari hem de mali kârın tespitinde gelir olarak dikkate alınması ve vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik özellikle karşı tarafın dar mükellef olduğu hallerde daha bariz olarak hissedilmektedir. Örtülü sermaye müessesesinin amacına ulaşması ve bir teşvik unsuruna dönüşmemesi için bu hususa ilişkin gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

SONUÇ

Örtülü sermaye müessesesinin temel amacı, yapay borçlanmalar suretiyle borç alan kurum nezdinde vergi matrahının azaltılmasını ve ortaklara vergisiz bir şekilde kazanç dağıtımını engellemektir. Faiz, borç para verenle borç alan arasındaki anlaşmadan doğar ve elde eden açısından mutlak bir geliri, borç kullanan açısından ise mutlak bir maliyeti ifade eder. Kur farkı ise mükellefler ve sözleşme tarafları arasında kontrol edilebilen bir unsur olmayıp, kur politikasına bağlı olarak aşağı yahut yukarı yönde seyredebilir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre, örtülü sermaye kapsamında kur farkı geliri oluşması halinde bu gelir vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacak, diğer bir ifadeyle indirim konusu yapılabilecektir. İdare vermiş olduğu güncel bir özalgede, dar mükellef bir kurumdan örtülü sermaye kapsamında alınan borçlar nedeniyle oluşan kur farkı gelirlerinin Türkiye mukimi borç alan kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerektiğini belirtmiştir.

Yukarıda örneklerle detaylı olarak anlatıldığı üzere, borç veren kurumun dar mükellef olması halinde düzeltme imkânı bulunmaması çifte vergilendirmemeye neden olacağından, örtülü sermaye müessesesi bir vergi güvenlik mekanizması olmaktan çıkıp, bir teşvik unsuru haline gelecektir. Yeterli sermaye ile finanse edilen şirketler yurt dışı mukimi ortaklarından almış oldukları borçlar nedeniyle ortaya çıkan kur farkları üzerinden kurumlar vergisi öderken, örtülü sermaye kapsamındaki kurumun borçlanma nedeniyle oluşan kur farkları üzerinden vergi ödemiyo olması izah edilebilir bulmuyoruz. Örtülü sermaye müessesesinin amacına ulaşması ve kurun düşüş seyrine girdiği bir dönemde teşvik unsuruna dönüşmemesi için bu hususa ilişkin gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

YUMURTA MI OYUNCAKTAN, OYUNCAK MI YUMURTADAN ÇIKAR?

Ömer EMEN

Kıdemli Vergi Müdürü

ÖZET

Dünya Gazetesi'nde yayımlanan bir yazıda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sürpriz yumurta üreticisi ve ithalatçısı firmaların yaptığı teslimlerde KDV oranının %18 olarak uygulanması gerektiği ve buna istinaden gelecek dönemlerde ilgili firmaların ciddi cezalara maruz kalabilecekleri belirtilmektedir. Sürpriz yumurtaların tesliminde KDV uygulamalarının benzer konularda Maliye Bakanlığı'nın görüşleri çerçevesinde analiz edilmesine ilişkin değerlendirmeler bu makalenin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDV Oranları, İndirimli Oran KDV, Sürpriz Yumurta, Sürpriz Oyuncak.

GİRİŞ

Marketlerde, bakkalarda, büfelerde vb. mal satışının yapıldığı hemen hemen tüm işletmelerde kasanın hemen yanı başında duran sürpriz yumurtalar her ne kadar çocuklar için üretilse dahi birçok yetişkinin de ilgi alanına girmekte ve yetişkinler tarafından da ciddi derecede talep edilmektedir. Genel olarak içerisinde, dönemin popülerliğine göre değişen karakterler ya da benzeri minik oyuncak içeren bir kutucuk ve bu kutucuğu çevreleyen yumurta şeklinde çikolata bulunmaktadır. Ancak son dönemlerde yarı kısmı çikolata yarı kısmı oyuncak şeklinde sürpriz yumurtalar da piyasada satışa sunulmaktadır.

Tüm sürpriz yumurtalarda temel satışa konu edilen ürün çikolata olduğu düşüncesi ile söz konusu ürünlerin satışında %8 oranında KDV hesaplanmaktadır. Burada sürpriz yumurta üreticilerinin veya ithalatçılarının temelinde çikolata satışı yaptıkları bunun yanında promosyon olarak oyuncak hediye ettikleri değerlendirilmesi ile KDV oranının %8 olarak nitelendirildiği değerlendirilmektedir. Diğer bir ifade ile aslında sürpriz yumurta üreticileri veya ithalatçıları yumurta dediğimiz çikolata satışı yaptıklarını, sürpriz olarak nitelendirilen oyuncakların ise promosyon olarak verildiğini değerlendirmektedir.

Dünya Gazetesi'nde yayımlanan Mehmet Kaya'ya ait bir yazıda' Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sürpriz yumurta üreticisi ve ithalatçısı firmaların yaptığı teslimlerde KDV oranının %18 olarak uygulanması gerektiği görüşünde olduğu ve bu kapsamda söz konusu firmaların ciddi cezai yaptırımlara maruz kalabileceği belirtilmektedir. Bu çalışmada sürpriz yumurtaların gerçek mahiyetinin belirlenmesi amaçlanmış ve KDV oranları hakkında benzer konularda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri çerçevesinde değerlendirmelere yer verilmiştir.

1. Sürpriz Yumurtalarda Mevcut Uygulama

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere market raflarını süsleyen sürpriz yumurtalarda temel olarak ambalaj malzemesi içerisinde yumurta şeklinde bir çikolata, bu çikolata içerisinde minik bir oyuncak yer almakta ve sürpriz yumurtaların tesliminde teslim konusu malın çikolata olduğu değerlendirmesi ile %8 oranında KDV hesaplanmaktadır. Burada KDV oranının belirlenmesinde teslim konusu ürünün esasında yumurta şeklinde yer alan çikolata mı, yoksa bu çikolata içerisinde yer alan minik oyuncak mı, yoksa her ikisinin mi olduğu önem arz etmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde KDV oranı vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirtilmiştir. Aynı maddede Bakanlar Kurulu'na (09.07.2018 tarihinden Cumhurbaşkanına) bu oranı, dört

1 <https://www.dunya.com/ekonomi/maliye-surpriz-yumurtacilara-surpriz-yapti-ozel-haberi-458012>

katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu kararlaştırılmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen yetkiyi kullanarak KDV oranlarını I sayılı listede sayılı listede yer alan mallar için %1, II sayılı listede yer alan mallar için %8 ve I ve II sayılı listede yer alanlar hariç olmak üzere %18 olarak belirlemiştir.

Sürpriz yumurtaların içerdiği çikolatalar Gümrük Tarife Cetveli'nde 18 no.lu satırda yer almakta olup, II sayılı listenin 14. satırında Gümrük Tarife Cetveli'nin 18 no.lu satırında yer alan malların %8 oranında KDV tabi olacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte oyuncak teslimleri için gerek I sayılı listede gerekse II sayılı listede herhangi bir belirleme yapılmadığından bu teslimler %18 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Ancak mevcut durumda sürpriz yumurta satışlarında satılan ürünün çikolata olarak nitelendirilmesi sonucunda %8 oranında KDV hesaplanmaktadır.

2. KDV Oranı Farklı Olan Birden Fazla Ürünün Satışında KDV Oranı Uygulamaları

Bazı durumlarda KDV oranı farklı olan ürünler bir arada farklı bir ürün koduyla satışa sunulabilmektedir. Özellikle yılbaşlarında satışa sunulan yılbaşı paketleri, Ramazan aylarında satışa sunulan Ramazan kolileri ya da mağazalarda set olarak satışa sunulan paketler birden fazla KDV oranına sahip ürünlerin tek bir ürün olarak satışına verilebilecek örneklerdendir.

Örneğin, yılbaşı paketi içerisine konulan cips ya da çikolata ile aynı paket içerisinde alkollü içecek bulunması durumunda toplam paket bedelinin alkollü içkinin KDV oranı olan %18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın

2 *İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.09.2018 tarih ve 39044742-130-E.837431 sayılı özelgesi*

3 *İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-335 sayılı özelgesi*

19.09.2018 tarihinde verdiği bir özalgede², "Birdirinden bağımsız olarak tüketilebilen ve farklı KDV oranlarına tabi olan ürünlerin paketlenmesi durumunda;

- *Fatura ve benzeri vesikalarda malın cinsinin "Ramazan Paketi", tutarının da tek bir tutar olarak gösterilmesi halinde, bu pakete, paket içindeki KDV'si en yüksek olan ürünün tabi olduğu oranın uygulanması,*
- *Fatura veya benzeri vesikalarda paket içindeki ürünlerin ayrı ayrı fiyatlandırılması ve ayrı kalemler halinde gösterilmesi halinde ise her bir ürüne tabi olduğu KDV oranının uygulanması, gerekmektedir."*

yönünde görüş bildirmiştir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2011 tarihli özalgesinde³ ise, "...Diğer taraftan, KDV oranları farklı, birden çok malın set olarak teslim edilmesi halinde bu teslim set içindeki KDV oranı en yüksek malın tabi olduğu oranın uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla kurşun kalem, kırmızı kalem, versatil kalem ve versatil kalem ucundan oluşturulan setin tesliminde %18 oranında KDV uygulanacaktır." görüşüne yer verilmiştir.

Mali İdare'nin özalg bazında vermiş olduğu görüşlerde genel yaklaşımının farklı KDV oranına tabi ürünlerin paketlenerek satılması durumunda KDV oranı yüksek olan ürünün tabi olduğu oranda KDV hesaplanması yönünde olduğu görülmektedir. Nitekim birçok firma tarafından hazırlanan yılbaşı paketi, Ramazan paketi, erzak paketi vb. paketlerde genelde %18 oranına tabi herhangi bir mala yer verilmemesinin temel nedeninin de İdare'nin bu yaklaşımı olduğu değerlendirilmektedir.

3. Sürpriz Yumurtaların Mahiyeti ve KDV Oranı

Yukarıda ifade edildiği üzere, Mali İdare farklı KDV oranına tabi ürünlerin paketlenerek satılması durumunda KDV oranı yüksek olan ürünün tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerektiği kanaatindedir. Bu durumda

sürpriz yumurta satışlarının tabi olması gereken KDV oranının tespit edilmesi sırasında hem oyuncak hem çikolata satışı söz konusu olduğundan KDV oranı yüksek olan oyuncak tesliminin KDV oranı olan %18'in dikkate alınması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda referans gösterilen Dünya Gazetesi'nde yayımlanan yazıda, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sürpriz yumurta faaliyeti ile iştigal eden firmalara gönderilen bir yazıyla denetim yapılacağı ve sürpriz yumurtaların oyuncak sayılması gerektiğinin belirtildiğine ilişkin ifade yer almaktadır. Buradan Mali İdare'nin sürpriz yumurtaya bakış açısının birden fazla KDV oranına sahip ürünün bir arada satılması şeklinde olmadığı; doğrudan oyuncak teslimi mahiyetinde olduğu anlaşılmaktadır. Mali İdare'nin sürpriz yumurtaları oyuncak olarak nitelendirmesi durumunda sürpriz yumurtanın bünyesinde yer alan çikolatayı da oyuncak tesliminin yanında promosyon olarak nitelendirebileceğini değerlendirmekteyiz. Mevcut durumda ise sürpriz yumurta faaliyeti ile iştigal eden firmaların sürpriz yumurta teslimlerinde %8 KDV uygulamalarının temelinde esas teslimin çikolata teslimi olduğu; oyuncak tesliminin ise promosyon olarak gerçekleştirildiği düşüncesi ile hareket edildiği düşünülmektedir.

Vergilemenin temel kurallarından olan işlemin gerçek mahiyetinin belirlenerek vergilemenin gerçekleştirilmesi gerektiğinden burada sürpriz yumurta tesliminin esasen bir çikolata teslimi mi yoksa oyuncak teslimi mahiyetinde mi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu noktada sürpriz yumurtaların gerçek mahiyetinin tespit edilmesi tüketici ihtiyaç ve taleplerinin değişimi sebebiyle oldukça zordur.

Sürpriz yumurtayı çikolata tüketimi için tercih eden bir birey için esasen çikolata teslimi söz konusu olup çikolata içerisinde yer alan oyuncak promosyon mahiyetinde iken sürpriz yumurtayı oyuncak için tercih eden bir birey için esasen oyuncak teslimi söz konusu olup paket içerisinde yer alan çikolata promosyon mahiyetine dönüşmektedir. Yani aslında oyun-

cağın mı yumurtadan çıktığı yoksa yumurtanın mı oyuncaktan çıktığının belirlenmesi oldukça zor görünmektedir. Özellikle sürpriz yumurta üreticilerinin gıda sektöründe yer aldıkları, Sağlık Bakanlığı'nın denetimine tabi oldukları ve gıda ile ilgili diğer yükümlülükleri bulunduğu hususları göz önüne alındığında esas faaliyet konularının çikolata üretimi ve dolayısıyla oyuncakların promosyon mahiyetinde olduğu düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Mali İdare'nin bu noktada "Polemige girmeden yüksek vergi alırım" savıyla sürpriz yumurtaların gerçek mahiyetine bakmadan paket içerisindeki çikolatayı yok sayarak doğrudan bu teslimlerin oyuncak teslimi mahiyetinde değerlendirmesinin sektör üzerinde olumsuzluk yaratacağı açıktır.

Bu düşünce ile hareket edilmesi durumunda gelecek dönemlerde bazı yiyeceklerin yanında oyuncak hediye eden restoranlarda ya da bazı şekerlemeler içerisinde yer alan oyuncaklar ya da şekerlemenin doğrudan oyuncak kaplar içerisinde sunulması nedeniyle oyuncak teslimi gerçekleştirildiğinden hareketle tüm teslim bedeli üzerinden %18 KDV hesaplanması gerektiği hususu gündeme gelebilecektir.

SONUÇ

Sürpriz yumurtaların KDV yönünden vergilendirilmesine ilişkin olarak yüksek vergi tahsil edilmesinden ziyade gerçek mahiyeti ortaya konularak KDV tutarının buna göre belirlenmesi, gerek tüketiciler gerekse doğrudan düzenlemeden etkilenecek üreticiler açısından önem arz etmektedir. Bu noktada sürpriz yumurtaların tabi olacağı KDV oranının tespitinde sürpriz yumurtalar için Gümrük Tarife Cetveli'ne bir ekleme yapılması ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca bu belirleme dikkate alınarak sektörel etkenler de değerlendirilerek KDV oranının tespit edilmesi yararlı olacaktır. Aksi durumda Maliye Bakanlığı'nın ilgili firmalara gönderdiği belirtilen yazıda ifade edildiği üzere sürpriz yumurtaların oyuncak olarak nitelendirilmesi durumunda bu faaliyetle iştigal eden firmalar gerek gümrük gerekse vergisel açıdan çok ciddi cezalara maruz kalabilecek ve bu da sektörü olumsuz etkileyecektir.

Bununla birlikte yukarıda ifade ettiğimiz üzere, sürpriz yumurtaya benzer şekilde yiyeceklerin yanında oyuncak verilmesi, şekerlemelerin içerisinde oyuncak bulunması ya da şekerlemelerin paketlenildiği kapların doğrudan oyuncak olması durumlarının da oyuncak teslimi mahiyetinde olduğu düşüncesi ile %18 oranında vergi hesaplanması gerektiği yönünde değerlendirmelerle cezai işlemler uygulanması bu şirketleri zora sokabilecektir.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEMESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Burcu HACI
Kıdemli Vergi Asistanı

Özge ERGÜL
Kıdemli Vergi Asistanı

ÖZET

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

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

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

GİRİŞ

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

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

1. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

Kurumların ticari faaliyetlerinden doğan zararlarına ilişkin yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 9.1. "Geçmiş Yıl Zararları" bölümünde, "Kurumlar vergisi beyannamesinde, **her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.**" hükmüne yer verilmiştir. Mükelleflerce ilgili hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, ardı sıra beş (5) hesap dönemi boyunca oluşacak kârlardan mahsubu mümkün olup, bu zarar tutarının her bir beyanname de doğru şekilde gösterimi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıkça belirtildiği üzere, önceki yıllara ait geçmiş yıl zararlarının beyanname üzerinde tek bir yıl olarak topluca gösterimi veya beyanname üzerinde hiç gösterilmemesi durumunda ilgili zarar tutarlarının kurumun elde ettiği kârdan mahsubu mümkün olmayacaktır. Buna göre, daha önceki beyannamelerde yer verilen geçmiş yıl zararları, en eski yıla ait geçmiş yıl zararlarına öncelik verilerek mahsup edilmelidir. Bu bağlamda 2019 kurumlar vergisi beyannamesinde 2014-2018 hesap dönemlerine ilişkin geçmiş yıl zararlarının mahsubu mümkün bulunmaktadır.

2016 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren ve "vergi affı" olarak bilinen "Bazı Alacakların Ye-

niden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” ile mükelleflere kurumlar vergisi açısından da matrah artırımı imkânı getirilmişti. Kurumlar vergisi açısından matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin geçmiş yıl zararlarının yüzde ellisi, vergi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde kâr oluşması durumunda mahsup edilebileceğinden 2019 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin doldurulması esnasında geçmiş yıl zararlarına ait bilgilerde bu hususa dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

2. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ

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

Nakit sermaye artışından kaynaklı faiz indiriminden yararlanan sermaye şirketinin, daha sonraki yıllarda sermaye azaltımına gitmesi durumunda, nakit sermaye artışı üzerinden azaltılan sermaye tutarına isabet eden kısım bakımından indirim konusundan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Sermaye şirketlerinin 01.07.2015 tarihinden sonra sermaye artırımında (kuruluş sermaye ödemeleri dahil) nakden ve fiilen ödemiş oldukları tutarlar üzerinden 2019 hesap dönemi için TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olan yüzde 12,02 baz alınarak hesaplanan tuta-

rın yüzde ellisi 2019/4. geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Sermaye artırımından sonra sermaye azaltımı yapılan tutarlar ile Tebliğ'de belirlenen diğer durumlar (ilişkili kişilere kullandırılan krediler vb.) nakit sermaye artırımında faiz indirimi hesabına dahil edilmeyecektir.

3. KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER

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

Buna göre mükelleflerin 2019 hesap dönemi içinde vergi iadesi alacağı doğması halinde iade talepleri işlemlerinin gerçekleştirilmesinde GEKSİS'de sorun yaşamamak adına faize ilişkin stopaj tutarlarının bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan tutar ile “642- Faiz Gelirleri” hesabına intikal edilen tutarın uyumlu olması büyük önem arz etmektedir. Bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan faiz tutarlarının beyannameye doğru aktarımı sağlanmış olmakla birlikte bu tutarın “642- Faiz Gelirleri” hesabı ile uyumlu olmaması durumunda farka ilişkin vergi dairesinden izahat talep edilebileceğinden beyannamenin hazırlanması sürecinde ilgilin farkın nedeninin tespit edilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

4. AR-GE ve TASARIM İNDİRİMİ

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, ilgili hesap dönemi

kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek üzere hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı kurum kazancından mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, ilgili hesap döneminde yeterli kurum kazancı bulunmaması halinde, kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan söz konusu tutarların yeniden değerlendirilerek izleyen hesap dönemi matrahından indirilebilmesine imkân sağlanmıştır. 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yer alan “Gelecek Yıla Devreden Toplam Ar-Ge İndirimi” ve “Gelecek Yıla Devreden Toplam Tasarım İndirimi” bölümünde beyan edilen tutarın 2019 hesap döneminde yüzde 22,58 yeniden değerlendirilmesini dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması uygun olacaktır.

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

5. YATIRIM İNDİRİMİ

Kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen ticari kurum kazancı üzerinden indirim konusu yapılabilecek bir diğeri husus ise yatırım indirimi istisnasıdır. Yatırım teşvik belgesine sahip ve yatırım indirimi istisnasından yararlanan kurumlar 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yatırım indirimi tutarına yer vereceklerdir.

Kurumların yatırımları tamamlanmadıkça yatırım katkı tutarı üzerinde herhangi bir endeksleme yapılmayacaktır. Yatırımın tamamlandığı tarih itibarıyla hak kazanılan ve kullanılmamış yatırıma katkı tutarı yatırımın tamamlandığı hesap dönemini takip eden hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirilerek

oranıyla değerlendirilerek hesaplanan tutar beyanname üzerinde dikkate alınmalıdır. Yeterli kazanç bulunmaması nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan yatırım indirimine ait kısım ise Ar-Ge ve tasarım indiriminde olduğu gibi devam eden hesap dönemlerinde indirilebilecektir.

6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI (MALİ İŞLEMLER AYRINTI)

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

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

7. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

“Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler” bölümüne kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde beyanname üzerinde yer verilmesi gerekmektedir. Bu bölümde, kurumun dönem başı aktif toplamı, dönem başı toplam borçları ile dönem başı öz sermaye tutarına yer verilmesi gerektiğinden ilgili tutarların 2019 hesap dönemi için 31.12.2018 tarihi itibarıyla 2018

yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoda bildirilen tutarların dikkate alınması gerekmektedir. İlgili bölümde toplam kur farkı satırına ilişkili kişilerden temin edilen dövizli borçlara ilişkin olarak kayıtlara alınan kur farkı giderleri ve faiz gideri satırına ilişkili kişilerden temin edilen tüm borçlara ilişkin tahakkuk ettirilen faiz tutarlarının yazılması uygun olacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı satırında ise şirket nezdinde yapılan örtülü sermaye kontrolüne yönelik olarak yapılan çalışmada tüm ilişkili kişilerden temin edilen borçların dikkate alınması gerekmekte olup, bazı şirketler tarafından bu bölümde ilişkili kişilerden temin edilen borç tutarlarının dönem sonu bakiyelerine yer verilmesi uygulamasının yanlış olduğunu değerlendirmekteyiz.

SONUÇ

Mükelleflerin 2019 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini düzenlerken Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu şekil, içerik ve eklerine uygun bir biçimde düzenlemeleri gerekmekte olup, aksi halde özel usulsüzlük cezasına maruz kalınacaktır. Ayrıca ilk bölümde belirtmiş olduğumuz üzere beyanname üzerindeki bazı hakların kaybı da söz konusu olabilecektir.

YENİ BİR VERGİ TÜRÜ: DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

Gözde SARUHAN BERK
Kıdemli Avukat, Arabulucu

Beste KÜÇÜKŞAHİN
Avukat

ÖZET

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("7194 sayılı Kanun") ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 42-49. maddeleri arasında yer almak üzere "değerli konut vergisi" ihdas edilmiş olup, bu düzenleme uyarınca Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değeri 5.000.000,00-TL ve üzerinde olan konutlar değerli konut vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Ancak, 7194 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin yürürlüğe girmesi ile birlikte uygulamada yaşanan sorunlar sebebiyle değerli konut vergisi uygulamasında çeşitli değişikliklere gidilmesi zaruriyeti doğmuştur.

Yaşanan bu sorunların çözüme kavuşturulması 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("7221 sayılı Kanun") ile yapılan değişiklikler ile sağlanmaya çalışılmış olsa da birtakım sorunlar halen gündemde kalmaya devam etmektedir.

Çalışmamızda, değerli konut vergisinin özelliklerine yer verilecek, ardından söz konusu verginin beraberinde getirdiği tartışmalar ve vergi tekniği anlamında ortaya çıkabilecek problemler hususlar değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Mesken Nitelikli Taşınmaz, Değerli Konut Vergisi, Emlak Vergisi, 7194 Sayılı Kanun, 7221 Sayılı Kanun.

GİRİŞ

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve Türk vergi mevzuatı kapsamında önemli değişiklikleri beraberinde getiren 7194 sayılı Kanun ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ("EVK")'nın 42 ila 49. maddelerine eklenmek üzere, değerli konut vergisi ("DKV") adı altında yeni bir vergi düzenlemesi yapılmıştır.

Anılan düzenleme uyarınca, değeri 5.000.000,00-TL'yi aşan mesken nitelikli taşınmazların değeri üzerinden farklı oranlarda vergi ödenmesi öngörülmüş olup, bu verginin 7194 sayılı Kanun'un yayım tarihi olan 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüş idi.

Ancak, Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

teklifinin görüşülmesi devam ederken eklenen maddeler ile DKV ile ilgili düzenlemelerde önemli ölçüde değişikliklere gidilmiştir.

I. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEME

i. Değerli Konut Vergisinin Konusu ve Değer Tespiti

7194 sayılı Kanun ile EVK'ye eklenen 42. madde uyarınca, DKV'nin konusunu; Türkiye sınırları içinde bulunan **mesken nitelikli taşınmazlar arasından** bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ("TGKM") tarafından belirlenen **değeri 5.000.000,00-TL** ve üzerinde olan mesken nitelikli taşınmazlar oluşturmaktaydı.

Ancak, 7221 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile değerin TKGM tarafından değil; EVK'nın 29. maddesi uyarınca belirlenmesi öngörülmüştür.

7194 sayılı Kanun ile Getirilen Düzenleme	7221 sayılı Kanun ile Getirilen Düzenleme
<i>MADDE 42- Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değeri 5.000.000 Türk lirası ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir.”</i>	<i>MADDE 42 - Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 29 uncu maddeye göre belirlenen bina vergi değeri 5.000.000 Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir.</i>

Yapılan değişiklikle, mesken niteliğindeki taşınmazın değer tespitinin TKGM tarafından yapılması uygulamasına son verilmiş olup; mesken niteliğindeki taşınmazın DKV kapsamına girip girmediğinin tespitinde sadece “bina vergi değeri” dikkate alınacaktır.

Söz konusu değer, EVK'nın 29. maddesi kapsamında belirlenen ve üzerinden emlak vergisi ödenen değerdir. Buna göre emlak vergisi değeri 5 milyon lirayı aşan konutlar DKV kapsamına girecek olup; TKGM tarafından yapılmış olan değerlemeler dikkate alınmayacaktır.

ii. Değerli Konut Vergisinin Matrahı ve Nispeti

Yapılan değişiklikle DKV'nin hesaplanması 5 milyon TL'yi aşan konutlar için; sadece 5 milyon TL'yi aşan kısım üzerinden hesaplanacaktır. 7221 sayılı Kanun uyarınca değerli konut vergisinin kapsamına giren konutların vergisinin hesabında aşağıdaki tarife kullanılacaktır:

5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5.000.000 TL'yi aşan kısmı için	Binde 3
10.000.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.500.000 TL'si için 7.500 TL, fazlası için	Binde 6
10.000.000 TL'den fazla olanlar 10.000.000 TL'si için 22.500 TL, fazlası için	Binde 10

Bu kapsamda örneğin, bina vergi değeri 8 milyon olan mesken niteliğindeki taşınmazın, 5 milyonu vergiye tabi olmayacak; kalan 3 milyonu ise binde 3 oranında DKV'ye tabi tutulacaktır.

İlaveten, EVK'nın değişik 44. maddesinde, paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değerinin esas alınacağı belirtilmektedir.

Yukarıdaki tabloda yer alan tarifedeki tutarlar, her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılabilecektir.

iii. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet

DKV;

- Mesken nitelikli taşınmazların maliki,
- Varsa intifa hakkı sahibi,
- Her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler tarafından ödenecektir.

Mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef durumundadırlar. Elbirliği ile mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

iv. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

DKV mükellefiyeti;

- Mesken nitelikli taşınmazın bina vergi değerinin, EVK'nın 42. maddesinde belirtilen tutarı aştığı tarihi,
 - EVK'nın 33. maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,
 - Muafiyetin sukut ettiği tarihi
- takip eden yıldan itibaren başlayacaktır.

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dola-

yı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erecektir.

v. Vergiden Muaf Olan Meskenler

Aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazların, DKV'den muaf olduğu kabul edilmiştir:

- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar,
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, DKV konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanacaktır),.
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemlatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar,
- Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dâhil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç).

vi. Verginin Beyanı, Ödeme Süresi ve Ödeme Yeri

Mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değeri, buna ait vesikalar-

la, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin 42. maddede belirtilen tutarı aştığı yılı takip eden yılın şubat ayının 20. günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilir ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur.

Dolayısıyla 7221 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası, 2020 yılı içerisinde herhangi bir beyanname verme yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır.¹

Öte yandan, elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek beyanname verebilecekleri gibi, münferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname münferit olarak verilir.

Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenmelidir. Eğer yıl içinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek bir durum meydana gelirse, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme suresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetki

7194 sayılı Kanun'un 37. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, DKV'nin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, muafiyetlerin uygulanmasında aranacak belgeleri tespit etmeye, beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini, beyannamenin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine yetkili kılınmıştır.

¹ Emlak Vergisi Kanunu

GEÇİCİ MADDE 24 – Bu Kanunun “Dördüncü Kısım” başlığı altında düzenlenen değerli konut vergisine ilişkin mükellefiyet 2021 yılının başından itibaren başlar. 2020 yılına ilişkin olarak 2020 yılında verilmesi gereken beyanname verilmez, vergi tahakkuk ettirilmez.

Değerli konut vergisinin uygulamasında bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden önce Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değerler dikkate alınmaz.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri bir yıla kadar uzatmaya yetkilidir.

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER VE TARTIŞMALI HUSUSLAR

DKV düzenlemesi birçok problemi beraberinde getirmiştir. Mesken nitelikli taşınmaz kavramı, kanunun yürürlüğü ve mükellefiyetin başlaması ile ilgili belirsizlikler bu problemlerden bazılarıdır. Şöyle ki;

Kanun kapsamında, mesken nitelikli taşınmazın tanımı yapılmadığından, niteliği ile fiili durumu arasında fark bulunan taşınmazların vergilendirilmesine ilişkin netlik bulunmamaktadır. Kanun metninde bu duruma ilişkin açıklık bulunmamakla birlikte, taşınmaz niteliğinin tapu kaydı esas alınarak tespit edileceği söylenebilir. Bu belirsizliğin giderilmesinde Vergi İdarelerinin idari işlemleri açıklayıcı nitelik taşıyacaktır.

İlaveten, Kanun'un ilgili düzenlemesi 7.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun'daki düzenleme uyarınca, DKV mükellefiyeti mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya TKGM tarafından belirlenen değer 42. maddesi kapsamında belirtilen tutarı aştığının belirlendiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlayacaktır. Buradan hareketle, 31.12.2019 tarihinden önce kesinleşmeyen taşınmazlar için 2020 yılında DKV mükellefiyeti söz konusu olmayacak olup, İdarece 01.12.2019 tarihli değerlendirme esas alınarak yapılan bildirimlerin, 2020 yılının ilk ayı içinde kesinleşebileceği göz önünde bulundurulduğunda, birçok mükellef için usule uygun olmayan vergilendirme işlemi yapılması söz konusu olabilecektir.

Buna ek olarak, DKV'nin Anayasa'ya uygunluğu;

- Servet unsurlarından sadece konutların vergilendirilmesi,
- DKV'ye tabi olma sınırının kişilerin maddi durumundan ziyade taşınmazın değeri üzerinden belirlenmesi,
- Paylı mülkiyet ve elbirliği ile mülkiyet durumunda mülkiyetin değerinden ziyade taşınmazın toplam değerinin dikkate alınması,

- Taşınmazın değerine göre tek değer uygulanması,
 - DKV'ye tabi olan taşınmazların emlak vergisine de tabi olmasının mükerrer vergilemeye yol açması
- hususları birlikte değerlendirildiğinde tartışmaya açık niteliktedir.

Türkiye'nin tabi olduğu sözleşmeler uyarınca vergi suretiyle mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin hukuki olup olmadığı, meşru sınırlama amacı güdülüp güdülmeyeceği ve bireyin mülkiyet hakkı ile güdülen meşru amaç arasında adil denge kurulup kurulmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda önemli bir faktör de usuli güvencelerin başvuruca temin edilip edilmediği ve idarenin iyi yönetim ilkesine riayet edip etmediğidir. Yükselen vergilerden kaynaklanan bir mali yükümlülük, eğer ilgili kişiye aşırı bir külfet yüklüyor veya kişinin mali durumunu temelden sarsıyorsa mülkiyet hakkı garantisini olumsuz etkileyebilir.

Ancak DKV'nin mevzuatta düzenleniş ve uygulamasının; verginin artan oranlı bir vergi olarak belirlenmesi ve aynı zamanda gelirden değil varlıktan alınmasının ve düzenlemenin mülkiyet hakkı boyutuna ilişkin sorunların doğmasına yol açabileceği düşünülmektedir.²

İlaveten, Avrupa Komisyonu yapılan çalışmada, devletin mali gücünü artırmak adına fazla vergileme planlandığı durumlarda, verginin yerel anayasalar ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatı kapsamında, adil ve dengeli bir biçimde dağıtılmasının, servet üzerinden alınan vergilerin meşruiyetini artıracak en önemli faktör olduğu belirtilmiştir.³

SONUÇ

DKV uygulamasının, vergilendirme tekniği ve Anayasa'ya uygunluk açısından yapılacak revizyonların ardından, adil ve dengeli bir yapıya kavuşması mümkün olup, güncel hali ile uygulanması sırasında birçok problemin ortaya çıkacağı öngörülmektedir.

² Doç. Dr. H. Burak GEMALMAZ, "Değerli Konut Vergisi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Bakış Açısı", Erişim Tarihi: 13.01.2019, Erişim Adresi: <https://blog.lexpera.com.tr/>

³ European Commission, "Possible Reforms of real estate taxation: Criteria for successful policies.", Erişim Tarihi: 14.01.2019, Erişim Adresi: <https://ec.europa.eu>

TÜRK TİCARET KANUNU ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE ŞİRKETLERİN DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Özge Kısacık
Avukat

Serena Bakioğlu
Avukat

ÖZET

Bağımsız denetim, uluslararası denetim standartları ile öngörülen bağımsız denetim tekniklerinin kullanılması ile bağımsız denetime tabi şirketlerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden denetim ve değerlendirilerek raporla bağlanmasıdır. Hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu hususu 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'da düzenlenmiştir. Söz konusu denetçinin her faaliyet dönemi için seçilmesi ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır. Burada amaç şirket veya grupların hukuka ve muhasebe standartlarına uygun, şeffaf ve düzenli bir hale getirilmesini sağlamaktır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetçi, Finansal Tablolar.

GİRİŞ

Avrupa Birliği'ne uyum düzenlemeleri kapsamında yapılan yasal düzenlemelerle gelen bağımsız denetim, şirket veya grupların denetimi, şeffaflığı ve düzenini sağlayan bir mekanizmadır. Şirket veya grupların uluslararası alanda varlığını sürdürebilmesi için uluslararası standartlara uygun finansal raporlarının varlığı küreselleşen ekonomide bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") kapsamında düzenlenen bağımsız denetim mekanizması ele alınacaktır. Bu hususta öncelikle bağımsız denetimin ne olduğu açıklanacak olup; sonrasında hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu, neden bağımsız denetimin gerekli olduğu, bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve son olarak da şirketlerin bağımsız denetçi seçiminde ve diğer yapılandırma işlemlerinde dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilecektir.

1. BAĞIMSIZ DENETİM NEDİR?

Bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetim yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleridir. Unvanlarında "bağımsız denetim" ibaresinin

yer alması gereken söz konusu şirketler, yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanına haiz ortaklar tarafından kurulmaktadır.

TTK uyarınca denetim; limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, anonim şirket ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, envanterin, muhasebenin ve TTK'nın 378. maddesi uyarınca verilen raporların KGK tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyup uymadığının denetlenmesidir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu da denetlenen söz konusu finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı konusunda denetim kapsamı içerisindedir.

Öncelikle altını çizmek gerekir ki, bağımsız denetimin amacı muhasebe denetimi ve vergi denetiminden farklıdır. Muhasebe denetiminin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle muhasebe denetimi, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması olarak tanımlanabilir. Vergi denetiminin amacı ise ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bağımsız denetiminin amacı ise, muhasebe döneminde kaydedilmiş bilgilerin o dönemde gerçekleşmiş iktisadi olayları doğru yansıtmayı yansıtmadığı, finansal

tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmektir.¹

Denetçi yapmış olduğu bu tespitleri bir rapora bağlamakla birlikte söz konusu raporda aşağıda belirtilen hususları ortaya koymaktadır:²

- Finansal tablolardan hareketle, anonim ortaklığın varlığını sürdürmesi ve gelecekteki durumu hakkındaki kanaatini,
- Yıllık faaliyet raporundan hareketle, şirketin finansal durumu hakkındaki görüşünü,
- Finansal tablolara bakarak yönetim kurulunun sorumluluğunu gerektirecek bir durum olup olmadığı hakkındaki kanaatini.

Bağımsız denetçi, şirketlere ait verileri incelediğinde söz konusu şirketlerin sınırlarını ihşaa etmemek, dürüst ve tarafsız şekilde durumu ortaya koymakla yükümlüdür. Bu sayede şeffaf ve güvenilir bilgiye ulaşılması mümkün olmaktadır. Bağımsız denetçi tarafsız davranarak denetimde bulunduğu şirket hakkında gerektiği hallerde sadece olumlu değil olumsuz görüş yazısı da vermekle yükümlüdür.

2. HANGİ ŞİRKETLER BAĞIMSIZ DENETİME TABİDİR?

26 Mayıs 2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (“Karar”) ile 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilişkin ölçütler belirlenmiştir.

İlaveten, 16 Şubat 2019 tarih ve 30688 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakan-

lar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar’da hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğuna yönelik usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Söz konusu Karar’da açıklanmış aşağıda yer alan **üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde** aşan tüm şirketler bağımsız denetime tabidir:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde bir diğer önemli husus, işbu eşik değerlerini aştığı için bağımsız denetime tabi şirketin art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kalması ya da bir hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin %20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde gelecek hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacak olmasıdır.

Benzer bir düzenleme, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu (“SPK”) kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler için de söz konusudur.

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 50 kişi.

İlaveten, söz konusu Karar’a ekli (I) ve (II) sayılı listede belirtilen şirketler de denetime tabidir.³

1 Prof. Dr. Mehmet Yüce, Arş. Gör. Ezel Altunay, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Bağımsız Denetim, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2011, Sayı 273.

2 Güzin Çelik, Anonim Ortaklıklar Hukuku 1.Cilt, Adalet Yayınları, Ankara, 2013, s.657.

3 İSAYILI LİSTE

1) Yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler, bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi

Özetle, eşik değerlerin aşılp aşılmadığı hususunun belirlenmesinde,

- Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından son 2 yıla ait finansal tablolar,
- Çalışan sayısı bakımından son 2 yıla ait ortalama çalışan sayısı,
- Eğer mevcut ise şirketlerin bağlı ortaklıkları ile birlikte aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tabloları toplamı ve çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların ortalama çalışan sayısı toplamı ,
- Eğer mevcut ise iştiraklere ait söz konusu finansal tablo ve ortalama çalışan sayısında şirketin iştirakteki hissesi oranı

dikkate alınır.

3. NEDEN BAĞIMSIZ DENETİM?

Tüm sermaye şirketlerinin, bankalar ve finan-

sal kuruluşların, ortaklıkların, kamu kuruluşları, KGK tarafından tespit edilmiş eşikler içerisinde yer alan şirketlerin güvenilir, şeffaf ve anlaşılır ve doğru bilgiye ulaşmak için bağımsız denetime ihtiyaçları vardır. Bağımsız denetimin şirketlere ve devlete sağladığı avantajlar ile sosyal açıdan yararları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Bağımsız denetim, şirket yöneticilerine şirketin durumu hakkında somut ve nesnel bir biçimde bilgi sunarak; yönetimin daha doğru kararlar almasına yardımcı olur.
- Bağımsız denetim ile denetime tabi şirketlerde yer alan çalışanlar/yöneticilerin hukuka aykırı eylemlerde bulunulması caydırılmış olur.
- Bağımsız denetim, işletmelerin banka ve finansal kurumlardaki kredibilitésinin belirlenmesi hususunda ve şirketlerin bankalardan temin ettikleri kredilerde önem arz etmektedir.
- Denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarının resmi kurumlara sunulması halinde söz konusu rapor ve özellikle vergi dairelerine sunulan beyannamelerde işbu beyannamelere

bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2) Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketleri üzerinde Bankacılık Kanununda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) Lisanslı depo işletmeleri ve umumi mağazalar.

6) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı, uydu televizyon yayın lisansı, birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansından en az birine sahip medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar.

Söz konusu Karar'a ekli ve aşağıda belirtilen (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir.

Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.

Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.

Çalışan sayısı 125 kişi.

II SAYILI LİSTE

1) Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.

3) Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.

4) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler.

5) (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere; gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler ile 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.

duyulan güven artacaktır. Söz konusu durum şirketlerin daha az vergi denetimine maruz kalmasına da sebebiyet verecektir.

- Denetlenmiş mali tablolar vergi daireleri gibi kurumların yanında adli merciler nezdinde de güven oluşturmaktadır.
- Bağımsız denetim, tasarruf sahiplerini para ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmaya teşvik etmektedir.

4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI NELERDİR?

a. Denetim Hizmetinin Kusursuz Yerine Getirilmesi Yükümlülüğü

TTK'nın 554. maddesinde düzenlenmiş olduğu üzere şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçiler kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Özellikle şirketin kuruluşu, sermaye artırımını, sermaye azaltımı, birleşme, bölünme, tür değiştirme gibi şirket işlemlerini denetleyen denetçiler kusurlu olmaları halinde denetimini gerçekleştirdikleri söz konusu işlemlere dayanarak hareket eden üçüncü kişi şahısların uğrayacakları zararları tazminle yükümlü tutulmaktadır. Üstelik denetçinin sorumluluğundan doğan bu tazmin yükümlülüğünün sözleşmeyle daraltılamayacağı veya kaldırılamayacağı da hüküm altına alınmıştır.

TTK'da yer alan hukuki sorumluluğun yanında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetinin standartlara uygun olmaması, gerçeğe uygun olmayan raporların düzenlenmiş olması hususlarına ilişkin düzenlemeler de ayrıca mevcuttur.⁴

b. Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetçinin sorumluluğunu doğuran bir diğer husus ise, TTK'nın 404. maddesi ile düzenlenmiş olan denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğudur. Denetçilerin faaliyet-

leri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanmaları kanunla yasaklanmıştır. Kasten veya ihmâl ile yükümlülüklerini ihlâl edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu tutulurlar. Denetçinin sorumluluğunun sözleşme hükümleri ile daraltılması veya kaldırılması söz konusu değildir.

5. BAĞIMSIZ DENETİM KONUSUNDA ŞİRKETLERİN DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Bağımsız denetim konusunda her ne kadar denetçilere pek çok sorumluluk yüklense de denetime tabi şirketlerin de bu konuya ilişkin olarak dikkat etmesi gereken birtakım hususlar bulunmaktadır.

Şöyle ki, bağımsız denetçinin her faaliyet dönemi için şirketler tarafından seçilmesi ve gelecek yılın denetçisinin içinde bulunulan faaliyet yılı bitmeden belirlenmiş olması şarttır. Seçimin yönetim kurulu tarafından ticaret siciline tescil ettirilmesi ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile şirketin internet sitesinde de ilan edilmesi gerekmektedir. Denetim faaliyeti ile bir anlamda yönetim organlarının denetlenmesi söz konusu olduğundan denetçi seçiminin genel kurulda yapılması gerekmektedir. Genel kurulun bu yetkisi ise devredilemez bir yetki olup, denetçi seçiminin yönetim organı olan yönetim kuruluna bırakılması söz konusu değildir.

Genel kurul tarafından faaliyet döneminin ilk üç ayı içerisinde denetçinin seçilmemesi halinde ise TTK'nın 339. maddesi uyarınca, anonim şirketlerde yönetim kurulu, yönetim kurulu üyelerinden biri veya pay sahipleri; limited şirketlerde ise müdürler kurulu veya ortaklar asliye ticaret mahkemesine müracaat ederek, denetçi atanması talebinde bulunabilir. Bu durumda, denetçinin mahkeme tarafından atanması söz konusu olmaktadır.

Buna ilave olarak, denetçinin belirlenen süre içerisinde seçilmemesi halinde şirketlerin Ticaret Sicil Müdürlükleri nezdinde yapmış olduğu başvurular da reddedilebilmekte ve öncelikle bağımsız denetçinin seçilmesine ilişkin

⁴ M. Vefa Toroslu, *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.463.

uyarılar ile sıklıkla karşılaşılabilir. Bu kapsamda denetime tabi şirketlerin her bir yapılına, genel kurul veya yönetim kurulu kararı tescil işlemlerinde işbu hususun göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır.

Şirketler tarafından dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise birleşme, bölünme ve tür değişikliği işlemleri gibi yeniden yapılandırma işlemlerinde Ticaret Sicil Müdürlüklerine sunulacak olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Raporu veya Yeminli Mali Müşavir Raporu'nun ekinde yer alacak şirket bilançosunun denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından da onaylı olması gerektirir. Bu husus denetime tabi şirketler açısından pek çok defa gözden kaçabilmekte ve yapılandırma işlemlerinin uzamasına sebebiyet verebilmektedir.

SONUÇ

Getirilen yasal düzenlemeler ile birlikte belirli şirket veya grupların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesinin zorunlu hale getirilmesi, şirket veya grupların hukuka ve muhasebe standartlarına uygun, şeffaf ve düzenli bir hâl alması sağlanmaktadır. Bağımsız denetim, her ne kadar şirketlere bir mali yük teşkil etse de ve bilgilerini denetçilere ifşa etme zorunluluğu doğursa da uzun vadede şirketlere ve hatta toplum ve devlete sağladığı yararlar göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir.

ÖN KONTROL RAPORUNA DAYALI KDV İADE UYGULAMASI

Aslıhan Kavran
KDV İade Uzmanı

Eyüp Şensoy
KDV İade Uzmanı

ÖZET

Son dönemde özel sektör üzerinde biriken devreden KDV'nin iadesi gündemde olmuştur. Bu hususta sonraki döneme devreden KDV'nin iadesi ile ilgili düzenlemeler düşünülüp, tasarı halinde kalmış olsa da özel sektörün yüklenmiş olduğu vergi yükünün anlaşılması açısından bu süreç olumludur. Bu süreç sonrasında ise, halihazırda olan taleplerin hızlandırılması amacı olduğu düşünülen, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Yeminli Mali Müşavir (YMM) KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler bölümüne "KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması" eklenmek suretiyle bir düzenleme getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KDV, KDV İadesi, Ön Kontrol Raporuna Dayalı KDV İadesi.

GİRİŞ

Bilindiği gibi, geçtiğimiz senelerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan yapılan açıklamalar sonrasında özel sektörün yüklendiği ancak iade alamadığı devreden KDV'nin iadesi gündeme gelmiş, Kanun'da değişikliğe ilişkin bir düzenleme ile devreden KDV'nin iadesinin mümkün kılınacağından bahsedilmiştir. Bakanlığın açıklamaları ve hazırlanan tasarı ile devreden KDV'nin iadesini engelleyen 29. madde' için değişiklik yapılmasını da içeren bir torba kanun değişikliği düşünülmüştür. Ancak tasarı görüşmeleri sırasında 1 yıl içerisinde indirim yoluyla giderilmeyen KDV'nin 6 ay içinde ödeneceğine ve ödenmemesi halinde de faiz işleyeceğine ilişkin hükümler çıkarılmak suretiyle diğer değişiklikler kabul edilmiş olup, böylelikle devreden KDV'nin iadesi rafa kaldırılmıştır.

Bu tasarı kabul edilmemiş olsa da bu süreç, özel sektörün üstünde yük olan devreden KDV'ye dikkat çekmesi bakımından olumlu olmuştur. Bu tarihten sonra yayımlanan ön kontrol raporuna dayalı KDV iade uygulanmasına ilişkin Tebliğ'in de bu farkındalığın sonucu olduğu düşünülmektedir.

20 Şubat 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca, Ocak/2019 ve sonrasında işlemlerden kaynaklanan ve 5.000-TL'yi aşan nakden iade talepleri ve işlem türü itibarıyla YMM KDV İade Tasdik Raporu ile talep edilen nakden iade talepleri, "Standart İade Dilekçesi" ile talep edilmesi ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile Tebliğ'in ilgili bölümlerinde iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi kaydıyla KDVİRA sistemi tarafından sorgulanacaktır. Sorgulama sonucu üretilen KDV İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade talebinin olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'si KDV İa-

1 3065 sayılı KDVK'nın 29. maddesinin 2. fıkrasında, "2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez.

Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanlığına tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabii iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." ifadelerine yer verilmektedir.

desi Ön Kontrol Raporu'nun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilir.

1. TEBLİĞ DÜZENLEMESİ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A) kısmında yer alan "4.YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler" bölüm başlığından sonra gelmek üzere "4.1. Genel Olarak" bölüm başlığına alt başlık olarak eklenmiş² olan "Ön Kontrol Raporuna Dayalı KDV İade" uygulaması ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde nakden iade taleplerine ilişkin aranan belgelerin tamamının ibraz edilmesi sonrasında sistemde oluşan ön kontrol raporunda bulunan olumsuzluk tespit edilmeyen kısmın %50 'si mükellefe iade edilmektedir.

24 Seri No.lu Tebliğ ile bu uygulamadan faydalanabilecek mükelleflerin;

a) En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesi vermiş olması,

b) Daha önce en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması,

c) Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Özel esaslara tabi olmaması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinden yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,

- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinden iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,

ç) Tebliğin (IV/A-6.) bölümünün birinci paragrafının (iv) ayrımı ve üçüncü paragrafı kapsamında iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması ..." şartlarını sağlaması gerektiğinden bahsedilmektedir.

Bu şartları sağlayan mükelleflerin talepleri KDV İade Kontrol Raporu'na ilişkin kontroller, YMM KDV İade Raporu'na ilişkin kontroller ve Vergi Dairesince yapılması gereken diğer kontrollerin genel usul ve esaslar bakımından yapılmasının ardından yerine getirilir.

Mükellefe yapılacak azami iade tutarı, iade talebinin tamamı üzerinden iade talebi yapılmasının ardından bu kontrollerde oluşan olumsuzluğa ilişkin belirlenen tutarın çıkarılarak kalan tutarın %50'si olarak hesaplanır. Mükellefler beyannamelerinde yer alan iade talebinin tamamı üzerinden ön kontrol raporu ile iade talep edebileceği gibi kısmi tutarları da iade talep edebilirler. Ancak yapılan tetkiklerde bulunan olumsuzluğa ilişkin tutar beyannamede bulunan iade talebi üzerinden değil, ön kontrol talebi ile iade talep dilekçesinde yer alan tutar üzerinden düşülerek azami iade edilebilir tutar hesaplanacaktır.

Bu hususta iadesi mümkün olan azami tutarın yarısı nakden gerçekleştirilecek olup, kalan tutarın blokede bırakılması ve bu iki tutarın eşit olması esastır.

Mükellefler iade talep dilekçelerinde Teminat/YMM KDV İadesi Tasdik Raporu/Vergi İnceleme Raporu seçeneklerinden "YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile İade Talebi" işaretleyerek, ön kontrol raporuna dayalı iade seçeneğini işaretleyebileceklerdir.

Mükelleflerin beyannamelerinde beyan edilen her iade türü için ayrı dilekçe verilmesi gerektiğinden bahisle her bir iade türü için ayrıca ön kontrol raporu uygulamasından faydalanılabılır. Ancak aynı iade türü için birden fazla ön kontrol raporu ile iade talebinde bulunulması mümkün değildir. Dolayısıyla aynı beyannamede 2A, 2D, 2C, 2D iade talep dilekçelerine esas teşkil eden iade taleplerinde her bir dilekçede bir seferde ön kontrol raporu ile iade talep dilekçesi girilmesi mümkün olacaktır.

Ancak 2C standart iade talep dilekçesi ile nakden iade talebinde bulunulması mümkün olmayan iade talepleri bu uygulamadan faydalanamayacaktır. Ayrıca iade taleplerinde Ocak/2019 ve sonrası işlemlere ilişkin talepler değerlendirildiğinden bu dönem öncesi işlemlere ait iade taleplerinin (Örneğin, 2018 indirimli orana tabi işlemlere ilişkin 439 kodu ile yapılan iade talepleri) bu uygulamadan faydalanması mümkün değildir.

² KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "IV.A-4.YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı İadeler" başlığına alt başlık olarak "4.2. KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması" başlığı eklenmiştir.

Ayrıca aynı dönem ve iade türü için hem ön kontrol raporu ile iade talebi hem normal iade talebinde bulunmak mümkündür. Ancak ön kontrol raporu ile iade talep edilmiş bir dosya normal iade talebine veya ATU (Artırımlı İade Uygulaması)'ya ilişkin bir dosyaya dönüştürülemez.

Tebliğ'de İTUS (İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi) ve HİS (Hızlandırılmış İade Sistemi) sertifikalarına sahip mükelleflerin de bu uygulamadan faydalanabileceği düzenlenmiştir. Ancak bu sertifikalar ile yapılan iade taleplerine ilişkin taleplerden vazgeçilmek suretiyle bu uygulamadan yararlanılmayacağı düzenlenmiştir. Ayrıca ön kontrol raporu ile kısmi tutarda iade talep edilmiş dönemden iade talep edilmemiş kısmı için İTUS ve HİS yoluyla iade talep edilmesine imkân bulunmamaktadır.

2. ÖN KONTROL RAPORU İNCELEME SEGMENTLERİ

Yapılan Tebliğ düzenlemesi ile, ön kontrol raporu inceleme sonucunun olumlu olması iadenin gerçekleşmesi için gereklidir. Bu kontrollerde oluşan olumsuzluk tutar olarak hesaplanmak suretiyle iade talebinden düşülmekle birlikte bazı segmentlerin olumsuz talebin olumsuz olması ile sonuçlanacaktır. Bu kontroller aşağıdaki gibidir.

- Ön Koşul Segmentleri
- Tutarlılık Segmentleri
- İade Talep Edilebilecek Tutar Analizi Segmentleri³

2.1. Ön Koşul Segmentleri

Mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilebilmesi için öncelikle ön koşul segmentlerinde başarısızlık olmaması gerekmektedir. Başarısızlık tespit edilmesi durumunda mükelleflerin bu başarısızlıkları gidermesi gerekmekte olup giderilmediği durumlarda diğer kontroller gerçekleşmeyecektir. Bu sebeple mükellef öncelikle bu hataları gidermeli ve sonrasında tekrar ön kontrol raporuna dayalı iade talebinde bulunmalıdır. Bu süreç sonrasında ise ikinci bölümde yer alan segmentlerin

kontrolü gerçekleştirilecektir. Bu bölümde yapılan kontrollere göre;

- Mükellef kurumun ilgili dönem de dahil 24 dönem KDV beyannamesinin eksiksiz bir şekilde beyan edilmiş olması,
- İlgili dönem KDV iade raporunun YMM KDV iadesi sözleşmesi bulunması ve KDV iade raporunun vergi dairesine ibraz edilmiş olması,
- Mükellef kurumun ilgili dönem için daha önce HİS, İTUS, ATU ve teminat karşılığı iade talebinde bulunmamış olması ve ilgili dönem iadesine ilişkin Standart İade Talep Dilekçesinin verilmiş olması,
- Mükellef kurumun zamanaşımı süresi içinde, en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin tamamlanmış olması, sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması ve daha önceki iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması,

gerekmektedir.

2.2. Tutarlılık Segmentleri

Ön kontrole dayalı KDV idesinin ikinci bölümü olan tutarlılık segmentlerinde yer alan analizler 7 aşamadan oluşmakta ve mükellef kurumun internet vergi dairesi üzerinden sisteme yüklemiş olduğu listelerin ilgili dönem 1 no.lu KDV beyannamesi ile uyumlu olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır. Aynı zamanda mükellef kurumun herhangi bir incelemeye sevk edilip edilmediğinin kontrolü de yine bu segmentte yapılmaktadır.

Mükellef kurum bu segmentte yar alan tüm hataları gidermesi durumunda sistem yeniden çalışacaktır. Ancak segment başarısızlıkları devam etmesi durumunda mükellef kurum ön kontrole dayalı KDV iadesi sisteminden yararlanamayacaktır.

2.3. İade Talep Edilebilecek Tutar Analizi Segmentleri

Ön kontrole dayalı KDV idesinin üçüncü bölümü olan iade talep edilebilecek tutar ana-

lizi segmenti kısmında mükellef kurumun internet vergi dairesi sistemine yüklemiş olduğu yüklenilen listesi üzerinden iade edilebilecek iade tutarının hesaplanmasına yönelik kontroller yapılmaktadır. Bu segmentte başarısız olan tutarların iadesi yapılamamaktadır. Başarısız olan tutarlar toplamı iade tutarından çıkartılarak çıkan sonucun %50'sinin iadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulaması kapsamında yapılabilecektir.

2.4. Diğer Hususlar

KDV İadesi Ön Kontrol Raporu iadesi sisteminde oluşan risk analizi sonrasındaki hataların yer aldığı liste yüklenilen KDV listesi ise burada bünyeye giren KDV rakamının blokesi gerçekleştirilecektir. Ancak hatanın ilgili dönem indirilecek KDV listesinden kaynaklanması durumunda ilgili hataya ilişkin fatura bilgileri analiz tablosunda yer alacak ancak bloke edilmesi gereken tutar kısmı "0" olarak belirtilecektir. Aynı şekilde herhangi bir hatanın birden fazla analizde hata vermesi durumunda ilgili fatura sadece bir kere blokede tutulacaktır. Hataların düzeltilmesi sonrası veya ilgili dönem liste ve beyannamesinde değişiklikler yapılması durumunda KDV İadesi Ön Kontrol Raporu yeniden analize tabi tutulacak ve hata listeleri tekrar güncellenecektir.

SONUÇ

Ön kontrol raporuna dayalı KDV iade uygulaması ile mükelleflerin iade taleplerinin ön kontrol raporu segmentlerinin olumlu olması akabinde olumsuzluk tespit edilmeyen kısmının %50'sine isabet eden kısmının iadesinin on iş gününde yapılmasına imkân getirilmiştir.

Böylelikle teminat olmaksızın ve süre kaybı yaşamadan iade talebinin %50'sine kadar iade alınabilecektir. Bu durumda teminat ile iade talebinde bulunanlar açısından teminat mektubunun finansal gideri yüklenilmemiş olacaktır. Teminat olmaksızın iade talebinde bulunanlar için ise daha hızlı bir şekilde iade talebinin yarısı alınabilecektir.

Bu uygulamada, teminatla iade talebinde bulunanlara nazaran tek dezavantaj, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu teslim şartının bulunmasıdır. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9 Nisan 2019 tarihli KDV iade taleplerine ilişkin sunumunda⁴ da yer aldığı gibi, teminatla iade taleplerinde yaygın olarak artışı olan ATU (Artırımlı Teminat Uygulaması)'dur. Bu uygulama ile teminat mektubunun uzun dönemde getirmiş olduğu faiz giderine katlanmak suretiyle iade talebinin 5 iş günü içerisinde karşılanmasının daha cazip görüldüğü anlaşılmaktadır.

Teminat olmaksızın iade talebinde bulunan mükelleflerin ise ön kontrol raporu ile iade talebinde bulunması iade sürecini hızlandıracığından düzenlemenin bu mükellefler açısından avantajlı olduğu düşünülmektedir.

⁴ <http://www.bursavdb.gov.tr/sites/default/files/20190409-btso/nakit-iade-islemlerine-iliskin-yapilan-duzenlemeler.pptx> (Çevrimiçi), Erişim Tarihi: 02.01.2020

SPOR KULÜPLERİNİN GELİRLERİ VE KURUMLAR VERGİSİ BAKIMINDAN MÜKELLEFİYETLERİ

Yaşar Kaan KARAGÖL

Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğrencisi

ÖZET

Spor kulüplerinin şirketleşmesi, spor branşlarının her birinin devasa endüstriler haline gelmeleri, ticaret kanallarının ve yöntemlerinin değişmesi, spor kulüplerinin yeni ve farklı gelir kaynaklarına yönelmelerini ve gelir yelpazelerinin genişlemesini sağlamıştır. Bunun sonucunda spor kulüplerinin vergisel yükümlülükleri üzerinde de yeni ve farklı yorumlar ve düzenlemeler yapılması gereklidir. Ayrıca ülkemizde spor kulüplerinin farklı hukuki niteliklere sahip olmaları sonucunda, farklı vergisel yükümlülüklere tabi olmalarından doğan ayrımlar söz konusudur. Makalede, spor kulüpleri bakımından günümüzde yeni yaklaşımlarla yeniden yorumlanabilecek bir husus olan kurumlar vergisi mükellefiyeti ülkemizde farklı hukuki niteliklere sahip spor kulüpleri açısından incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket Spor Kulübü, Dernek Spor Kulübü, Spor Kulübü Gelirleri, Spor Kulübü Mükellefiyeti.

GİRİŞ

Spor kulüpleri, 20. yüzyılın ortalarından beri toplumu en fazla etkileyen, toplumun her kesimine ulaşabilen nadir oluşumlardan biridir. Bu etkilerinin giderek artması ve bu etkiye teknoloji ve sosyal medyanın etkisinin, ticaretin genişleyen hacminin, ticaret kanallarının artan sayısının ve çeşitlerinin eklenmesi ile spor branşları adeta spor endüstrileri haline gelmiştir. Bu endüstrilerdeki finansal hacmin de diğer endüstrilere nazaran ne kadar hızlı ve güçlü bir şekilde büyüdüğü aşikardır. Sporcuların bonservis bedelleri, kulüplerin marka değerleri, sponsorluk bedelleri, yayın gelirleri, performansa ve başarıya dayalı kazanılan maddi ödüllerin hepsi, çok yüksek oranlarda artmaya devam etmektedir.

Spor kulüpleri ve spor endüstrilerinde yaşanan bu finansal patlama, hiç şüphesiz vergi bakımından da son derece önem arz etmektedir. Fakat ülkemizde spor kulüplerinin özellikle farklı hukuki niteliklere sahip olması sonucunda, farklı vergisel yükümlülüklerle sahip olabilmektedirler. Buna ek olarak gelir kaynaklarının

çeşitlenmesi, vergi uygulamalarının bu konuda artık daha detaylı ve dikkatli bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda spor kulüplerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından incelenmesi adına önce spor kulüplerinin hukuki niteliklerinin, ardından başlıca gelir kalemlerinin ve vergisel olarak ayırım gerektiren noktaların incelenmesi gerekecektir.

A. SPOR KULÜPLERİ VE HUKUKİ NİTELİKLERİ

1. Mevzuat ve Uygulama Bakımından

Spor kulüpleri, 25869 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği’nin (“**Yönetmelik**”) 2. maddesinde, “*spor faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurularak Genel Müdürlüğe kayıt ve tescilini yaptıran dernekler*” olarak tanımlanmışlardır. Yönetmelik’te verilen açık tanıma rağmen ülkemizde spor kulüplerinin iki farklı nitelikte kurulduklarını görmek mümkündür. Bunlar, Yönetmelik’te verilen tanımla örtüşür biçimde ‘dernek’ niteliğinde kurulan spor kulüpleri ile ‘şirket’ niteliğinde kurulan spor kulüpleridir.¹

Farklı hukuki niteliğe sahip spor kulüpleri, tabii oldukları mevzuat hükümleri, kuruluş,

1 Av. Fatma Tuğçe Bilgin, ‘Spor Kulüplerinin Hukuki Statüsü ve Yapılanması’, 2019

amaç gibi hususlarda farklılık göstermektedirler. Öncelikle, “dernek” niteliğine sahip bir tüzel kişi, kâr amacı ile kurulamaz ve faaliyet gösteremez. Diğer tarafta ise şirketler ve dolayısıyla şirket niteliğindeki spor kulüpleri, ekonomik gelir elde etme amacı ile kurulurlar. Bunun sonucu ise, şirket niteliğindeki spor kulüplerinin, sportif başarıyı, asıl amaçları olan geliri elde etmek için bir araç olarak kullanmaları ve bu geliri tekrar sportif başarı için spor faaliyetlerine aktarmalarıdır. Görülebileceği üzere, sonuçları bakımından değerlendirildiğinde, şirket olarak kurulan spor kulüplerinin, Yönetmelik’te verilen ‘spor kulübü’ tanımından ayrıldığı tek noktada hukuki nitelik değil, aynı zamanda varoluş amacıdır.

2. Profesyonel-Amatör Ayrımı

Hukukumuzda, spor kulüplerinin şirketleşmesine yol açan hükümlerden biri, 3289 Sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un (“**Kanun**”) 24. maddesidir². Hükümden anlaşılabilirliği üzere, şirketleşmenin öne özellikle “profesyonel” takımlar için açılmıştır. Dolayısıyla ortada açıkça bir profesyonel/amatör ayrımı vardır.

Buna ek olarak, vergi mevzuatımızda da “profesyonel spor dalları” ile “amatör spor dalları” ayrımı önem arz etmektedir. Nitekim 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/8. maddesine göre, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.” ve ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/1-b maddesine göre, “21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi

üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilmektedir.” Dolayısıyla, profesyonel/amatör ayrımının hayli önemli olduğu ve üzerinde durulması gerektiği aşikardır.

Kanun’un 24. maddesine baktığımızda, bu hususun esasen kanun koyucu tarafından düzenlendiğini, fakat takdir yetkisini idareye bıraktığını görebiliriz. Maddenin birinci fıkrasına göre, “Profesyonel dallar, Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından tespit olunur.” Hem vergi uygulamaları hem de spor kulüplerinin şirketleşmesi ve bunun sonuçları açısından önem arz eden bu ayırmada, çok uzun bir süredir profesyonel spor dalı olarak sadece futbol kabul edilmektedir. Bu konuda Başbakanlık Gençlik ve Spor Müdürlüğü’nün Gelir İdaresi Başkanlığı’na 05.12.2006 tarihinde yazdığı 1351 sayılı cevabi yazıda, futbol hariç tüm spor branşlarının Genel Müdürlük sevk ve idaresinde olduğu, futbol branşının Türkiye Futbol Federasyonu sevk ve idaresinde olduğu, Türkiye Futbol Federasyonu sevk ve idaresindeki Türkiye Süper Ligi, İkinci Ligi ve Üçüncü Ligi hariç tüm futbol faaliyetleri ile Genel Müdürlük sevk ve idaresindeki bütün spor faaliyetlerinin “amatör” olarak nitelendirileceğinin belirtilmesi, örnek gösterilebilir. Günümüzde de Gençlik ve Spor Bakanlığı Spor Hizmetleri Genel Müdürlüğü’ne bağlı olmayan tek spor federasyonunun Türkiye Futbol Federasyonu olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, hâlâ aynı durumun geçerli olduğu görülebilir.

Sonuç olarak, ülkemizde spor kulüpleri dernek veya şirket olarak kurulabilirler. Kurulan spor kulüpleri, faaliyetleri ve branşlarına göre profesyonel-amatör ayrımına tabi tutulurlar. Bu ayırım hem spor kulüpleri hem de bu kulüplerle hukuki ilişki içine giren kişiler için farklı sonuçlar ortaya çıkarır.

B. SPOR KULÜPLERİNİN GELİRLERİ

Spor kulüplerinin gelir kaynakları, spor kulübünün amatör veya profesyonel olmasından veya faaliyet gösterdiği spor dallarından bağımsız olacak şekilde genellikle aynıdır. Kulübün profesyonel veya amatör olmasının bu durumda yaratabileceği fark, gelir kaynaklarının ayrı

ayrı kulübün tüm gelirine oranları bakımından ortaya çıkabilir. Nitekim daha fazla ilgi gören, tanınmış kulüplerin gelir kaynakları arasında bilet satışlarından ve kulüp markalı ürünlerin satışlarından elde edilen gelirlerin tüm gelire oranları, görece daha az takip edilen spor kulüplerinde daha farklı olacaktır.

Spor kulüplerinin farklı gelir kaynakları başlıca yayın gelirleri, sponsorluk gelirleri, kulüp markalı/lisanslı ürünlerinin satışlarından elde edilen gelirler, bilet/gişe gelirleri ve diğer ticari gelirler olarak sınıflandırılabilir.

1. Yayın Gelirleri

Spor müsabakalarının herhangi bir kitle iletişim aracı vasıtasıyla yayınlanması, bir spor kulübünün tüm gelir kaynaklarını etkileyebilecek önemli hususlardan biridir. Nitekim spor kulübünün dahil olduğu bir spor müsabakasının yayınlanması, kulübün hedeflediği kitleye en kolay şekilde ulaşmasının, tanınmasının, sponsorluk değerini arttırmasının yegane yoludur. Buna ek olarak, spor kulüplerinin değerlerini, sponsorluk anlaşmalarının değerlerini, spor organizasyonuna olan ilgiyi ve dolayısıyla spor organizasyonunun alacağı sponsorlukları etkileyen en önemli konu yayın olduğu için, parasal anlamda çok yüksek meblağların aktörler arasında paylaşılması söz konusudur.

Spor kulüplerinin yayın gelirine etki eden önemli bir husus, kaçınılmaz bir şekilde spor kulübünün bulunduğu ülke olacaktır. Bunun asıl sebebi ise, özellikle büyük organizasyonlarda, her ülkede yayın gelirlerinin hem meblağ hem de paylaşırma yöntemi bakımından farklılık göstermesidir. Yayın gelirlerinin paylaşılması konusunda farklı modeller söz konusudur. Örnek vermek gerekirse, Avrupa'daki bazı büyük futbol liglerinin yayın gelirlerinin paylaşılması şu şekildedir:

- **İngiliz Modeli:** "50:25:25" adı verilen yöntem uygulanmaktadır ve bu yöntemle göre

yayın gelirlerinin %50'si bütün kulüplere eşit olarak, %25'i sportif başarıya göre ve kalan %25'i de kulüplerin popülaritesine göre dağıtılmaktadır.³

- **İtalyan Modeli:** Çok daha farklı bir şekilde, en başarılı 4 kulüp yayıncı kuruluş ile serbestçe pazarlık yapabilirken, kalan kulüpler federasyon aracılığıyla bir anlaşma sağlamaktadır.
- **Türkiye'de Uygulanan Model:** Türkiye Süper Ligi'nin yayın gelirleri dağıtımında kulüplerin her birine eşit bir katılım payı ödenmesinin ardından, sezon sonunda galibiyet ve beraberlik primleri ile birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncüye ayrı ödül verilmektedir, meblağlar ise yayıncı kuruluş ile yapılan sözleşmede belirlenmektedir.

Bu modeller, lig müsabakalarından doğan yayın gelirlerinin paylaşılmasında uygulanmaktadır. Bunlara ek olarak uluslararası müsabakalardan elde edilen yayın gelirleri söz konusudur. Uluslararası organizasyonlardaki spor müsabakalarının yayın gelirlerinin paylaşılmasında kullanılan yöntem, sportif performans odaklanmaktadır.

2. Sponsorluk Gelirleri

Spor kulüpleriyle, sporcularla ve sportif organizasyonlarla yapılan reklam amaçlı anlaşmalar sonucunda bu aktörlere verilen ve sadece parayla sınırlı kalmayan desteklerin tümü, sponsorluk gelirlerini teşkil eder. Genel olarak sponsorluk başlığı altında spor sponsorluğunun en yüksek paya sahip olduğunu söylemek mümkündür.⁴ Bunun sebepleri ise spor faaliyetlerinin çok yaygın olması, toplumun farklı kesimlerine hitap eden farklı spor dallarının bulunması ve bu sayede hedef kitle belirlenebilmesi, toplum üzerinde ciddi etki yaratabilmesi gibi hususlardır.⁵

Ülkemizde spor sponsorluklarına ilişkin önemli vergi düzenlemeleri mevcuttur. Yukarıda bahsedildiği üzere, sponsorluk veren kişi

3 Premier League Value Of Central Payments To Clubs (<https://www.premierleague.com/news/1225126>)

4 "Profesyonel Futbol Kulüplerinin Gelir Kaynaklarının İncelenmesi", Aydoğan Soydüğen, Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2016

5 "Spor Yönetimi", Nejat Basım-Metin Argan, 2009

ve kurumların vergilendirilmelerinde 'sponsorluk giderleri' doğrudan indirim teşkil etmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesi uyarınca, Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim teşkil edecektir. Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi uyarınca, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim teşkil etmektedir.

3. Bilet ve Gişe Gelirleri

Özellikle tanınmış spor kulüplerinin yönetimine, katma değerine ve imajına yön veren, kulübün akıbetine en fazla etki eden hususun kulübün taraftarı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Nitekim bir kulübün fazla taraftarı olması daha fazla izleyicisi olacağı için yayın gelirlerini artıracak, bu maddi gelirlerle sportif performansını ve dolayısıyla sponsorluk gelirlerini artıracaktır. Bunlar, taraftarın kulübün maddi tablosuna dolaylı etkileridir. Taraftarın, kulübe doğrudan maddi katkısını ise, müsabakaları canlı izlemek için alınan biletler ve kulübün satın alınan lisanslı ürünleri teşkil etmektedir.

Deloitte tarafından her sene hazırlanan Futbol Finansı Yıllık Değerlendirme Raporu'nun 2019 sayısında verilen istatistiğe göre, Avrupa'nın 5 büyük liginin hepsinde, kulüplerin bilet satışlarından elde ettikleri gelirler, kulüp gelirleri arasında en yüksek paya sahiptir. Bu oranlar İngiltere'de %59, Almanya'da %39, İspanya'da %52, İtalya'da %58 ve Fransa'da ise %47'dir.⁶

4. Kulüp Markalı/Lisanslı Ürünlerinin Satışlarından Elde Edilen Gelirler

Spor kulüpleri, kendi markalarını kullandıkları ürünleri hem bizzat satışa sunarak hem de markalarını ve ürünlerini farklı şirketlere lisans yolu ile devrederek finansal gelir elde etmenin yanında kamuoyundaki etki ve bilinirliklerini artırmayı hedeflemektedirler. Nitekim günümüzde spor kulüplerinin kendi mağazalarından kendi ürünlerini satması, oldukça yaygın bir uygulamadır. Uzun yıllar boyunca sadece belli bazı büyük kulüpler tarafından karşılanabilen bu yöntem, günümüzde ticaret kanallarının değişmesi ve genişlemesiyle neredeyse her spor kulübü tarafından kullanılabilir hale gelmiştir.

Spor kulüplerinin bu sayılan gelirleri, hiç şüphesiz günümüzde çoğunlukla şirket yapısına bürünmelerinden dolayı ve zaten dernek niteliğine sahip olsalar bile, nasıl kullanılacağı fark etmeksizin bir gelir elde etme amacı ile yapılan ticari hizmet ve teslimlerin sonucu elde edildikleri için, vergilendirmeye tabi olacaklardır. Bu bağlamda spor kulüplerinin mükellefiyetleri, farklı vergiler bakımından yükümlülükleri, kendilerine ve kendileri ile hukuki ilişki içine giren üçüncü kişilerin yararlanacakları imtiyazları incelemek gerekecektir.

C. TÜRKİYE'DE SPOR KULÜPLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

1. Genel Olarak

Ülkemizde spor kulüplerinin hukuki nitelik bakımından "anonim şirket" ve "dernek" olarak iki farklı şekilde kurulduklarını belirttik. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği üzere, sermaye şirketleri ile derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Dolayısıyla ortada, anonim şirket olarak kurulan spor kulüplerinin vergilendirilmesi ile dernek olarak kurulan spor kulüplerinin vergilendirilmesi arasında birtakım farklılıklar olacağı aşikardır.

6 "Annual Review Of Football Finance, 2019", Deloitte UK

2. Anonim Şirket Spor Kulüpleri

Niteliği gereği gelir elde etme amaçları ve ticari faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda, anonim şirket spor kulüplerinin kurumlar vergisine tabi olmaları doğaldır. Nitekim bu tür spor kulüpleri, Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince diğer anonim şirketlerin uymaları gereken tüm kural ve hükümlere aynı şekilde tabidirler. Genel hükümler bakımından durum böyle olmakla birlikte, Anayasa'nın 59. maddesinden başlayan ve bu kanunların özel hükümlerine de evleviyetle tezahür eden, 'sporun ve sporcunun korunması ve sporun kitlelere ulaşmasının teşvik edilmesi' ilkeleri mevcuttur. Bu ilkeler, hiç şüphesiz vergi alanında da spor faaliyetlerine çeşitli avantajlar sağlanmasına yol açmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-j maddesinde belirtildiği üzere, "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler" kurumlar vergisinden muafıdır. Dolayısıyla anonim şirket olarak kurulan bir spor kulübü salt idman ve spor faaliyetlerinde bulunması halinde, kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Bununla birlikte, yukarıda belirttiğimiz, spor kulüplerinin günümüzde markalaşma ve ticari gelir elde etme yollarını genişletme eğilimi sonucunda, somut olarak hangi faaliyetlerin bu sportif faaliyet kapsamında olacağı, hangi faaliyetlerin ise vergilendirilmeye sebep olacağı ayrımı iyice önem kazanmıştır.

Sportif faaliyet kapsamına giren faaliyetleri somutlaştıran tek düzenleme, 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'dir. Tebliğ'in 4.12. kısmında belirtildiği üzere; transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir ve dolayısıyla gelirleri sadece bunlardan oluşan anonim şirket niteliğindeki bir spor kulübü, kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

Tebliğ'de muafiyetin çerçevesinin bu şekilde somutlaştırılmasının yanında, aynı zamanda Kanun'a paralel olarak daraltıldığı da bir gerçektir, çünkü Tebliğ'in aynı kısmında belirtildiği üzere, idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, sadece idman ve spor faaliyetinde bulunmaları kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Dolayısıyla anonim şirket olarak kurulmuş bir spor kulübünün, şirket bünyesinde hacmi ve niteliği ne olursa olsun idman ve spor faaliyetleri dışında ticari bir faaliyette bulunması, yani gelirlerini hem sportif hem spor dışı faaliyetlerin oluşturması halinde, söz konusu muafiyetten hiçbir şekilde yararlanamayacaktır ve kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.⁷

3. Dernek Niteliğindeki Spor Kulüpleri

Dernekler, kâr elde etme amacı olmayan tüzel kişilerdir. Kurumlar vergisi mükellefiyetleri de söz konusu değildir. Bunun yanında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/1-ç maddesi gereğince, derneklere ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisine tabi olacaklardır. 2. maddede verilen tanım uyarınca derneklere ait iktisadi işletmeler, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. Bu durumda Tebliğ'den ve Kanun'dan anlaşıldığı üzere, mükellef dernek değil işletmenin kendisidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-j maddesi gereğince Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf olduklarını söylemiştik. Yani spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmeleri için iktisadi işletmenin;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,
- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyetlerinden ibaret olması gerekmektedir.

7 "Spor Kulüplerinin Vergilendirilmesi", Neslihan Karataş Durmuş, 2016

Dernek niteliğindeki bir spor kulübü bünyesindeki ticari işletmenin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, anonim şirket spor kulüplerinde olduğu gibi, sadece idman ve sportif faaliyetler yürütüyor olması şarttır. Buradaki 'idman ve sportif faaliyet kapsamına giren gelirler', bir üst başlıkta anonim şirket spor kulüpleri için belirtilen kapsam ile aynı sınırlara sahiptir.

Öte yandan Tebliğ'in aynı hükmü gereğince, kulübün söz konusu idman ve spor faaliyetlerinin yanı sıra forma, ayakkabı ve diğer malzeme satışı, otopark, benzin istasyonu, restoran, otel, büfe ve plaj işletmeciliği yapması durumunda, idman ve spor faaliyetleri dışındaki bu faaliyetler ayrı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla dernek niteliğindeki bir spor kulübü bünyesindeki ticari işletmenin, spor faaliyetleri dışında bir faaliyette bulunması halinde, bu ayrı bir ticari işletme sayılacak, mükellefiyet de bu ayrı sayılan ticari işletme için geçerli olacaktır. Kulübün idman ve spor faaliyetleri kapsamında bir faaliyet sürdüren işletmesi, ilişkili olsa bile bundan etkilenmeyecektir.

SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-j maddesi gereğince, sadece idman ve sportif faaliyetlerde bulunan anonim şirketler ve spor kulüplerinin idman ve sportif faaliyette bulunan iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisinden muaftır. 'İdman ve sportif faaliyetler' kavramının kapsamına, 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, maç yayın hakkının satılması faaliyetleri dahildir.

Anonim şirket olarak kurulmuş bir spor kulübünün, şirket kapsamında bu sayılan faaliyetler dışında kalan bir faaliyette bulunması halinde, yani gelirlerinin hem sportif faaliyetlerden hem de spor dışı faaliyetlerden oluşması halinde, bu spor kulübü kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaktır.

Dernek olarak kurulmuş bir spor kulübü, gelir elde etme amacı ile ticari işletmelere sahip olabilir. Spor kulübüne ait olan ve sürekli olan ticari işletmeler, kurumlar vergisinden muaftır. Dernek olarak kurulmuş bir spor kulübü bünyesinde, spor faaliyetleri dışında bir faaliyet yürütülmesi ve gelir elde etmesi halinde, bu faaliyet ayrı bir işletme olarak kabul edilecektir ve ayrı bir mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Kulübün veya idman ve sportif faaliyet yürüten işletmelerin muafiyeti bundan etkilenmeyecektir.

Görülebileceği üzere, bir spor kulübünün idman ve sportif faaliyet dışında bir faaliyetten gelir elde etmesinin kurumlar vergisi mükellefiyetine etkisi, spor kulübünün hukuki niteliğine göre değişmektedir. Anonim şirket olarak kurulan spor kulüplerinde mükellefiyeti tamamen ortadan kaldırırken, dernek olarak kurulan spor kulüplerinde, sportif faaliyette bulunup muafiyetten yararlanan bir işletme ile ilişkili olsa bile sportif faaliyet kapsamına girmeyen faaliyet, ayrı bir ticari işletme sayılacak ve bu şekilde mükellef olacaktır.

VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU

Gözde ERÇETİN
Avukat

ÖZET

Bu makalede, Anayasa Mahkemesi ("AYM")'ne yapılan bireysel başvuru yolunun vergi hukuku kapsamında incelenmesi amaçlanmaktadır. Öncelikle bireysel başvuru kurumu incelenecek; daha sonra AYM ve AİHM'nin başvuruları değerlendirme yöntemleri ve kriterleri üzerinde durulacaktır. Bu çerçevede, bir sonraki sayıda yayınlanacak olan ve devam niteliğindeki makalede konunun vergi hukuku ile ilişkisine ve anılan mahkemelerin değerlendirmelerine yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, AYM'ye Bireysel Başvuru, AİHM'ye Başvuru, Mülkiyet Hakkı.

GİRİŞ

Anayasa şikâyeti ya da bireysel başvuru, doğrudan anayasal hakları ihlâl edilen bireylere tanınan bir yargı yoludur. Bu yöntemde, hukuken korunan bir hakkı veya özgürlüğü ihlâl edilen kişi veya kişilerin başvurusu söz konusudur. Bu başvuru yöntemi, genellikle idarenin ya da yargının bireysel işlemlerine karşı başvurulmuş bir yoldur.

AYM'ye bireysel başvuru (anayasa şikâyeti hakkı), 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylamasıyla kabul edilen anayasa değişikliğiyle birlikte 1982 Anayasası'na girmiştir.¹ Bireysel başvuru, Anayasa'nın Cumhuriyetin Temel Organları (3.Kısım) kısmında Yargı (3.Bölüm) bölümünde yer alan Anayasa Mahkemesi'nin "Görev ve Yetkileri" başlıklı 148. maddesi ile düzenlenmiştir.

I. BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ KULLANILMASI

A. AYM'İN YETKİSİ

I. AYM'nin Kişi Yönünden Yetkisi

6216 sayılı Kanun'un "Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar" başlıklı 46. maddesinde² başvuruların kişi yönünden kabul edilebilirliği bakımından uygulanacak temel kriterler öngörülmüştür. Söz konusu madde aşağıda belirtilmiş olup, bu kriterler, "güncellik, kişisel ve doğrudanlık" olarak ifade edilmektedir.

a. Güncellik

Güncellik kriteri, Anayasa şikâyetinde bulunacak kişinin bir hakkının ihlâl edilmiş olması veya edilmekte olması ve bu ihlâlin hâlâ giderilmemiş olması şartını ifade eder.³ AYM, 2014 yılında verilen Ayşe Hülya Potur kararında, güncellik kriterini değerlendirirken: "Başvurucu... iddiasını öncelikle kendisini doğrudan etkileyen somut olay ve olgular üzerinden ispatlayabilir. Somut bir olaya dayanmayan başvurucunun, potansiyel ve kendisine yaklaşan bir ihlâl tehdidi altında olduğunu inandı-

1 Tolga Şirin, *Bireysel Başvuru Usul Hukuku*, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s.3.

2 MADDE 46-(1) Bireysel başvuru ancak ihlâl yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.

(2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlâl edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.

(3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

3 Ece Göztepe ve Mustafa Mert Alpbaz, *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s.27

rcı bir şekilde açıklaması da bireysel başvurunun kabul edilmesini ve esastan incelenmesini sağlayabilecektir. Bu iki koşuldan hiçbirinin gerçekleşmemesi halinde, iddia sahibi başvurucunun kişisel alanına nüfuz eden ve onu doğrudan etkileyen bir ihmâlin ve tehdidin olmadığı sonucuna ulaşmak kaçınılmazdır.” ifadelerini kullanmıştır. Mahkeme, söz konusu başvuru bakımından kişi yönünden yetkisizlik kararı vermişse de, ilkesel olarak potansiyel mağdur kavramını kabul etmiştir.⁴

Parasal zararın söz konusu olduğu hallerde ise tazminat ödenmiş ise, güncel bir mağduriyetin bulunmadığına karar verilebilir. Yine de zararın eksik tazmin edildiği iddiası ile AYM’ye başvurulabilir (bkz: Ramazan Acar kararı, § 59).

b. Kişisellik

AYM, gerçek ve tüzel kişilerin bireysel başvuru ehliyeti yönünden ihlâli ileri sürülen hak ile başvurucunun bağlantısını değerlendirirken, başvurucunun şikâyete yol açan eylem, işlem veya ihmâlin sonuçlarının doğrudan süjesi olması, dolayısıyla işlem veya eylem ile doğrudan ve kişisel bir bağının bulunması koşulunu aramaktadır.⁵

Mahmut Tanal ve diğerleri kararında, yolsuzluk iddialarına ilişkin bir meclis soruşturmasına yönelik yayın yasağına karşı halkın haber alma ve bilgilenme hakkının kısıtlandığı iddiasıyla yapılan başvuru, başvurucuların soruşturmanın tarafı olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir: “Kendilerinin belirli bir işlemde doğrudan etkilenme tehdidiyle ya da tehlikesiyle karşı karşıya olduklarını ve dolayısıyla potansiyel olarak mağdur olduklarını iddia eden başvurucular ile yalnızca ulusal hukukları değiştirmeyi veya toplumun menfaatinin korunmasını amaçlayan başvurular arasında dikkatli bir ayırım yapılmalıdır. Bu son bahsedilen türdeki ve içtihadta “halk davası” (actio popularis) olarak isimlendirilen başvurulara

bireysel başvuru hakkı tanınmamıştır. Dolayısıyla bireylerin, kendi bireysel haklarının ihlâl edildiğini ileri sürmeksizin, toplumun menfaatlerinin ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunma hakları bulunmamaktadır.”⁶ Soruşturmanın tüm kamuoyunu ilgilendirmesi sebebiyle başvurucuların kişisel olarak etkilenmediği gerekçesi doktrinde eleştirilmektedir.

c. Doğrudanlık

Doğrudan ilgili olma şartı, temel hak ihlâlinin Anayasa şikâyetine konu olan yasa, eylem veya işlem tarafından gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Aslında doğrudan ilgili olma şartı, yasalara ve diğer normlara karşı yapılan başvurular açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, yasaların veya düzenleyici normların uygulanması için başka idari işlemler gerekiyorsa, ancak bu işlem veya eylemlere karşı yapılan anayasa şikâyeti başvuruları kabul edilmektedir. Ancak uygulamada, başvurucunun yasa yollarını hiçbir şekilde kullanma imkânı yoksa veya olmamışsa, düzenleyici işlemlere karşı Anayasa şikâyeti başvurularında doğrudan ilgili olma şartının karşılandığı kabul edilmektedir⁷

2. AYM’nin Yer Yönünden Yetkisi

AYM, yalnızca Türk kamu gücü işlem, eylem ya da ihmâlden kaynaklanan hak ihlâllerinin konu edildiği bireysel başvuruları incelemeye yetkilidir. Aynı zamanda söz konusu kamu gücü işleminin Türkiye Cumhuriyeti’nin egemenlik yetkisini kullandığı coğrafi alanda meydana gelmiş olması da gerekmektedir⁸

3. AYM’nin Zaman Yönünden Yetkisi

Zaman bakımından yetki için bir tarih belirlenmesi hukuk güvenliği ilkesinin bir gereğidir. 6216 sayılı Kanun’un geçici 1. maddesine göre,

4 Korkut Kanadoğlu, *Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru*, XII Levha, 2015, İstanbul, s. 86.

5 Muharrem İlhan Koç, Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, Hasan Saraç, Yılmaz Çınar, Elif Çelikdemir Anıtkı... Mustafa Eyyub Demirbaş, *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Rehberi*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2017, s.125

6 Mahmut Tanal ve Diğerleri Kararı, AYM, 2014/18803, 10.12.2014, §32

7 Bahadır Kılınç, *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği*, s.19-59

8 Sami Sezai Ural, *Hak ve Özgürlüklerin Korunması Bağlamında Bireysel Başvuru*, Seçkin, Ankara, 2013, s. 246.

“Mahkeme, 23/9/2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler.”

Zaman bakımından yetki kamu düzenine ilişkin olduğundan, bireysel başvurunun her aşamasında re’sen dikkate alınması gerekir (Hasan Çelen, B. No: 2012/73, 5/3/2013, § 16).

Zaman bakımından yetki konusunda AYM ve AİHM uygulaması farklılık göstermektedir. AİHM, zaman bakımından yetkisinin, aleyhine ihlâl iddiasında bulunulan devletin sözleşmeye taraf olduğu ya da Mahkeme’nin yargı yetkisini tanıdığı tarihte başladığını kabul etmekte ve somut başvuruda yetkisinin olup olmadığını belirlerken ihlâl iddiasına konu edilen olayın gerçekleştiği tarihi esas almaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin zaman bakımından yetkisinde ise belirleyici olan ihlâl iddiasına konu olan olayın ne zaman meydana geldiği değil bu olaya ilişkin nihai işlem ya da kararın ne zaman kesinleştiğidir. Başvuru konusu olay yetkinin başladığı tarihten önce gerçekleşmiş olsa bile söz konusu olayla ilgili yargı sürecinin bu tarihten sonra sonuçlanmış olması durumunda Anayasa Mahkemesi zaman bakımından yetkilidir. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi uygulamasında AİHM’e göre daha geniş bir ölçüt esas alınmakta ve temel hak ve özgürlükler açısından daha kapsayıcı bir koruma sağlanmaktadır.⁹ Fakat AYM, zaman yönünden yetki tespitlerini, süregelen ihlâller sorununa uyarlayamamıştır. Süregelen ihlâller meselesi, Anayasa şikâyeti “kritik tarihinden” önce başlamış, fakat bundan sonra da devam eden ihlâller ile ilgili bir meseledir.¹⁰ AİHM, kritik gün öncesinde gerçekleşen maddi ihlâlin kritik günden sonra gerçekleşen usulî ihlâlden ayrı olduğunu; ilkinin inceleyemese bile ikincisini incelenebileceğini söylemektedir. AYM ise bu ayrımı yapmaksızın başvuruları reddetmektedir.¹¹

4. AYM’nin Konu Yönünden Yetkisi

AYM’nin konu yönünden yetkisi, Anayasa’nın 148. maddesi ve 6216 sayılı Kanun’un 45. maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa’nın 148/3 hükmünde, “Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi biri” şeklinde Mahkeme’nin konu bakımından yetkisi tanımlanmıştır. Söz konusu 45. maddenin 1. fıkrasında ise, “Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi biri” ifadesi ile Türkiye’nin taraf olduğu protokoller de zikredilmiş ve “rationa materiae” kapsamına alınmıştır. Bir başka ifadeyle, Anayasa ve AİHM’nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlâli iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir.¹²

Anılan 45. maddenin 3. fıkrasında ise, “Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.” ifadesiyle bireysel başvuruya konu edilemeyecek tedbirler belirtilmiştir. Bu hüküm, kanunlara ve düzenleyici işlemlere karşı başvuru yasağı sorununu doğurmuştur. Anayasa’da öngörülmeleyen bir sınırlamanın yasa koyucu tarafından öngörülelemeyeceği sebebiyle söz konusu hükmün Anayasa’ya aykırılığı iddia edilmiş ve iptali talep edilmiştir. Ancak AYM “Başvurucuya somut bir olayda henüz uygulanmamış kanun veya düzenleyici idari işlemin sadece hukuk düzeninde var olması, kural olarak bireysel bir hakkın ihlâline neden olmayacağı, dolayısıyla da bu işlemlerin doğrudan bireysel başvuru konusu yapılamayacağı açıktır.” (T.01.03.2012, E.2011/59, K.2012/34) gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir. Dolayısıyla, pozitif hukuk kurallarımıza göre, hak ihlâli doğmadan önüne geçilmesi değil hak ihlâli doğduktan sonra bunun telafisi imkânına sahibiz.¹³

9 Mücahit Aydın, *Bireysel Başvuruda Zaman Bakımından Yetki*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Yıl:2016/3, Sayı:25, s.283-303

10 Ece Göztepe ve Mustafa Mert Albaz, a.g.e. s.39

11 <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Kerem-Alt%C4%B1parmak-Anayasa-Mahkemesi-ve-Zaman.pdf> Erişim Tarihi:16.08.2019

12 Mehmet Yiğiner Kararı, AYM, 2014/1944, 23.07.2014

13 Ebru Gündüz, Alkım Aktaş, *Düzenleyici İşlemlere Karşı Bireysel Başvuru*, Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Yıl:2017, Sayı:3

Her ne kadar ülkemizde yasama işlemlerine karşı başvuru yolu kapatılmış olsa da birçok ülkede bu işlemlere karşı başvuru yolu açıktır. Örneğin, bireysel başvurunun köklü ve etkili şekilde kullanıldığı Almanya’da, buna ek olarak Avusturya ve Güney Kore’de yasama işlemlerine karşı bireysel başvuru yolu kapatılmamıştır.¹⁴ Avrupa hukuk literatüründe büyük yankı uyandıran yakın tarihli bir karar, yasalara karşı anayasa şikâyeti hakkı tanınmasının ne denli önemli olduğunu ortaya koymuştur.¹⁵ 11 Eylül 2001’de New York’taki Dünya Ticaret Merkezi’ne iki sivil uçakla gerçekleştirilen saldırıdan sonra Alman Hükümeti yaptığı yasal bir düzenleme ile Hava Güvenliği Yasası’nın 14. maddesiyle, sivil uçakların insanların yaşamlarını tehdit edecek biçimde silah olarak kullanılması durumunda, Alman ordusuna Federal Savunma Bakanı’nın ya da vekilinin emriyle bu uçağı düşürme yetkisi vermişti. Bu kanun yürürlüğe girdikten hemen sonra üç Alman vatandaşı doğrudan doğruya yasaya karşı anayasa şikâyeti başvurusunda bulunmuşlardır. Başvuranların iddiaları bu yasayla, fail değil, bir suçun mağduru olan insanları kasıtlı biçimde öldürme konusunda devlete yetki verilmesiydi. Bu nedenle de Alman Anayasası’nda güvence altına alınan insan onurunun korunması ve devletin saygı yükümlülüğünün (madde 1/I), yaşam hakkı ve vücut bütünlüğünün (madde 2/II, birinci cümle), son olarak da temel hakların özüne dokunma yasağının (madde 19/II) ihlâl edildiğini ileri sürmüşlerdir. Mahkeme, dava konusu normun başvuru için kişisel, güncel ve dolaysız (yani araya herhangi bir icrai işlem girmeksizin) bir etkisi olduğunu kabul etmiş; başvuru konusu normun da bütünüyle anayasaya aykırı olduğuna karar vermiştir. Görüldüğü üzere, kamu gücünün temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale ya da tehdit oluşturan her türden işlemi, Alman Anayasa Mahkemesi’nin denetimine sunulabilmektedir.¹⁶

B. KABUL EDİLEBİLİRLİK KRİTERLERİ

1. Usule İlişkin Kriterler

Usule ilişkin kriterler ile eksik, hatalı ve gereksiz başvuruların hızlıca sonuçlandırılması ve mahkemenin zaman kaybının önlenmesi amaçlanmaktadır.

a. Olağan Kanun Yollarının Tüketilmesi

Başvuru yollarının tüketilmesi ölçütünün teorik alt yapısında ikincillik (subsidiarité) ilkesi bulunmaktadır. İkincillik ilkesi gereğince, Anayasa’da yer alan temel hak ve özgürlüklere saygı gösterilmesini sağlama, onları uygulama ve yerine getirme görevi, öncelikle AYM’ne değil, idari makamlara ve diğer yargı organlarına aittir.¹⁷

Olağan kanun yollarının tüketilmesi kriterinin uluslararası hukuktaki karşılığı olan iç hukuk yollarının tüketilmesi kuralı, AİHS’nin 35/1. maddesinde de AİHM’ne yapılacak başvurular için aranan bir ölçüttür. Karşılaştırılabilir hukukta da belli koşullarda doğrudan başvuruya imkân veren bazı farklılıklar ile birlikte bu kriterin benimsendiği görülmektedir. Yukarıda anılan Alman Anayasa Mahkemesi kararı bu farklılığa örnek olarak verilebilir.

Anayasa’nın 148. maddesine göre, “Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.” 6216 sayılı Kanun’un 45. maddesinin 2. fıkrasında, “İhlâl neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörülmiş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla olağan kanun yollarının tüketilmesi bireysel başvurunun kabul edilebilirlik ölçütlerinden birisidir.

Buna karşılık Kanun’un 45. maddesinin 2. fıkrasında, Anayasa’daki “olağan kanun yolları” ifadesinin, “idari ve yargısal başvuru yolları” olarak genişletilmesi Anayasa’ya aykırılık teşkil etmektedir. Alt Komisyonunda yapılan bu uyarı, çoğunluk tarafından dikka-

14 Erdinç, s. 131-132

15 Mellinshof, s. 33.

16 Ece Göztepe, Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, TBB Dergisi. Yıl:2011, Sayı:95

17 Hakan Sabri Çelikyay, ÜHFM C. LXXIII, S. 1, s. 21-62, 2015

te alınmamıştır. Olağan kanun yolu ile kastedilen “yargısal” bir başvuru yolu olup, idari başvuru yollarını kapsamamaktadır. Dolayısıyla Anayasa koyucunun iradesinin aksine, olağan kanun yolu kavramını “idari ve yargısal başvuru yolları” olarak düzenleyen yasa koyucu, Anayasa şikâyetinin önkoşulunu artırdığı, dolayısıyla hakkın kullanılmasını zorlaştırdığı için Anayasa’ya aykırı bir düzenleme yapmıştır.¹⁸

Öte yandan hak ihlallerine mahal vermemek adına bu kuralın da esnek ve amaca uygun bir şekilde yorumlanması gerekmektedir. Hem AYM hem de AİHM, tüketilmesi beklenen başvuru yolları için “etkililik”, “ulaşılabilirlik” ve “yeterlilik” koşullarını aramaktadır. Bu çerçevede, hiçbir başarı şansı göstermeyen bir yolu tüketmek gerekli değildir. Buna karşılık bir yolun etkili olduğuna dair basit bir şüphenin varlığı kişiyi o yolu tüketmek yükümlülüğünden kurtarmaz.¹⁹

aa. Etkililik

Bir hukuk yolunun etkili olup olmadığının tespiti, başvuru konusu olayın ve ihlâli iddia edilen temel hakkın niteliğine göre değişiklik gösterebilmektedir.²⁰ AİHS’nin 13’üncü ve Anayasa’nın 40’ncü maddesinde yer alan “etkili başvuru hakkı” ile bağlaşik koşuldur. Başvurucuların iddia ettiği hak ihlâlinin esasının incelenmesi ve gerektiğinde uygun çarenin sunulabilmesini ve giderimin sağlanabilmesini ifade eder. Bu giderim sadece tazminatla sınırlı değildir, aynı zamanda başvuru yolunun haklarının korunmasını ve ihlâlden önceki durumuna olabildiğince dönebilmesini de gerektirir. Bir hukuk yolunda verilen karar, başka makamlarca sorgulanabiliyor ve duruma göre uygulanmayabiliyor ise bu hukuk yolunun etkili olduğu söylenemeyecektir. Örneğin, Slovakya ve

Hırvatistan’da Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu, bu yollardaki ihlâl kararı, tazminat ve doğrudan yeniden yargılama etkisi doğurmayıp diğer mercilerin takdirine bağlı uygulama bulduğu için etkili görülmemiştir.²¹

bb. Yeterlilik

Yeterli olma ise ilgili merciin ihtilafın her alanını çözebilme yetkisinin olması yanında bir tazmin sisteminin söz konusu olmasıdır.²² Örneğin, Stefanec/Çek Cumhuriyeti kararında bir idari yaptırıma karşı başvuru anayasa yargısı yolu, uyuşmazlığın her yönü incelenmeyip sadece anayasaya uygunluk denetimi yapıldığı için “yeterli” görülmemiştir.²³

cc. Ulaşılabilirlik

Ulaşılabilir olma kriteri, AİHS’nin 6. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin temellerinden birini oluşturan “mahkemeye ulaşma hakkı” çerçevesinde değerlendirilir. Kişinin mahkemeye ulaşması kolay olmalıdır. Bu konuda örnek olarak, işleyen bir adli yardım sistemi, başvuru usullerinin basit olması verilebilir. Harçlar ise kişiye aşırı yük getirmemelidir.²⁴

b. Bireysel Başvuru Süresi

6216 sayılı Kanun’un “Bireysel başvuru usulü” başlıklı 47. maddesinin 5. fıkrasında başvuru süresi düzenlenmiştir. “Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuru yolunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.”

¹⁸ Ece Göztepe, *Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi*, TBB Dergisi, Yıl:2011, Sayı:95

¹⁹ Brusco/İtalya 69789/01 ECHR 2001-IX

²⁰ Abdülkadir Karaaslan, TBB Dergisi Yıl:2017, Sayı:132

²¹ Tolga Şirin, *Bireysel Başvuru Usul Hukuku, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s.148.*

²² Işıl Karakaş, *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Etkili Başvuru Yolu: Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Çerçevesinde Gözlemler*, Anayasa Hukuku Dergisi, Sayı:7, Yıl:2015, Cilt: 4

²³ Stefanec/Çek Cumhuriyeti, İHAM, 75615/01, 18/07/2006.

²⁴ Reuhter-Almanya, 74789/01, 5 Haziran 2003

Anayasa Mahkemesi söz konusu hükümdeki “başvurucu yollarının tüketildiği tarih” ifadesini, “nihai kararın gerekçesinin öğrenilebildiği tarih” olarak yorumlamış ve bunu her olayın kendi koşullarına göre somutlamıştır.²⁵

Başvuru süresi, bireysel başvurunun ön şartlarından biri olup, incelemenin her aşamasında dikkate alınması gereken kamu düzeninden kaynaklanan usûl kuralıdır.²⁶

2. Esasa İlişkin Kriterler

Bu kriterler 6216 sayılı Kanun’un 48/2 hükmünde yer almaktadır. Her ne kadar kabul edilebilirlik kriterleri arasında sayılsalar da bir ölçüde başvurunun esasına girmeyi gerektirdiğinden esasa ilişkin kriterler olarak sınıflandırılmaktadır.

a. Açıkça Dayanaktan Yoksunluk

Bir bireysel başvurunun esastan incelenebilmesi için açıkça dayanaktan yoksun olması aranmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin (AİHS) 35/3 (a) maddesine göre de, AİHM’ye 34. madde uyarınca yapılacak bireysel başvuruların açıkça dayanaktan yoksun olması bir kabul edilemezlik nedenidir. Bu yolla mahkemenin gelişigüzel başvurularla meşgul edilmesi önlenmek istemektedir.²⁷ AYM’nin bu konudaki uygulaması AİHM ile paralellik göstermektedir. AYM, hangi hallerde başvuruların dayanaktan yoksun olduğunu içtihatlarında açıklamıştır. Bu içtihatlara göre; başvuruçunun ihlâl iddialarını kanıtlayamadığı, iddialarının salt kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin olduğu, karmaşık veya zorlama şikâyetlerden ibaret olan ya da temel haklara yönelik bir müdahalenin olmadığı veya müdahalenin meşru olduğu açık olan başvurular açıkça dayanaktan yoksun kabul edilebilecektir.²⁸

Açıkça dayanaktan yoksunluk, hem Anayasa şikâyetinin ikincilliği hem de olağanüstü bir başvuru yolu olması ile ilgilidir. Yukarıda ikincilik niteliğine değinildiğinden burada tekrar edilmeyecektir. Başvuru yolunun olağanüstülük niteliği ise, Anayasa Mahkemesi’nin incelemesinin kapsamı ve kararlarının etkileriyle ilgilidir. Örneğin bireysel başvuru yolu, bir hak ya da özgürlüğü ihlâl ettiği ileri sürülen bir yasanın ya da hukuk kuralının uygulanmasını, mahkeme kararının infazını ya da idari kararın yürütülmesini durdurmaz;²⁹ yine Anayasa Mahkemesi ihlâl iddialarının incelenmesinde yerindelik denetimi yapamayacağı gibi bir temyiz organı gibi de davranamaz; incelemesini somut kural, karar ya da işlemin hak ihlâli gerçekleştirmediğinin tespit edilmesi ile sınırlı tutar. Son olarak, yine ikincilik niteliğinin bir gereği olarak, şikâyete konu ihlâl iddiasının, Anayasa Mahkemesi’ne başvurmadan önce diğer mahkemeler (hukuk yolları) önünde de ileri sürülmesi gerekir.³⁰

b. Anayasal ve Kişisel Önemden Yoksunluk

Bu ölçüt hem AYM hem de AİHS’ne Ek 14 no’lu protokol gereğince AİHM tarafından uygulanmaktadır.

Anayasal önem kriteri, Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolunu bir bireysel hak arama organı ve somut olaylar bağlamında bireysel hak arama kurumu olmanın ötesinde, AYM’nin Anayasa’nın anlamını ortaya koyan ve Anayasa’yı yorumlamaya yetkili bir Mahkeme yönünü vurgulamaktadır.³¹ Bireysel başvurunun anayasal açıdan önemi, “Anayasa’nın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi” konularında ilkesel açıdan değeriyle ilgilidir. Bu bağlamda bir bireysel başvurunun incelenmesinde ve ortada temel hak ihlâlinin söz konusu olup olmadığının tespitinde, başvurunun

25 Bülent Aktaş ve Diğerleri Başvurusu, AYM, 2014/19389, 07/12/2016, § 11

26 AYM, B.No:2014/912; 6/3/2014

27 Mark E. VILIGER, *Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention*, Zürich, 1993, s. 87’den aktaran Şeref ÜNAL, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İnsan Haklarının Uluslararası İlkeleri*, TBMM Kültür, Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları No: 89, TBMM Basımevi, Ankara, 2001, s. 397.

28 AYM, B.No: 2012/665, 13/6/2013, §20

29 KILINÇ, s. 25.

30 ALİYEV, s. 25.

31 Çoban, s. 173-174.

dayandırıldığı temel haklara ilişkin kurallardan çıkan genel prensiplerin belirlenmesi, kamu gücünün bu kural nedeniyle pozitif ya da negatif yükümlülüklerinin olup olmadığının ortaya çıkartılması açısından yarar bulunmaktaysa burada anayasal önemin varlığından söz edilir. Bu noktada önemle vurgulanması gereken husus ise, başvurunun uğradığı zarar ciddi olduğu takdirde Mahkeme'nin anayasal önem kriterine dayanıp başvurunun anayasal önemde bulunmadığı gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı verebilmesi mümkün değildir.³²

Kişisel önem ölçütü ise, AYM önünde bir başvurunun incelenabilir nitelikte kabul edilebilmesi için başvurunun Mahkeme'ye şikâyet ettiği ihlâlin asgari bir ağırlık düzeyine ulaşması gerektiğini ifade eder. Bu hususun tespitinde objektif kriterler esas alınır ve başvurunun durumu da gözetilerek somut olaya özgü bir yorum yapılır.³³

Birçok olayda “önem” konusu değerlendirirken, parasal tutar dikkate alınmaktadır fakat bu tek ölçüt değildir. Bir başvuru, parasal yönden düşük değerde dezavantajla ilgili olmasına rağmen, sözleşme sistemi yönünden önem taşıyor olabilir. Örneğin, kamuoyunun yakından ilgilendiği siyasal bir tartışma bağlamında gündeme gelen bir ifadeye yönelik 30€ para cezası, miktar olarak düşük olmasına rağmen, sözleşmenin öngördüğü demokratik toplum düzeni yönünden oldukça önem taşır.³⁴

32 *Ekinci, s.192.*

33 *Doğru, s.110*

34 *Tolga Şirin, Bireysel Başvuru Usul Hukuku, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s.217, Örn. Cumhurbaşkanına hakaret bağlamında bkz. Eon/Fransa, İHAM, AYM, 26118/10, 14/03/2013..*

ANAYASA MAHKEMESİNİN İHLAL KARARI (2015/15100, Karar Tarihi: 27/2/2019 sayılı kararı) SONRASI YARGI UYGULAMASI

Mustafa BALCI

Samsun Bölge İdare Mahkemesi İkinci

Vergi Dava Dairesi Başkanı

ÖZET

Vergi idaresinin özellikle Marmara Bölgesinde yaklaşık on yıldır haklarında sahte fatura kullanıcısı olduğu yönünde vergi tekniği raporu bulunan veya “kod listesi” olarak adlandırılan hakkında olumsuz tespitler bulunan mükellefler listesinde yer alan firmalara ilişkin faturaları yasal kayıt ve beyanlarına aktardığı tespit edilen mükelleflerin, sahte olduğu iddia olunan faturalar içeriği katma değer vergilerinin 15 gün içinde ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde indirilecek katma değer vergisi tutarlarından çıkarılması ve tahakkuk edecek vergilerin ödenmesi, aksi halde; kod listesine alınacağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 30. ve mükerrer 355.maddeleri uyarınca işlem tesis edileceği yönünde uyarı yazısı sonrası, mükelleflerce geçmişe dönük olarak ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden düzenlenen tahakkuk fişlerine karşı dava açılıp açılmayacağı hususunda birbiriyle zıt çok sayıda Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi kararları bulunmakta olup, son yıllarda yasal beyanname verme süresi geçirildikten sonra düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın hukuken geçerliliği bulunmadığı ve VUK’un 378.maddesi kapsamında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara dava açılmayacağı gerekçesiyle uyuşmazlığın esasının incelenmeksizin davanın reddi yönünde verilen kararların uygulamada ağırlık kazandığı görülmekle birlikte, Anayasa Mahkemesinin benzer bir uyuşmazlıkta incelenmeksizin retle nihai olarak sonuçlanan bir uyuşmazlık sonrası yapılan bireysel başvuruya ilişkin olarak, başvurusunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşarak ihlal kararı vermesi sonrasında verilen Danıştay kararları ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Daireleri kararları irdelenmiş ve konuya ilişkin görüş ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İhtirazî Kayıtlı Verilen Katma Değer Vergisi Düzeltme Beyannamesi, Anayasa Mahkemesinin Başvuru No:2015/15100, Karar Tarihi: 27/2/2019 Sayılı Kararı, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi Kararları.

GİRİŞ

İstanbul Barosu Dergisi’nin 2019/2 (Mart-Nisan) sayısında yayımlanan makalede¹ vergi dairesinin haklarında sahte fatura kullanıcısı olduğu yönünde vergi tekniği raporu bulunan veya “kod listesi” olarak adlandırılan hakkında olumsuz tespitler bulunan mükellefler listesinde yer alan firmalara ilişkin fatura-

ları yasal kayıt ve beyanlarına aktardığı tespit edilen mükelleflerin, sahte olduğu iddia olunan faturalar içeriği katma değer vergilerinin 15 gün içinde ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde indirilecek katma değer vergisi tutarlarından çıkarılması ve tahakkuk edecek vergilerin ödenmesi, aksi halde; kod listesine alınacağı, VUK’un 30. ve mükerrer 355.maddeleri uyarınca işlem tesis edileceği yönünde uyarı yazısı sonrası geçmişe dönük olarak ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden düzenlenen tahakkuk fişlerine karşı dava açılıp açılmayacağı hususunda on yıla yakın zamandır gerek vergi mahkemeleri, gerek bölge idare mahkemeleri ve gerekse Danıştay Dava Daireleri kararları arasında birbiriyle çelişkili

¹ “Yargı Kararları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Katma Değer Vergisi Düzeltme Beyannameleri”
<https://www.istanbulbarosu.org.tr/barodergisi/files/assets/basic-html/page86.html>

pek çok kararın bulunduğu, benzer ihtilafların uzun yıllar boyunca birbirine zıt şekilde kesinleşmesinin adalet duygusunu zedeleyeceği gibi yargı sisteminin saygınlığına da gölge düşürme tehlikesi içerdiği, mahkemelerce mükelleflerin aleyhine verilen kararlar sonrasında Anayasa Mahkemesine bireysel hak ihlali başvurularının yapıldığı bilinmekte olup, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvurulara ilişkin vereceği kararın gerek mükellefler gerekse yargı organları açısından son derece önem taşıdığı hususlarına yer verilmiştir.

Bahsi geçen makalede *kişisel görüş* olarak; yasal süresinde verilen beyannamelere istinaden ihtirazi kayıt konulması durumunda mükellefe dava açma hakkı verilmesinin temelinde mükellefin serbest iradesiyle beyannamesini vermemesinden kaynaklı (istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşmesi, vergi idaresinin çıkardığı genel tebliğin kanuna aykırı olduğu düşüncesi ve sair sebepler) bir mağduriyet yaşamaması adına, mükellefin vergi idaresinin görüş ve tebliğleri doğrultusunda beyannamesini vermesi, ancak beyanname içeriğinde hukuka aykırılık bulunduğu düşüncesiyle dava hakkını saklı tutma imkanı tanınmasının temel hak ve özgürlüklerden hak arama özgürlüğünün somut bir uygulaması olduğu, irade serbestisi içinde hareket eden ve yasal süresinde ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameye karşı mükellefe dava hakkı tanıyan bu müessesenin, kanuni süresinden sonra vergi idaresinin kod listesine alınma ve incelemeye sevk edilme içerikli uyarı yazısıyla irade serbestisi olmaksızın ihtirazi kayıtlarla beyanname veren mükellefe evleviyetle uygulanması gerektiği, aksi yönde yapılacak değerlendirmenin Anayasanın 36.maddesinde öngörülen hak arama özgürlüğü ve 125.maddesinde öngörülen idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının alt ilkelerinden mahkemeye başvuru hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesinde öngörülen mülkiyet hakkının ihlali sonuçlarını doğuracağı ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, benzer bir uyuşmazlıkta incelenmeksizin retle sonuçlanan bir uyuşmazlık sonrası yapılan bireysel başvuruya ilişkin olarak, başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşarak ihlal kararı² vermiş olup; çalışmamızın konusunu, söz konusu ihlal kararı ve sonrasında verilen Danıştay kararları ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Daireleri kararları ile söz konusu kararların değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

I. Anayasa Mahkemesinin Başvuru No:2015/15100, Karar Tarihi: 27/2/2019 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı bireysel başvuruya ilişkin kararında benzer uyuşmazlıklarda idari yargı organları tarafından verilen incelenmeksizin ret kararlarının başvurucuların mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Söz konusu kararda Anayasa Mahkemesince, Türk vergi sisteminin beyana dayalı olduğu ve VUK'un 378. maddesinde öngörülen mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralının, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahın hatalı olamayacağı kuralına ve anlayışına dayandığı, hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanındığı, vergi idaresinin vergi incelemesi yapmak yerine mükellefin kullandığı faturaların bir kısmının sahte fatura niteliğinde olduğu ve ilgili dönem beyannamelerini düzeltmemesi durumunda kod listesine alınacağı ve incelemeye sevk edileceği şeklinde ihtarda bulunduğu ve idarenin yazısı üzerine kod listesine alınmama, vergi incelemesi sonucu vergi suçu raporu düzenlenmesi ve adli kovuşturmayla muhatap olmama, üç kat vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ödememe gibi hukuken korunması gereken kaygılarıyla düzeltme beyannamesi verdiği ve düzeltme beyannamesine konu faturaların gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayandığı yönünde ihtirazi kayıt koyarak, idarenin sahte fatura iddiasını kabul etmediği ve bu iddialarını mah-

² Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı bireysel başvuruya ilişkin kararı 03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

keme önüne taşımak istediği, mükellefin kendiliğinden düzeltme beyannamesi vermediği ve kullandığı faturaların bir kısmının sahte fatura niteliğinde olduğu yönünde davalı idarenin yazısı doğrultusunda ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesini verdiği, mahkemelerce uyuşmazlığın esasına girilmeksizin verilen incelenmeksizin ret kararları sonucunda, davalının söz konusu faturaların sahte olmadığı iddiasının esasının incelenmemesi nedeniyle, vergi idaresinin mükellefe yönelik müdahalesinin hukuka uygunluk denetimi dışında kaldığı ve dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

2. Anayasa Mahkemesinin İhlal Kararı Sonrası Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi Kararları

2.1. Danıştay Kararları

Beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesine istinaden tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmayacağı yönünde Danıştay Vergi Dava Daireleri kararlarının müstekar hale geldiği ve özellikle 2018 yılına kadar mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeye zorlanamayacağı gerekçesiyle mükellefler lehine karar veren İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerinin de vermiş oldukları "ısrar" kararlarının Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması ve yasal olarak Kurulun

bozma kararlarına uyulması zorunluluğu karşısında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları doğrultusunda mükellefler aleyhine kararlar verilmiştir³.

Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı sonrasında ise beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesine istinaden tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmayacağı yönünde kararlar veren Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, Anayasa Mahkemesinin hak ihlali kararını dikkate aldığı ve incelenmeksizin ret kararlarını bozmaya başladığı görülmektedir⁴.

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen yürütmenin durdurulması kararında⁵, Dairenin bozma kararı doğrultusunda ilk derece mahkemesince verilen incelenmeksizin ret kararı, usuli müstesep hak konusu da tartışılarak, bu kez Anayasa Mahkemesinin bahsi geçen mülkiyet hakkı ihlal kararı dikkate alınarak Vergi Mahkemesi kararının yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir.

Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından, ilk derece mahkemesince uyuşmazlığın esasına girilerek ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesine konu faturaların sahte fatura niteliğinde olduğu gerekçesiyle verilen davanın reddi yönündeki ilk derece mahkeme kararı⁶, Danıştay Üçüncü

3 İstanbul 2.Vergi Dava Dairesi 28/06/2018 tarih ve E:2018/1724 K:2018/2399 sayılı kararı; İstanbul 1.Vergi Dava Dairesi 30/10/2018 tarih E:2018/1608 K:2018/2789 sayılı kararı; İstanbul 3.Vergi Dava Dairesi 31/10/2018 tarih E:2018/2265 K:2018/2785 sayılı kararı.

4 Dan. 4.D., 28/05/2019 tarih E:2018/5680, K:2019/4099 sayılı kararı; 11/07/2019 tarih E:2019/2197, K:2019/45109 sayılı kararı; Dan. 3.D., 09/07/2019 tarih E:2019/3894 sayılı yürütmenin durdurulması kararı; Dan. VDDK., 03.07.2019 tarih E:2019/538, K:2019/449 sayılı kararı.

5 Dan. 3.D, 09/07/2019 tarih, E: 2019/3894 sayılı yürütmenin durdurulması kararında; "Her ne kadar; dava konusu uyuşmazlık hakkında, Mahkemece, bozmaya uymak suretiyle yapılan inceleme sonucunda karar verilmiş ise de; bireysel başvuru üzerine Anayasa Mahkemesince hak ihlalinin bulunduğu belirtilerek yeniden yargılama yapılmasına karar verilmesi durumunda, bu karara uyulması zorunluluğunun, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesi gereği olduğu dikkate alındığında, bozma kararına uyulmuş olmasından hareketle usulî kazanılmış hakkın varlığından söz edilemeyeceğinden, yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının, tahakkuk eden vergi ve hesaplanan gecikme faizine karşı dava açılmasını ve bu davaların esasının incelenmesini engelleyeceği bir durum oluşturduğundan söz edilemeyeceğinden, ulaşılan aksi yöndeki yargı uyarınca davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının yürütmesinin durdurulması isteminin kabulü gerekmektedir." ifadelerine yer verilmiştir.

6 Mersin 1. Vergi Mahkemesi'nin 11.3.2014 tarih E:2013/1277, K:2014/346 sayılı kararında; "Söz konusu vergi tekniği raporundaki tespitlerden davalının mal ve hizmet almında bulunduğu.....Ticaret Limited Şirketi'nden aldığı faturaların gerçek bir mal ve hizmet alımını yansıtmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda yukarıda yazılı tespitlere göre sahte fatura düzenlediği anlaşılan Ticaret Limited Şirketi'nden alınan faturalara isabet eden katma değer vergilerinin, davalının düzeltme beyanları ile 2012/2,3 ve 9 dönemleri

Dairesi kararı⁷ ile yasal beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait katma değer vergisi düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı belirtilerek, mahkemeye verilen ret kararı, gerekçeli olarak onanmış,

Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı sonrası görüşülen karar düzeltme talebi hakkında ise, Danıştay Üçüncü Dairesinin 13.3.2018 gün ve E:2014/5382, K:2018/1309 sayılı kararının kaldırılmasına ve mahkeme kararının onanmasına karar⁸ verilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin, ihtirazi kayıt konusunda detaylı şekilde açıklamalara da yer verdiği bozma kararında⁹ Anayasa Mahke-

katma değer vergisi indirimlerinden çıkarılması sonucu tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi zıya cezalarında yasaya aykırılık bulunmamakta olup, davacının ödenen vergi, ceza ve gecikme faizinin iadesi isteminin reddi gerekmektedir.” ifadelerine yer verilmiştir.

7 Dan. 3.D., 13/03/2018 tarih E:2014/5382, K:2018/1309 sayılı kararı

8 Dan. 3D., 11/06/2019 tarih E:2019/1966, K:2019/4134 sayılı kararı.

9 Dan. 4D., 28/05/2019 tarih E:2018/5680, K:2019/4099 sayılı kararında; “..Yukarıda zikredilen mevzuat hükümleri ile “ihtirazi kaydın” genel anlamı ve konulması gerekçesi yanında, gerek yargısal ve gerek doktrinel anlayış birlikte değerlendirildiğinde; esasen, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açma imkanlarının bulunmadığı ancak, tereddütlü olup idare ile anlaşmazlığa düşüldüğü zamanlarda ve kanuni beyanname verme süresi içinde olmak kaydıyla verilen beyannameler üzerine konulan ihtirazi kayıt ile dava açma süresi içinde, ilgililerin isterlerse dava açma haklarının olacağı, bu anlamda, beyanname verme zorunluluğu yok iken, iradelerini sakatlayacak şekilde idarenin kayıtlardan çıkarılmasını istediği faturaların kayıtlardan çıkarılması da istenmediği halde, mükelleflerin kendi özgür iradeleriyle matrah beyan etmeleri durumunda ise, mükelleflerce zaten serbest bir şekilde irade ortaya konulduğu, ayrıca bu iradenin gerçeği yansıtmadığının iddia edilmesinin kendi içinde çelişki oluşturacağı dolayısıyla, serbest iradeyle verilen beyana ihtirazi kayıt konulması ve bilahare dava konusu edilmesinin, Vergi Usul Yasası'nın 378. maddesinin genel amacına uygun olmayacağı sonucuna varılmıştır. Hukuki durum bu olmakla birlikte, belirtilen söz konusu durumların dışında, idarenin değişik sebepler ileri sürerek mükelleflerden kayıtlarının düzeltilmesini istemesi ve hatta bu duruma zorlaması, aksi halde, farklı müeyyidelerle karşılaşacağını belirtmesiyle, mükelleflerce ticari ve ekonomik sonuçlar düşünülerek, idarenin isteği doğrultuda “düzeltme beyanname” adı altında beyanname verdikleri sıklıkla karşılaşılan konulardan birisidir. Mali İdarenin baskısı altında verilen beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler, mükellefin özgür iradesi ile değil, baskılanmış ve değişik yaptırımlara maruz olunacağı idarece belirtilerek sakatlanmış iradesinin sonucu verilen beyanname olduğundan, süresi geçmiş olsa da, adı geçen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyularak söz konusu beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin süresi içinde dava açılmak kaydıyla yargı denetimine tabi tutulması “hukuk devleti” olmanın bir sonucu olarak “hukuki güvenlik ilkesinin” de bir gereğidir. Esasen düzeltme beyanname adı altında verilmesi zorunlu bir beyanname vergi mevzuatımızda olmasa da, VUK 116 ila 126. maddeleri arası düzenlemeler gereği mükelleflerin kanuni süresi içinde verdikleri beyannamelerinde gösterdikleri matrahlarını, istedikleri zaman düzeltmelerine herhangi bir engel bulunmamaktadır. Normal koşullarda mükelleflerin bu tercihi, serbest iradesine bağlı bulunmaktadır. Oluşan serbest iradeye ihtirazi kayıt konulması, yukarıda açıklandığı üzere kendi içinde çelişki oluşturacağından ve daha da önemlisi, kanunda öngörülen zamandan sonra verilen beyannameye karşı dolaylı olarak, dava açılabilmesi sonucunu beraberinde getireceğinden, kendiliğinden verilen beyana konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatlar dışında, Mali İdarenin baskısı ve zorlaması sonucu, ihtirazi kayıt konularak verilmek durumunda kalman düzeltme beyannameleri üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen cezalı vergilere karşı açılan davaların, gerek İdarenin mükellefin kayıtlarından çıkarılmasını istediği faturaların, çıkartılmasını isteme nedenleri ve gerekse mükellefin, bir taraftan idarenin istediği şekilde kayıtlarını düzeltirken, diğer yandan ihtirazi kayıt koyma nedenlerinin gerekirse taraflardan getirilecek tüm bilgi belgeler değerlendirilip, maddi olayın hukuki irdelemesinin yapılması, hem vergilendirmede vergilendirilecek “gelirin gerçekliği ilkesi”ne ve hem de “hakkaniyete” uygun olacaktır. Aksi bir durum, “mahkemeye erişim hakkına dolayısıyla, “adil yargılanma” hakkına müdahale anlamında değerlendirilecektir. Nitekim, Mali İdarenin, mükelleflerin beyanlarının düzeltilmesi gereğini duyuran müeyyideli yazılan doğrultusunda, ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri esas alınarak yapılan tahakkuk, hesaplanan gecikme faizi ve kesilen vergi zıya cezalarına karşı açtığı dava “incelenmeksizin ret” ile sonuçlanan bir mükellefin, “davanın esasının incelenmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği” ileri sürülerek yaptığı “bireysel başvuru” üzerine, Anayasa Mahkemesinin 27/02/2019 tarih ve Başvuru No: 2015/15100 sayılı kararıyla; “başvurucuların somut olayda, alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçeneğinin bulunmadığı, vergi idaresinin başvuru sahipleri düzeltme beyanname vermeye yönlendirdiği ve uyumsuzluğu çıkardığı, bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla ihtar ettiği, dolayısıyla başvuru sahiplerinin Vergi İdaresinden kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına dayalı olarak vergi zıya cezalı tarhiyat yapılmasını beklemelerinin uygun olmadığı, başvuru konusu olayda, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuru sahiplerinin bu işleme karşı açtığı davaların vergi mahkemelerince esas yönünden incelenmediği, sonuç olarak başvuru sahiplerinin, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip ola-

mesinin ihlal kararı (27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100) dikkate alınarak, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden mükelleflerin dava açabileceği kabul edilmekle beraber, davalı idarenin yazısında belirtilen ve davacıya ihtilaflı faturaları düzenleyenler hakkında tanzimli vergi tekniği raporları getirtilerek ve davacıdan da iddialarını ispat edici bilgi belgeler temin edilerek (ödeme makbuzu, sevk irsaliyesi, tahsilata ilişkin belgeler vs.) bir değerlendirme yapılması ve 213 sayılı Kanunun 3 ve 134. maddesi muvacehesinde işin esasının belirtilen gerekçelerle incelenmesi suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere Vergi Dava Dairesi (istinaf dairesi) kararı bozulmuş ve yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Dava Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin müstakar hale gelen kararlarında¹⁰; mükelleflerin indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun VUK'un 134. maddesi kapsamında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, mükelleflerin idare tarafından düzeltme beyannameyi vermeye zorlanamayacağı gerekçesiyle tahakkuk işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçelerine yer verilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, çalışmanın kaleme alındığı tarih itibarıyla Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı (27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100) sonrasında uyuşmazlığın esasına ilişkin görüşünü ortaya koyan bir

kararı bulunmamaktadır. Diğer taraftan yasal süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın hukuken geçerliliği bulunmadığı ve mükellefin VUK'un 378. maddesi uyarınca kendi beyanına karşı dava açılmayacağı yönünde verilen mahkeme kararlarını onayan Samsun Bölge İdare Mahkemesi 1.Vergi Dava Dairesi ve Konya Bölge İdare Mahkemesi 1.Vergi Dava Dairesi kararlarının yürütmesinin durdurulması kararları¹¹ verilmiş olmasına karşın, gerekçe kısmında; *"Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialara ve uyuşmazlığın hukuki niteliğine göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52. maddesi uyarınca öngörülen koşulların oluştuğu görüldüğünden temyiz istemi sonuçlanıncaya kadar teminat alınmaksızın yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerekmektedir."* ifadelerine yer vermek suretiyle Anayasa Mahkemesi ihlal kararı sonrası görüşünü henüz açıkça ortaya koymamıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen onama kararında¹² davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme hukuka uygun bulunmuş, vergi mahkemesinin kararı, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı gerekçesiyle bozulduğundan, kararın tahakkuk eden vergiler, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının hukuka uygun olup olmadığına ilişkin temyiz incelemesi yapılmak üzere, temyizden incelemekle gö-

madıkları" belirtilerek Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlâl edildiği sonucuna ulaşıldığı" yolundaki karar da, yukarıda genel hatlarıyla aktarılan hukuki mülahazaları teyit etmektedir. Her ne kadar, herhangi bir konuda herhangi bir kişi ya da kurumun yaptığı bireysel başvuru neticesi Anayasa Mahkemesince verilen "hak ihlali"nin varlığının tespitine dair kararların, doğrudan yargı organlarını bağlayıp bağlamayacağı tartışmalı ise de, genelde "adil yargılanma" hakkının ihlâl edildiğine ilişkin kararlar, sadece geçmişteki bir hukuki uyuşmazlığı çözen bir sonuç olarak değil, tam aksine gelecekteki benzer hukuki ihtilaflara da bir bakış açısı ortaya koyan kararlar olduğu, zira, uygulamada "eşitlik prensibi" gereği, ülke çapında benzer durumda olan mükellefler arasında "hukuka saygı" ve "mahkemelere güven" duygusunun muhafazasının gerektiği değerlendirilerek, yargı organlarının yargılama pratiğini etkileyecek nitelikte bulunduğu kabul edilmektedir. Bu nedendir ki, öteden beri aksi mülahazalara istinaden oluşan Dairemiz İçtihatlarından farklı düşünmek gereğinin hasıl olduğu görülmüştür..." ifadelerine yer verilmiştir.

¹⁰ Dan. 9. D., 12.04.2012, E:2010/10883, K:2012/1546 sayılı kararı, Dan. 9. D., 30.12.2015, E:2015/7101, K:2015/20007 sayılı kararı, Dan. 9. D., 23.11.2017, E:2016/6732, K:2017/8487 sayılı kararı, Dan. 9. D., 14.12.2018, E:2016/18466, K:2018/9879 sayılı kararı

¹¹ Dan. 4D, 11/07/2019 tarih, E:2019/2208 sayılı YD kabul kararı, 11/07/2019 tarih ve E:2019/255 sayılı YD kabul kararı

¹² Dan. VDDK., 03.07.2019 tarih, E:2019/538, K: 2019/449 sayılı kararı.

revli Danıştay Üçüncü Dava Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir. Israr kararı onanan Mahkeme kararı¹³ incelendiğinde ise özetle; mükelleflerin sahte fatura kullanıp vergi kaybına yol açıp açmadıklarının VUK'un 134. maddesine uygun şekilde yapılacak vergi incelemesi ile ortaya konulacağı, inceleme sonucunda mükellef nezdinde somut verilere dayalı olarak rapor düzenlenmesi, gerektiğinde VUK'un 359. madde hükümleri de uygulanarak cezalı tarhiyat yapılması gerektiği, mükellefleri bir takım müeyyidelerden bahsederek (inceleme yapma, ceza kesme, özel esaslara alma vb.) beyanname vermeye zorlamanın hukuk devleti ilkesine aykırı olacağı gerekçelerine yer verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen bozma kararında¹⁴, bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi'nin, 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararıyla; başvuruların mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olamadıkları, dolayısıyla mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verildiği ve *davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden bir kısım mükelleften alınan faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyanname üzerine tahakkuk eden katma değer vergisi, damga vergisi ve hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması istemiyle açılan davanın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında¹⁵ ise Anayasa Mahkemesince mül-

kiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen kararın, **sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup** idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı açılan davaların bu kapsamda bulunmadığına hükmetmiş ve davanın kabulü yönünde verilen ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur.

2.2 İSTANBUL BÖLGE İDARE MAHKEMESİ VERGİ DAVA DAİRELERİ KARARLARI

Vergi dairesinin uyarı yazısı ile mükellefleri geçmişe dönük olarak ihtirazi kayıtlarla düzeltme beyanname vermeye zorlaması sonrası verilen düzeltme beyannamelerine istinaden düzenlenen tahakkuk fişlerine karşı açılan davalarda 2018 yılına kadar mükelleflerin düzeltme beyanname vermeye zorlanamayacağı gerekçesiyle mükellefler lehine karar veren İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerinin¹⁶ mükellefler lehine vermiş oldukları "ısrar" kararlarının Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması ve yasal olarak Kurulun bozma kararlarına uyulması zorunluluğu karşısında İstanbul Vergi Dava Daireleri, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları doğrultusunda mükellefler aleyhine kararlar verilmiştir.

İstanbul Vergi Dava Dairelerinin, Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı sonrasında ise, Anayasa Mahkemesinin hak ihlali kararını dikkate aldığı ve incelemeksizin ret kararı uygulamasından döndüğü ve uyuşmazlığın esasına

13 İstanbul 10.Vergi Mahkemesinin 27.12.2018 tarih, E:2018/1703, K:2018/3568 sayılı kararında; ".....Mükellefleri bir takım müeyyidelerden bahsederek (inceleme yapma, ceza kesme, özel esaslara alma vb.) beyanname vermeye zorlama ise, unsurlarından biri de yönetilenlerin hukukunu gözetmek olan hukuk devleti ilkesi çerçevesinde kabul edilebilecek bir durum değildir. Bu itibarla, hukuken geçerli, somut tespitler yapılmadan ve yasal koşullar oluşmadan, vergi incelemesinden varılmak istenen maksat gözardı edilmek suretiyle baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir." ifadelerine yer verilmiştir.

14 Dan. VDDK., 03.07.2019 tarih, E:2019/577, K: 2019/425 sayılı karar.

15 Dan. VDDK., 03.07.2019 tarih, E:2019/377, K: 2019/454 sayılı karar.

16 İstanbul 1. Vergi Dava Dairesi, 10.07.2018 tarih, E:2018/1419 K: 2018/1919 sayılı kararı, İstanbul 2.Vergi Dava Dairesi, 27.04.2018 tarih, E:2018/847 K: 2018/1524 sayılı kararı, İstanbul 3. Vergi Dava Dairesi, 29.06.2018 ve E:2018/1350 K: 2018/2206 sayılı kararı, İstanbul 4.Vergi Dava Dairesi, 21.06.2018 tarih, E:2018/1278 K: 2018/2225 sayılı kararı örnek olarak sayılabilir.

ilişkin kararlar¹⁷ verdiği görülmektedir.

Diğer taraftan İstanbul Vergi Dava Dairelerinin daha öncesinde uyuşmazlığın esasının incelenerek verdiği kararların Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozulması sonrasında, her ne kadar Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı verilmiş ise de, 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarına uyulması zorunlu olduğundan, söz konusu bozma kararları sonrasında, bozma kararına uyma incelemeksizin ret kararı¹⁸ verilmeye devam etmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bozma kararı sonrası, İstinaf Daireleri tarafından verilen bozmaya uyma incelemeksizin ret kararlarının, Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı gerekçe gösterilmek suretiyle yeniden bozma yönünde karar verdiği görülmektedir¹⁹.

İstanbul Vergi Dava Daireleri kararları²⁰ irdelendiğinde Anayasa Mahkemesi kararına atıfta bulunmak suretiyle, uyuşmazlığın esasının irdelenerek karar verilmek üzere derece mahkemelerine gönderme kararları verildiği görülmektedir.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesinin 27/2/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı öncesinde incelenmeksizin ret kararı şeklinde kesinleşen bir uyuşmazlık için

yapılan yargılanmanın yenilenmesi başvurusu İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Vergi Dava Dairesi tarafından reddedilmiştir²¹.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Anayasa Mahkemesinin 27/02/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100 sayılı ihlal kararı sonrasında, Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, Anayasa Mahkemesinin hak ihlali kararını dikate aldığı ve incelenmeksizin ret kararlarını bozmaya başladığı ve uyuşmazlığın esasının incelenmesi yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

Diğer taraftan Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri tarafından, idarenin yazılı uyarısı sonrası beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyanname-lerine istinaden mükelleflerin dava açabileceği kabul edilmekle beraber, bahsi geçen kararlarda; "davalı idarenin yazısında belirtilen ve davacıya ihtilaflı faturaları düzenleyenler hakkında tanzimli vergi tekniği raporları getirtilerek ve davacıdan da iddialarını ispat edici bilgi belgeler temin edilerek (ödeme makbuzu, sevk irsaliyesi, tahsilata ilişkin belgeler vs.) bir değerlendirme yapılması ve 213 sayılı Kanununun 3 ve 134. maddesi muvacehesinde işin esasının belirtilen gerekçelerle incelenmesi suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere" ibarelerine yer verilmek suretiyle, Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri tarafından, uyuşmazlığın esası hakkında Danıştay Dokuzuncu Dairesinin müstekar hale gelmiş kararlarda yer verilen

17 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, 05.09.2019 tarih, E: 2018/3476 , K: 2019/2027 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, 10.09.2019 tarih, E: 2019/1764 , K: 2019/2904 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 12.09.2019 tarih, E: 2019/1231 , K: 2019/2080 sayılı kararı örnek olarak gösterilebilir.

18 İstanbul 2.Vergi Dava Dairesi, 10.09.2019 tarih, E:2019/2320, K:2019/1918 sayılı kararı.

Ayrıca, İstanbul 2. Vergi Dava Dairesi, 17.07.2019 tarih, E: 2019/1748 , K: 2019/2003 sayılı kararı, İstanbul 3. Vergi Dava Dairesi, 03.09.2019 tarih, E: 2019/2223 , K: 2019/2861 sayılı kararı, İstanbul 4. Vergi Dava Dairesi, 17.09.2019 tarih, E: 2019/2330 , K: 2019/2092 sayılı kararı örnek olarak gösterilebilir.

19 Dan. VDDK., 03.07.2019 tarih, E: 2019/1231, K:2019/2080 sayılı kararı, aynı tarihli, E: 2019/525, K:2019/436 sayılı kararı

20 İstanbul 2.Vergi Dava Dairesi, 05.07.2019 ve E: 2019/3476 , K: 2019/2027 sayılı kararında; "...Bu bilgiler ışığında, 2577 sayılı Kanununun 20. maddesi uyarınca, davalı idarenin yazısında belirtilen ve davacıya ihtilaflı faturaları düzenleyen mükellef hakkında düzenlenen (bir örneği dava dosyasında mevcut) vergi tekniği raporu ve diğer tespitler ile davacının iddialarını ispat için dosyaya sunduğu bilgi ve belgeler incelenerek, söz konusu indirim kayıtlarının, indirim koşullarını taşıyıp taşımadığı hususunda bir değerlendirme yapılması ve 213 sayılı Kanununun 3 ve 134. maddesi muvacehesinde işin esasının incelenmesi gerektiği sonucuna varıldığından, istinafa konu kararın kaldırılmasına ve dosyanın yeniden bir karar verilmek üzere mahkemesine gönderilmesine karar vermek gerekmiştir." ifadelerine yerilmiş olup, İstanbul 3. Vergi Dava Dairesi, 10.09.2019 ve E: 2019/1764 , K: 2019/2904 sayılı kararı, İstanbul 4. Vergi Dava Dairesi, 12.09.2019 ve E: 2019/1231 , K: 2019/2080 sayılı kararı örnek olarak gösterilebilir.

21 İstanbul 4.Vergi Dava Dairesi, 12.09.2019 tarih, E: 2019/1231, K: 2019/2080 sayılı kararı.

“mükelleflerin idare tarafından düzeltme beyan-
namesi vermeye zorlanamayacağı” gerekçesinin
benimsenmediği anlaşılmaktadır. Aynı görüşün,
İstanbul Vergi Dava Daireleri tarafından da be-
nimsendiği ve derece mahkemesi kararlarının
uyuşmazlığın esasının irdelenerek karar veril-
mek üzere kaldırıldığı ve uyuşmazlığın esası
hakkında karar verilmek üzere dava dosyaları-
nın derece mahkemelerine gönderme kararları
ile gönderildiği görülmektedir.

Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daireleri tara-
findan, tahakkuka konu faturaların sahte fatura
niteliğinde olup olmadığının mahkemece araştı-
rılması ve değerlendirilmesi gerektiği yönündeki
görüşünde Anayasa Mahkemesinin yukarıda yer
verilen ihlal kararında yer alan; **“...bu işleme
karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince
esasları yönünden incelenmemiştir. Bu du-
rumda sahte olduğu ileri sürülen faturalar-
da yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp
alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklü-
ğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış,
gerçek durum somut olarak ortaya konulma-
mıştır.”** ifadesinin etkili olduğu düşünülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun
yukarıda yer verilen kararlarından da anlaşıla-
cağı üzere, vergi idaresinin beyanların düzeltil-
mesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden
davacı tarafından verilen düzeltme beyanname-
lerine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı
vereceği kabul edilmiş, Anayasa Mahkemesinin
yukarıda yer verilen ihlal kararının, vergi ida-
resinin beyanların düzeltilmesine ilişkin mü-
eyyideli yazı olmaksızın ihtirazi kayıtla verilen
düzeltme beyannamesinin Anayasa Mahkeme-
sinin ihlal kapsamında yer almadığı ve bu şekil-
de müeyyideli yazı olmaksızın ihtirazi kayıtla
verilen düzeltme beyannamesine istinaden ya-
pılan tahakkuk işlemine karşı VUK’un 378.mad-
desi uyarınca dava açılmayacağı ve uyuşmazlı-
ğın esasının incelenemeyeceği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, vergi idaresinin beyanların
düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına ist-
tinaden davacı tarafından verilen düzeltme be-
yannamelerine konulan ihtirazi kaydın dava

açma hakkı vermeyeceği şeklinde oluşan içtihat
doğrultusunda incelenmeksizin ret şeklinde so-
nuçlanan ve kesinleşen uyuşmazlıklara ilişkin
olarak davacılar tarafından, Anayasa Mahke-
mesine yapılacak bireysel başvuru ile mülkiyet
hakkının ihlal edildiği yönünde karar alınması
ve yargılamanın yenilenmesine karar verilme-
si durumunda uyuşmazlığın esasının yeniden
mahkeme önüne taşınması yolu açılacaktır²².

Konuya ilişkin kişisel görüşümüze gelince;

İstanbul Barosu Dergisi’nin 2019/2
(Mart-Nisan) sayısında yayımlanan “Yargı Ka-
rarları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Katma
Değer Vergisi Düzeltme Beyannameleri” başlık-
lı çalışmamızda belirttiğimiz üzere; vergi ida-
resinin beyanların düzeltilmesine ilişkin mü-
eyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından
verilen düzeltme beyannamelerine konulan ih-
tirazi kaydın hukuken geçerli olduğu ve mükel-
lefe dava açma hakkı tanınarak uyuşmazlığın
esası hakkında karar verilmesi gerektiği ifade
edilmiştir.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin 15100 sa-
yıılı bireysel başvuru kararında da belirtildiği
üzere vergi idaresinin mükellefe yönelik müda-
halesi sonrası açılan davalarda mahkemelerin,
VUK’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında dü-
zenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyanna-
mesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma
hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması - sü-
recin bütününe bakıldığında- başvuruçuların,
müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik
olarak iddia ve itirazların etkin bir biçimde su-
namaması sonucuna yol açtığı ve mülkiyet hak-
kının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda yer verilen Danıştay kararları ve İs-
tambul Vergi Dava Daireleri kararları irdelendi-
ğinde, Anayasa Mahkemesinin söz konusu ihlal
kararı sonrasında, davalı idarenin yazısında be-
lirtilen ve davacıya ihtilafli faturaları düzenleyen
mükellef hakkında düzenlenen (bir örneği dava
dosyasında mevcut) vergi tekniği raporu ve diğer
tespitler ile davacının iddialarını ispat için dos-
yaya sunduğu bilgi ve belgeler incelenerek, söz

²² 30/03/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 50. mad-
desinin (1) ve (2) numaralı fıkraları.

konusu indirim kayıtlarının, indirim koşullarını taşıyıp taşımadığı hususunda bir değerlendirme yapılması ve VUK'un 3 ve 134. maddesi muvacehesinde işin esasının incelenmesi gerektiği şeklinde görüş ve uygulama ortaya çıkmış ise de; Anayasa Mahkemesinin 15100 sayılı bireysel başvuru kararında ve yine bir başka bireysel başvuru kararında²³ da ifade edildiği üzere temel hak ve özgürlüklere müdahale söz konusu olmadıkça *hukuk kurallarının uygulanması ve yorumlanması ile delillerin takdiri ve değerlendirilmesi derece mahkemelerine aittir.*

Bu minvalde uyuşmazlığın esasına girilmeksizin verilen incelenmeksizin ret kararları nedeniyle mülkiyet hakkı ihlal edilen davacılar açısından, tahakkuk işlemine dava edilebilirlik imkanı tanınması suretiyle, ***başka bir ifadeyle uyuşmazlığın esasına girilerek verilecek mahkeme kararı ile Anayasa Mahkemesince verilen mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararının sonuçları bertaraf edilmiş olmaktadır.***

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru ihlallerine ilişkin çok sayıdaki kararında²⁴ açıkça belirtildiği üzere, ***hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, değerlendirilmesi ile kişisel bir uyuşmazlığa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmaması, bireysel başvuru incelemesinde değerlendirmeye tabi tutulamaz.*** Uyuşmazlığın esas hakkında karar verme yetkisi mahkemelere ait bir yetki olup, mahkemeler Anayasanın 138. maddesi çerçevesinde bağımsız ve tarafsız şekilde uyuşmazlığın esasını değerlendirme yetkisi davaya bakan mahkemeye aittir.

VUK'un 134.maddesinin birinci fıkrasında; vergi incelemesinden maksatın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, 135.maddenin birinci fıkrasında ise, vergi incelemesinin Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı kurala bağlanmıştır.

Vergi incelemesi suretiyle, mükelleflerin sahte fatura niteliğinde faturayı kayıt ve beyanlarına aktardığı veya sahte fatura niteliğinde olmamasına karşın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinde katma değer vergisi indirimi uygulamasından yararlanabilmek için

aranan yasal şartlar; yasal defter tutma, tasdikli olma, mal ve hizmet alımlarına ilişkin gider belgelerinin ibraz edilmesi hususlarında eksiklik bulunması gibi durumlarda mükellefler hakkında vergi ziyana sebebiyet vermekten dolayı düzenlenecek vergi inceleme raporu esas alınmak üzere mükellefler hakkında tarhiyat yapılacaktır. Nitekim VUK'un 30.maddesinde re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tanımlanmış ve aynı maddenin ikinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ***tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması*** re'sen tarh sebebi olarak kabul edilmiştir.

Dolayısıyla vergi idaresinin Ba-Bs formlarından veya otomasyon sisteminden mükelleflerin sahte fatura niteliğinde fatura kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verdiği tespit edilmesi durumunda VUK'un ilgili hükümleri uyarınca vergi incelemesine yetkili kişilerce düzenlenecek vergi inceleme raporu uyarınca cezalı tarhiyat yapmak yerine, mükellefleri bir takım ihtarlar ile düzeltme beyannamesi vermeye zorlamasında hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin müstekar hale gelmiş görüşü doğrultusunda dava konusu tahakkuk işlemlerinin iptaline karar verilmesinin daha uygun olacağı görüşünderiz. Aksi yöndeki uygulamanın, vergi mahkemeleri tarafından vergi idaresinin yerine geçerek idari işlem tesisi sonucunu doğuracak şekilde karar verip vermediği tartışmalarını da beraberinde getireceği açıktır.

2019 YILI MESKEN/İŞYERİ KİRA GELİRİNİN MART/2020'DE BEYANI*

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Grup Başkanı

ÖZET

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsuruna ilişkin kazanç ve iratları elde eden gerçek kişi tam/dar mükellefler, belli şartlar dahilinde beyanname verme süresi içinde yıllık beyanname vermek zorundadır. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbapları ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerden kazanç elde etmemiş olsalar bile mutlaka yıllık beyanname vermek zorunda olup; gelir unsurlarından biri olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ise belli şartların gerçekleşmesi halinde yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nun 31.12.2019 verilerine göre toplam gelir vergisi mükellef sayısı 4.778.268 olup; toplam sayı içinde gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükellef sayısı 1.964.548; basit usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükellef sayısı 783.455 ve gayrimenkul sermaye iradından dolayı gelir vergisi faal mükellef ise 2.030.265 kişidir.**

Yıllık olarak belirlenen istisna tutarının altında kalan mesken kira gelirleri ile tevkifata tabi olup beyanname verme sınırını aşmayan işyeri kira gelirleri için beyanname verilmesi gerekmemektedir. Bu çalışmada, 2019 yılında tam mükellef ve dar mükelleflerin elde ettiği işyeri kira gelirinin hangi şartlarla yıllık beyanname ile beyan edileceği incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Tam/Dar Mükellef, Gayrimenkul Sermaye İradı, Mesken Kira Geliri, İşyeri Kira Geliri, Mesken İstisnası, Emsal Kira Bedeli, Gider İndirimi, Yıllık Beyanname.

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup; gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Aynı Kanun'un 2. maddesinde gelirin kapsamına giren yedi gelir unsuru (kazanç ve iratlar); ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gelirin Toplanması ve Beyanı" başlıklı 85. maddesine göre; mükellefler, yedi gelir unsurundan 2019 takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlarını Kanun'da aksine bir

düzenleme olmadığı sürece yıllık gelir vergisi beyannamesi ile 1-31 Mart/2020 ayında beyan etmek zorundadırlar. Beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunlu olup; tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbapları ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Gelir vergisi mükellefi kabul edilen adi şirket ortakları, kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları da yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Gelirin toplanması ve beyanı genel ilkesinin aksine bu yedi gelir unsuruna ilişkin olarak bazı kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmesi gerekmemekte, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dahil edilmesi mükelleflerden istenmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmeyen kazanç ve iratlar tek tek

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

** www.gib.gov.tr/İstatistikler/Aylar İtibariyle Mükellef Sayıları/Tablo 5-GMSİ Faal Mükellef Sayıları, Erişim Tarihi: 1.1.2020.

sayılmak suretiyle hüküm altına alınmıştır. 2019 yılında tam/dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen bazı kazanç ve iratlar için Mart/2020 ayında beyanname verilmeyecektir. Özellikle yıl içinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş bazı kazanç ve iratlar için yıl içinde yapılan tevkifat nihai vergi olarak kalmakta ve ayrıca beyan edilmesi istenmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinin birinci fıkrasında; maddede belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre;

Tam Mükellefiyette: Tam mükellef gerçek kişiler tarafından, 2019 yılı için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği kazanç ve iratlar şöyledir;

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar,
- GVK'nın 75. maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
- Birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerinin toplamı, GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL) aşmayan mükellefler,
- Vergiye tâbi gelir toplamının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2019 yılı için 40.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

193 sayılı GVK'nın 86/1-b maddesinde, 7194 sayılı Kanun'la yapılan ve 1.1.2020 tarihinden itibaren ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde

geçerli olan hususlar, 2019 yılında birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanını etkilememektedir. Benzer şekilde, tek işverenden alınan ve tutarı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan tevkifata tabi ücret gelirleri için yıllık beyanname verme uygulaması da 2020 yılında elde edilen ücret gelirleri için geçerli bulunmaktadır. Dolayısıyla, 2019 yılında elde edilen ücret gelirlerinin yıllık beyanında, 7194 sayılı Kanun'la GVK'nın 86. maddesinde değişiklik yapılmadan önceki hükümler geçerli olacaktır.

Dar Mükellefiyette: Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için Yıllık Beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Buna göre, dar mükellef gerçek kişiler Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Dar mükellefiyet bakımından gayrimenkul sermaye iradında, tevkif suretiyle vergilendirilme yapılması durumunda bunun nihai vergi olması, eğer tevkif suretiyle vergilendirme yapılmamış ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Ayrıca, tevkif yoluyla vergilendirilmemiş olan konut kira geliri ile ilgili olarak 2019 yılı için öngörülen istisna tutarı olan 5.400 TL'nin aşılması halinde yıllık beyanname verilecektir. Mesken kira gelirleri için belirlenen istisna tutarının altında kalan kira geliri için beyanname verilmeyecektir.

1. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ KAPSAMI VE KİRA GELİRİNE KONU OLAN MAL VE HAKLAR

Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler olup, Kanun'un 70. maddesinde belirtilen kira gelirine konu mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum

ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),
- Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçuları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.),
- Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanması gerekir. Ancak, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine ilişkin hükümler uygulanır.

2. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA GELİRİN ELDE EDİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesi "tahakkuk", "hukuki ve ekonomik tasarruf" ve "tahsil" esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esas, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir

servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır. Gayrimenkul sermaye iradında genel olarak tahsil esas geçerlidir, yani tahsil edilmeyen kira geliri için beyanname verilmez. Geçmiş yıl ve cari yıla ait kira gelirleri tahsil edildiği yılın geliri olarak beyan edilir. Ancak, gelecek yıllara ait bir kira geliri tahsil edilirse, o yılın kira geliri olarak ilgili yılda beyan edilir. Buna eksik tahsil esas denebilir. Oysa serbest meslek kazancında hangi yılın olursa olsun tahsil edildiği yılın kazancı olarak beyan edilir. Ancak, gayrimenkul sermaye iradında da gelecek yıllara ilişkin peşin tahsil edilen kira gelirleri tahsilatın yapıldığı yılın değil, kiranın ait olduğu yılın geliri olarak vergiye tabi tutulur. Gayrimenkul sermaye iradında da giderlerde de eksik tahsilat esas geçerlidir. Örneğin, sigorta giderlerinde gelecek yıllara ait bedeller, önceden peşin olarak ödenmiş olsa dahi, ilgili yılların sigorta bedelleri önceden indirilemez ve gelecek yıllarda indirilir.¹

Kira bedelinin nakden tahsil edilmesi, kiranın Türk parası veya yabancı para ile ödenmesini ifade eder. Alınan vadeli çekler çekin alındığı tarihte nakden tahsil edilmiş sayılır. Ayın olarak tahsil edilen kiralar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde tahsil esas cari olup gelirin, tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yabancı parası üzerinden yapılan kiralamalarda, kira gelirin tahsil tarihi itibarıyla hesaplanması ve yabancı parası üzerinden yapılan ödemelerin bu tarihteki kur üzerinden Türk parasına çevrilerek beyan edilecek kira gelirin hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca;

- İttıla hasıl etmeleri (bilgisine girmiş olması) kaydıyla namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (alacağın devredilmesi) (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası,

tahsil hükmündedir.

¹ Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaat, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Minyatür Ajans. 2016, s. 39.

3. GEÇMİŞ VEYA GELECEK YILLAR İÇİN YAPILAN KİRA TAHSİLATININ BEYAN DÖNEMİ

Kira geliri sahipleri tarafından geçmiş yıllara ait olarak 2019 yılında tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edildiği 2019 yılının hasılatı sayılır ve beyanı gerekiyorsa Mart/2020 ayında beyan edilmesi gerekmektedir. Örneğin, 2017 ve 2018 yıllarına ait toplam 30.000 TL kira tutarının, yaşanan ihtilaf nedeniyle ilgili yıllarda tahsil edilemediği ve tahsilatın topluca 2019 yılında yapılması halinde, 2019 yılının geliri olarak Mart/2020'de beyan edilmesi gerekmektedir. Gelecek yıllara ait olup 2019 yılında peşin tahsil olunan kiralar ise ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Örneğin, 2019 yılında, 2020 yılının kirasının peşin tahsil edilmesi halinde kira bedelleri, tahsilatın yapıldığı 2019 yılının değil, gelirin ilgili olduğu 2020 yılının hasılatı sayılarak süresinde beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

4. YIL İÇİNDE İŞYERİ KİRA ÖDEMELE- Rİ ÜZERİNDEN YAPILAN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakları kiralayarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi (tevkifat) yapmak zorundadırlar. Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a bendine göre %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Ancak, işyeri kiralamasında ödeme yapılmadığı durumunda stopaj kesintisinin de yapılmaması gerekmektedir. Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben bir ödemenin yapılmış olması gerekmektedir.

5. EMSAL KİRA BEDELİ UYGULAMASININ ESASLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde, mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya

kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş ve aynı Kanun'un 73. maddesi hükmüne göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı belirtilmiştir. Emsal kira bedeli uygulaması, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde uygulanan bir vergi güvenlik müessesesidir. Esasen emsal kira bedeli, normal kira tahsilatındaki gayrisafi iradın yerine geçmektedir. Kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde, "emsal kira bedeli" esas uygulanır. Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması veya kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması hallerinde emsal kira bedeli esas uygulanmaktadır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur. Örneğin, kişi 2019 yılında rayiç bedeli (normal alım-satım değeri) 500.000 TL olan bir apartman dairesini arkadaşına bedelsiz olarak kiralaması durumunda, kira geliri elde etmediği halde, emsal kira bedeli hesaplanması ve buna göre bulunacak tutar kadar kira geliri elde etmiş sayılması gerekmektedir. Bu durumda, emsal kira bedeli (500.000 X%5=) 25.000 TL olacak ve bu tutarı beyan edecektir.

» Emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumlar

Vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esas; kira gelirlerinin kısmen ya da tamamen beyan dışı bırakılmasını önlemeyi hedefleyen bir sistemdir. Ancak, GVK'nın 73. maddesine göre aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esas uygulanmaz.

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin usul (anne-baba, büyükanne-büyükbaba), füru (çocuklar, torunlar) veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Anne ve baba, çocuklar ve kardeşlerden her birinin ikametene birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz),
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamarlar.

6. GAYRİSAFİ KİRA HASILATINDAN İNDİRİLECEK GİDERLER

Gayrisafi hasılat, gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakların kiraya verilmesinden dolayı bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin toplam tutarıdır. Kira gelirinin emsal kira bedeline göre tespit edilmesi durumunda, emsal kira bedeli tutarı gayrisafi hasılat olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde; 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kira bedellerinin gayri safi hasılat olduğu, 71. maddesinde ise iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerden sonra kalan müspet farkın safi irat olduğu ifade edilmiştir. Buna göre safi irat, gayrisafi hasılatırdan sağlanması ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır.

Elde edilen kira gelirinin safi tutarı; götürü gider yöntemi (hakları kiraya verenler hariç) veya gerçek gider yöntemi olmak üzere iki farklı şekilde tespit edilebilmektedir. Elde edilen gayrimenkul sermaye iradından dolayı verilecek olan beyannamede, gerçek gider usulünün veya götürü gider usulünün seçilmesi mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Gider yöntemini seçim için mükellefin ayrıca bildirimde bulunması

gerekmemekte olup, yıllık beyannamede tercihini yapması yeterli bulunmaktadır. Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler. Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde yazılı giderlerin hasılatırdan belirlenen şartlar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkündür. Mesken kira gelirinin beyanında, hasılatırdan önce mesken istisnası düşülür sonra gider indirimi (gerçek veya götürü yöntemine göre) yapılarak safi irat bulunur. Götürü gider indirimi uygulamasında, kira gelirlerinden önce mesken istisna tutarı düşülecek ve sonra kalan tutarın %15'i oranındaki götürü gider hesaplanacaktır.

Örnek 1: 2019 yılında kiraya verdiği meskeninden yıllık 18.000 TL kira geliri elde eden kişinin beyana tabi başka geliri bulunmaması durumunda, götürü gider şöyle hesaplanacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	18.000 TL
Mesken İstisnası Tutarı	5.400 TL
Kalan (18.000-5.400=)	12.600 TL
%15 Götürü Gider (12.600X%15)	1.890 TL
Safi irat (12.600-1.890=)	10.710 TL
Vergiye Tabi Matrah	10.710 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi (%15)	1.606,5 TL
Ödenecek Damga Vergisi	89,10 TL

7. GERÇEK GİDER YÖNTEMİNE HASILATTAN İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, gayrisafi hasılatırdan (brüt kira tutarından) Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde yazılı giderler indirilerek safi irat bulunur. Ancak, gerçek gider indiriminde Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan mesken istisnasına isabet eden tutar indirilemez. Bu nedenle, mesken istisnasına isabet eden gider hesaplanır ve toplam giderden düşülür ve indirim konusu yapılacak gider bulunur. Gerçek gider yöntemine göre gayrisafi hasılatırdan indirim konusu yapılacak giderler şöyledir:

- Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddenin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),
- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3. sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.),
- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz),
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli

li (Kira indirimi gayri safi hasıllattan Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88. maddenin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz),

- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesindeki bu hükümlerin uygulanmasında para cezaları ve vergi cezaları hasıllattan gider olarak indirilemez. Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasıllattan indirilebilir.

» **Gerçek gider yönteminde konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'inin indirimi**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan hükme göre; kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'nci maddenin 3'ncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz) gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Kiraya verilen gayrimenkul alımında satıcıya ödenen bedel (KDV dâhil) iktisap bedeli olarak kabul edilmektedir. İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkul için uygulanacaktır. İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Örneğin, 2015 yılında 400.000 TL'ye satın alınan bir mesken için %5'lik gider indirimi tutarı olan (400.000X%5=) 20.000 TL; 5 yıl süresince 2015, 2016, 2017, 2018 ve son olarak da 2019 yılına iliş-

kin olarak beyan edilen hasılat tutarından indirim konusu yapılacaktır.²

8. MESKEN KİRA GELİRLERİNE UYGULANACAK İSTİSNA TUTARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi gereğince Gelir İdaresince yayınlanan 305 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için belirlenmiş olan mesken istisna tutarı 5.400 TL'dir. Buna göre 2019 yılında elde edilen mesken kira gelirlerinin 5.400 TL'si gelir vergisinden istisnadır.³ Yani, bu tutarın altında kalan mesken kira gelirleri için beyanname verilmez. 2019 yılında konutlardan elde edilen kira gelirleri 01-31 Mart 2020 tarihleri arasında beyan edilmez veya eksik beyan edilirse, 2019 yılı için 5.400 TL'lik istisnadan yararlanılamaz. Ancak, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan edilmeyen veya süresinde verilen beyanname yer almayan konut kira gelirlerini, süresinden sonra verilen beyanname ile beyan eden mükellefler söz konusu istisnadan yararlanabilirler.

2019 yılında sadece mesken kira geliri elde edenler, kira gelirinin 2019 yılı için tespit edilen 5.400 TL'lik mesken istisnasını aşması halinde gelir vergisi beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Örneğin, kişinin 2019 yılında aylık 1.000 TL olarak kiraya verdiği konutundan toplam 12.000 TL kira geliri elde etmesi halinde, kira geliri 5.400 TL'lik istisna tutarını aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecek, istisna tutarı da hasılatтан düşülecektir. 2019 yılı için mesken kira gelirlerine uygulanacak istisna tutarı olan 5.400 TL'nin altında kalan mesken kira gelirleri için yıllık beyanname verilmez. Örneğin, kişinin 2019 yılında dairesini mesken olarak aylık 440 TL'den kiraya vermesi durumunda, elde ettiği toplam $(440 \text{ TL} \times 12 =) 5.280$ TL kira geliri 5.400 TL'lik istisna tutarını geçmediğinden beyan edilmeyecektir.

Mesken istisnası sadece konutlardan (meskenlerden) elde edilen kira gelirlerine uygulanır. İşyerlerinden elde edilen kira gelirlerine mesken istisnası uygulanmaz. Konut ve işyeri kira gelirinin birlikte elde edilip beyan edilmesi halinde ise istisna sadece konut kira gelirinе uygulanır. Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve mesken kira gelirlerine uygulanan istisnadan

yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasılatтан indirilemez. Vergiye tabi hasılatта isabet eden indirilebilecek gider kısmı (İndirilebilecek Gider=Toplam Gider X Vergiye Tabi Hasılat/Toplam Hasılat) formülü kullanılarak hesaplanır. Vergiye tabi hasılat ise toplam hasılatтан, mesken kira geliri istisnası düşülerek bulunacaktır.

Öte yandan, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar mesken istisnasından faydalanamazlar. Dolayısıyla, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile beyan eden bir mükellefin mesken kira gelirinin de olması durumunda; mükellefin mesken istisnasından yararlanamayacak olması nedeniyle, mesken kira geliri mesken istisnası tutarının (2019 yılı için 5.400 TL'nin) altında kalsa dahi beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan hükme göre; istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddede yazılı vergi tarifesinin 3. diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (2019 yılı için 148.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Bir kişinin 2019 yılında birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde 5.400 TL'lik istisna, toplam hasılatта bir defa uygulanır. Örneğin, 2019 yılında kişinin üç ayrı meskeninden yıllık 24.000 TL, 12.000 TL ve 8.000 TL olmak üzere toplam 44.000 TL kira geliri elde etmesi durumunda, üç meskenin kira geliri toplamına 5.400 TL'lik mesken istisnası bir defa uygulanacaktır. Bir konuta birden fazla kişinin ortak olması halinde, mesken istisnası şahsa bağlı olduğundan şahıslardan her biri istisnadan ayrı ayrı yararlanır. Bu durumda, her bir ortak için 2019 yılı için 5.400 TL'lik istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Örneğin, 2019 yılında eşlerin %50 hisseye sahip oldukları konuttan 24.000 TL kira geliri elde edilmesi halinde; her iki eşte kendi hisselerine isabet eden 12.000 TL kira gelirini beyan edecek ve ayrı ayrı 5.400 TL'lik mesken istisnasından yararlanacaktır. Mirasın

paylaşılmamış olması halinde, her bir mirasçı kendi hissesine isabet eden kira gelirini beyan edecek ve mesken istisnasından ayrı ayrı yararlanabilecektir. Örneğin, 2019 yılında iki kardeş miras kalan meskenden yıllık 18.000 TL kira elde edilmesi halinde; iki kardeş hisselerine düşen 9.000 TL'yi ayrı ayrı beyan edecek ve 5.400 TL'lik mesken istisnasından ikisi de ayrı ayrı yararlanacaktır.

Sadece konut kira geliri elde edenlerin, istisna tutarının altında kira geliri elde etmesi halinde vergi dairesinde mükellefiyet kaydı açtırılmasına ve beyanname verilmesine gerek yoktur. Aile bireylerinden eş ve çocukların ayrı ayrı konut kira geliri elde etmesi durumunda, aile bireylerinin her birinin kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekir. Örneğin, 2019 yılında evli olan her iki eşinde kendi adına kirada meskenlerinin olması durumunda, her iki eş de beyana tabi kira geliri için ayrı ayrı beyanname verecekler ve 5.400 TL'lik mesken istisnasından her iki eş de ayrı ayrı yararlanabilecektir.

9. TEVKİFATLI/TEVKİFATSIZ İŞYERİ KİRA GELİRİNİN BEYANI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre, binaların işyeri olarak tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlara kiraya verilmesi halinde, yapılan kira ödemeleri üzerinden %20 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Ancak, kiracı örneğin basit usulde vergilemeye tabi bir mükellef ise vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmadığından, kira ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesine göre, vergi kesintisine (tevkifata) tabi işyeri kira gelirleri elde edenler, kira gelirlerinin brüt tutarı 2019 yılı için beyanname verme sınırı olan 40.000 TL'yi aşması halinde beyanname verirler. Örneğin, kişinin 2019 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 55.000 TL işyeri kira geliri elde etmesi halinde, işyeri kira geliri tutarı 40.000 TL'lik beyanname verme sınırını aştığından yıllık beyanname verecek ve yıl içinde tevkif yoluyla ödediği vergiyi hesaplanan gelir vergi-

sinden mahsup edecektir. Örneğin ödevli, 2019 yılında işyeri olarak kiraya verdiği dairesinden 40.000 TL brüt kira geliri elde etmesi halinde, işyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 6.000 TL tevkifat yapılmıştır. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, götürü gider yöntemini seçmiştir. Tevkifata tabi tutulan işyeri kirasının toplamı 2019 yılı beyan sınırı olan 40.000 TL'yi aşmadığından elde edilen gelir beyan edilmeyecektir. Yıl içerisinde tevkif edilmiş olan 6.000 TL nihai vergi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesine göre, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilecektir. Buna göre, tam mükellef gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir. İşyeri kira gelirleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddeye göre vergi tevkifatına tabi olup, 2019 yılı için 40.000 TL'yi aşması durumunda beyana tabi bulunmaktadır. Ancak, basit usule tabi mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi ve kurumlar arasında yer almadığından, bu kişiler yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapamamaktadır. Dolayısıyla, basit usulde vergilendirilen bir mükellefe işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkule ilişkin kira ödemesinde tevkifat yapılmamaktadır. Örneğin, 2019 yılında sahibi bulunduğu işyerini basit usulde vergilendirilen bir mükellefe kiralayan ve yıllık 2.200 TL işyeri kira geliri elde eden kişi, tevkifat ve istisna uygulanmayan işyeri kira gelirini, 2019 yılı için 2.200 TL'yi aşmaması nedeniyle beyan etmeyecektir. Ancak, 2019 yılında basit usule tabi mükelleften elde edilen kira geliri tutarı yıllık 2.200 TL'yi aşması durumunda, tevkifatsız işyeri kira gelirinin tamamı beyan edilecektir.

10. KİRA GELİRİNE İLİŞKİN VERİLECEK YILLIK BEYANNAMEDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir toplamından indirim konusu yapılacak hususlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ve kendi özel kanunlarında belirtilmiştir. Buna göre kira gelirini beyan edenler tarafından indirim konusu yapılabilecek bazı hususlar özetle şunlardır:

- Hayat/şahıs sigorta şirketlerine ödenen primler,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Bağış ve yardımlar,
- Sponsorluk harcamaları,
- Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışlar,
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 7174 sayılı Kapadokya Alanı Hakkında Kanun kapsamında kurulan idareye yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları,
- Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

II. 2019 YILI KİRA GELİRİNİN MART/2020'DE BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEK OLAYLAR

Örnek 2: İstanbul'da ikamet eden emekli öğretmen Bayan (B), 2019 yılında Mersin'de bulunan konutunu aylık 1.500 TL'den kiraya vermiş ve toplam 18.000 TL mesken kira geliri; İstanbul'da bulunan işyerini ise aylık 2.500 TL'den kiraya vermesi sonucunda toplam 30.000 TL brüt kira geliri elde etmiştir. İşyeri için ödenen kira bedelleri üzerinden 2019 yılında 6.000 TL tevkifat yapılmıştır. Beyana tabi başka geliri bulunmayan mükellef götürü gider yöntemini seçmiştir.

Konut kira gelirinin istisnayı aşan tutarı $(18.000 - 5.400 =) 12.600$ TL ile işyeri kira geliri toplamı olan $(12.600 + 30.000 =) 42.600$ TL, 2019 yılı için beyan sınırı olan 40.000 TL'yi aştığı için, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan yıllık beyannameye dahil edilecektir. Konut ve işyeri kira gelirinin birlikte beyan edilmesi halinde, 2019 yılı için geçerli olan 5.400 TL'lik istisna konut kira gelirine uygulanacaktır. Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Konut Kira Geliri $(1.500 \times 12 =)$	18.000 TL
Mesken İstisna Tutarı	5.400 TL
Kalan $(18.000 - 5.400 =)$	12.600 TL
İşyeri Kira Geliri $(2.500 \times 12 =)$	30.000 TL
Gayrisafi İrat Toplamı $(12.600 + 30.000 =)$	42.600 TL
%15 Götürü Gider $(42.600 \times \%15 =)$	6.390 TL
Vergiye Tabi Gelir $(42.600 - 6.390 =)$	36.210 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	8.123 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	6.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	2.123 TL
Ödenecek Damga Vergisi	89,10 TL

Örnek 3: İstanbul'da ikamet etmekte olan Bay (X), 2019 yılında İstanbul'da bulunan dairesini aylık 2.000 TL'den kiraya vermiş ve 24.000 TL kira geliri tahsil etmiştir. Gerçek gider usulünü seçen ödevli 2019 yılında dairesi ile ilgili olarak 7.000 TL gerçek gider (asansör ve sigorta gideri) yapmıştır. Gerçek gider yöntemini seçen ödevli, vergiden istisna edilecek 5.400 TL'ye isabet eden giderleri hasılattan gider olarak indiremeyecek ve sadece vergiye tabi hasılatla isabet eden giderleri indirebilecektir. Vergiye tabi hasılatla isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat - Mesken Kira Geliri İstisnası $(24.000 - 5.400 =) 18.600$ TL olacak ve İndirilebilecek Gider = $(\text{Toplam Gider} \times \text{Vergiye Tabi Hasılat}) / \text{Toplam Hasılat} = (7.000 \times 18.600 / 24.000 =) 5.425$ TL olacaktır. Bu durumda, 7.000 TL gerçek giderin mesken istisnasına isabet eden tutarı olan 1.575 TL indirilemeyecek, indirilebilecek gerçek gider tutarı 5.425 TL olacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı $(2.000 \times 12 =)$	24.000 TL
Vergiden İstisna Tutar	5.400 TL
Kalan $(24.000 - 5.400 =)$	18.600 TL
İndirilecek Gerçek Gider Tutarı	5.425 TL
Vergiye Tabi Gelir $(18.600 - 5.425 =)$	13.175 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi $(13.175 \times \%15 =)$	1.976 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	1.976 TL
Ödenecek Damga Vergisi	89,10 TL

Örnek 4: İstanbul'da serbest muhasebeci mali müşavir olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan ödevli, 2019 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile tevkifatlı işyeri kira geliri elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	150.000 TL
1. İşverenden Alınan Ücret	40.000 TL
2. İşverenden Alınan Ücret	25.000 TL
İşyeri Kira Geliri (Brüt)	35.000 TL
Beyan Edilecek Gelir	185.000 TL

Mükellef, 150.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Birinci işverenden alınan 40.000 TL'lik ücret geliri hariç, ikinci işverenden alınan 25.000 TL ücret geliri ise 2019 yılı için 40.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir. Serbest meslek kazancı ve tevkifatlı işyeri kira geliri tutarının toplamı olan (150.000+35.000=) 185.000 TL, 2019 yılı için 40.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, serbest meslek kazancı ile beraber işyeri kira gelirini de beyan edecektir.

Örnek 5: Ödevli, 2019 yılında 1.000 TL alacak faizi ve işyerini kiraya verdiği basit usule tabi mükelleften 1.000 TL tevkifatsız kira geliri elde etmiştir. Örnekte tevkifat ve istisna uygulanmayan 1.000 TL'lik işyeri kira geliri ile 1.000 TL alacak faizi toplamı olan 2.000 TL, 2019 yılı için beyanname verme sınırı olan 2.200 TL'yi aşmadığından yıllık beyanname verilmeyecektir.

Örnek 6: Almanya'da çalışan Türk vatandaş-

ş ı dar mükellef kişi 2019 yılında Ankara'da bulunan işyerini bir şirkete kiralamış ve tevkifata tabi olarak 120.000 TL kira geliri elde etmiş ve yıl içinde %20 oranında 24.000 TL tevkifat yapılan işyeri kira geliri için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/2. maddesine göre yıllık beyanname vermeyecek ve yıl içinde ödenen vergi nihai vergi olacaktır.

12. 2019 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK GELİR VERGİSİ TARİFESİ

05.12.2019 tarihinde TBMM'de kabul edilerek kanunlaşan ve Cumhurbaşkanınca onaylanarak Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan vergi tarifesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik Kanunun Resmi Gazete'de yayımı tarihi olan 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Vergi tarifesinde yapılan değişiklik, gelir vergisi tarifesine yeni bir gelir dilimi eklenmiş, bu yeni dilim için vergi oranı ise %40 olarak belirlenmiştir.⁵

Yeni vergi tarifesi **1/1/2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere** Kanun'un yayım tarihinde (07.12.2019) yürürlüğe girmekle beraber, 7194 sayılı Kanunun 22. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 91. maddeye göre; **1/1/2019-31/12/2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, bu maddeyi ihdas eden Kanun'la 103. maddede yapılan değişiklik öncesi vergi tarifesi uygulanacaktır.**

Öte yandan, 310 seri no.lu Gelir Vergisi Genel

4 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5

Gelir vergisine tabi gelirler;	
18.000 TL'ye kadar	%15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27
500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35
500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	%40
oranında vergilendirilir.	

Tebliğ⁶ ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2020 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere yeniden belirlenmiş bulunmaktadır. Mükelleflerin yıl içinde işyeri kira gelirinden yapılan kesintilerin hesaplanan vergiden mahsubu sonucunda iade edilecek gelir vergisi çıkması durumunda iade talebi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ve 252 Seri Nolu GVGT'de yer alan hükümler kapsamında, 22.01.2016 tarihinde yayınlanan 99 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre "Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)" kullanılarak yapılacaktır.

SONUÇ

Mesken ve işyeri kira gelirinden dolayı vergi dairesinde mükellefiyet kaydı bulunan veya ilk defa mükellefiyet kaydı açtıracak olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, 2019 yılında elde ettikleri ve beyan edilmesi gereken mesken/işyeri kira gelirleri için 1-31 Mart 2020 tarihlerinde yıllık beyanname vereceklerdir. 2019 Yılına ilişkin olarak Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisi Mart ve Temmuz/2020 aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir. Gelir Vergisi Beyannamesinin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine elden, postayla veya internet ortamında Hazır Beyan Sistemini kullanılarak verilmesi mümkün bulunmaktadır. 2019 Yılına ilişkin beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan tam mükelleflerden;

- 2019 Yılında elde ettiği konut kira geliri, 5.400 TL'lik istisna tutarını aşanlar,
- 2019 Yılında işyeri kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılanlardan, kira gelirlerinin brüt tutarı beyanname verme sınırı olan 40.000 TL'yi aşanlar,
- 2019 Yılında bir takvim yılı içinde mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerden tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı beyanname verme sınırı olan 2.200 TL'yi aşanlar,

yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir. Mesken kira gelirlerine uygulanan mesken

istisnasının işyeri kira gelirlerinde uygulanması mümkün değildir. Mesken ve işyeri kira gelirinin birlikte elde edilip beyan edilmesi halinde ise, istisna sadece mesken kira gelirine uygulanacaktır. Söz konusu tutarların altında kalan kira gelirleri için Mart/2020 ayında yıllık beyanname verilmeyecektir. İlk defa mükellef olanların mükellefiyete giriş işlemleri, verdikleri ilk beyannameler üzerine vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. 16 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre; mesken ve işyerinin birlikte beyan edilmesi halinde, 2019 yılı için beyanname verme sınırı olan 40.000 TL'nin hesaplanmasında, gelir vergisi kesintisine tabi brüt işyeri kira gelirleri ile konut kira gelirlerinin vergiden istisna edilen tutarı aşan kısmı birlikte dikkate alınacaktır. Dar mükellefler ise tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için Yıllık Beyanname vermeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirleri beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Dolayısıyla, dar mükellefler tarafından 2019 yılında tevkifata tabi işyeri kira geliri için yıllık beyanname verilmeyecek, ancak tevkifatsız olarak elde edilen mesken kira geliri tutarı 5.400 TL'lik istisna tutarını aşarsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

6 27.12.2019 tarih ve 2. mükerrer 30991 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

INCOTERMS 2020'NİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Fatih UZUN

Gümrük ve Dış Ticaret Ortağı
Gümrük Müşaviri, Eski Gümrük Müfettişi

ÖZET

Incoterms veya diğer bilinen adıyla teslim şekilleri, Milletlerarası Ticaret Odası ("ICC") tarafından oluşturulmuş, iç ve dış ticaret işlemlerinde alıcı ve satıcı tarafın sevkiyat kapsamındaki yükümlülüklerini belirleyen, ticaretin adeta ortak alfabesi olarak görülen kurallar bütünüdür. Ticari işlemlerin gelişen ve değişen yapısına uygun olarak ICC tarafından belirli aralıklarla güncellenen bu kurallar, en son 2019 yılı sonunda güncellenmiş ve yapılan değişiklikler Incoterms 2020 versiyonu adı altında kullanıcılara sunulmuştur. Incoterms 2020 versiyonunda yer alan içerikler, 2010 versiyonuna göre önemli farklar içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Incoterms 2010, Incoterms 2020, Teslim Şekilleri.

GİRİŞ

İthalat veya ihracat işlemlerini gerçekleştiren işletmeler, farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren, farklı dilleri konuşan ve farklı ülkelerin hukuk kurallarına tabi olan iktisadi aktörlerdir. Dış ticaret işlemlerine taraf olan alıcı ve satıcılar tüm bu farklı unsurlara karşın birbirleri ile iletişime geçip mal alım-satımı yapmaktadırlar. Ticari hayatta ticarete konu olan malın nerede, ne şekilde ve ne zaman teslim edileceği gibi konular taraflar açısından oldukça önemlidir. Şüphesiz bu kadar farklı unsurlar temelinde işletmelerin dünya genelinde, dış ticaret işlemlerini malın teslimine ilişkin şartlar ve hükümler bakımından birbirleri ile herhangi bir ihtilafa düşmeden, aynı kavramlar üzerinden aynı anlamlar çıkarmak suretiyle yürütmeleri ticari faaliyetlerin sağlıklı yürütülmesi ve ticaret hacminin artırılmasının temini bakımından adeta bir zorunluluktur.¹

Dış ticaret işlemlerine ilişkin uygulamalarda belirli bir standardizasyonu yakalamak ve tarafların ortak kavramlara aynı anlamları yüklemelerini sağlamak için "Incoterms" olarak adlandırılan standart teslim şekilleri kullanılır.

maktadır. Dış ticarete teslim şekilleri kavramı, herhangi bir dış ticaret operasyonuna konu olacak malın, hangi şartlarda, nerede, ne şekilde, hangi vergi ve yasal yükümlülükler ödendikten sonra/ödenmeden önce alıcıya teslim edileceğinin belirlenmesini sağlar. Bu bakımdan dış ticaret işlemlerinde belirlenen teslim şekli, ithal veya ihraç edilecek mal ile ilgili alıcı veya satıcıya, seçilen teslim şekline göre ticarete farklı sorumluluklar ve yükümlülükler getirmektedir.

Merkezi Paris'te bulunan Milletlerarası Ticaret Odası ("ICC") tarafından 1936 yılında oluşturulan Incoterms, ilk kez 1953 yılında değiştirilmiş ve benzer gerekçelerle sırasıyla 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 ve 2010 ve yıllarında farklı versiyonlar adı altında değişikliklere uğramıştır. Teslim şekilleri ile ilgili en son değişiklik 2019 yılının son çeyreğinde yapılmış olup, bu çerçevede Incoterms 2020 hükümleri oluşturulmuştur. Bu yazımızda ise Incoterms 2020 kurallarının getirdiği yenilik ve değişiklikler üzerinde durulacaktır.

1. INCOTERMS 2020 İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

ICC, 10.09.2019 tarihinde teslim şekillerinin yeni (2020) versiyonunu tanıtarak bu kuralların

¹ UZUN Fatih, "Uluslararası Ticaretteki Teslim Şekilleri Alıcı ve Satıcılara Ne Tür Sorumluluklar Yüklemektedir?" Vergi Dün-yası, Sayı: 373, Eylül 2012

01.01.2020 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanacağını duyurmuştur. Teslim şekillerinin 2020 versiyonu ile ICC tarafından 2010 kurallarında yapılan değişiklikleri aşağıdaki başlıklar altında değerlendirmek yerinde olacaktır.

a. Yükleme Kaydı İçeren Konşimentolar ve FCA Kuralı

Belirlenen yerde taşımacıya teslim (Free Carrier-FCA) olarak tanımlanabilecek FCA teslim şeklinde alıcı ve satıcı malların belli bir yerde teslim edilmesi noktasında anlaşmışlardır. Satıcı malların ihracat gümrük işlemlerini tamamlayarak daha önce belirlenen tarihte ve yerde ilk taşıyıcının gözetimine devrettiği anda teslim işlemlerini tamamlamış olur ve sorumluluğunu yerine getirmiş kabul edilir. Bu andan itibaren malla ilgili tüm masraf ve riskler alıcıya geçer. Navlun ücreti de diğer tüm giderler gibi alıcı tarafından ödenmektedir.

Malların FCA teslim şekline göre deniz yolu ile taşınması durumunda bazen alıcı-satıcılar bazen ise bankalar yükleme kaydı içeren bir konşimento talep edebilmektedirler. Bununla birlikte FCA teslim şeklinin uygulandığı seviyelerde teslim, fiilen malın gemiye yüklenmesinden önce gerçekleşmektedir. Bu sebeple satıcının taşıyıcıdan yükleme kaydı içeren bir konşimento temin edip edemeyeceği kesinlik arz etmemektedir. Zira taşıyıcının bu anlamdaki kaydı içeren bir konşimento düzenleyebilmesi ancak malların gemiye fiilen yüklenmesi sonucunda mümkün olabilecektir.

Teslim şekillerinin 2020 versiyonu, bu ihtiyaç ve belirsizliğin giderilmesini temin etmek amacıyla bir opsiyon sunmaktadır. Getirilen bu opsiyon uyarınca alıcı ve satıcı, alıcının taşıyıcısına, malların yüklenmesinden sonra yükleme kaydı içeren bir konşimento hazırlaması konusunda anlaşabilecekler ve satıcı da bunun üzerine o konşimentoyu alıcıya vermekle yükümlü olacaktır. Yükleme kaydı içeren konşimento ve FCA teslim şekli arasındaki bu duruma ilişkin kısmi uyumsuzluk bulunmasına rağmen Milletlerarası Ticaret Odası bu hususun piyasanın fiili gereksinimi olduğunu değerlendirmiştir.

b. Masraflar ve Listelendikleri Bölümler

Teslim şekillerinin her birinde bilindiği üzere teslim şeklinin türüne göre değişen, alıcı veya satıcı tarafca üstlenilmesi gereken masraflar bulunmaktadır. Incoterms 2010 versiyonunda bu masraflar, her bir Incoterms kuralının farklı bölümünde sınıflandırılmaktaydı. Örneğin FOB 2010 terimi ile ilgili teslim belgesinin temin edilmesine ilişkin giderler “Masrafların Paylaşımı” başlıklı A6-B6 maddesi yerine “Teslim Belgesi” başlıklı A8 maddesinde yer almaktaydı.

Incoterms 2020 versiyonunda ise masraflar A6-B6 bölümleri yerine A9-B9 bölümlerine kaydırılmıştır. Bundan böyle A9-B9 bölümleri ise yer aldıkları her bir teslim şekli türüne ilişkin tüm giderlerin belirtileceği yer olarak dizayn edilmiştir. Bu durum elbette ki yeni oluşturulan masrafların paylaşımına ilişkin bölümün önceki versiyonda olandan daha hacimli olmasına yol açacaktır. Ancak ICC böyle bir uygulamanın, şüphesiz alıcı ve satıcılara her bir teslim şekli ile ilgili katlanmak zorunda kalacağı masrafların tek ve tam bir liste halinde görme imkânını tanıyacağını ve ticari müzakerelerini buna göre yürütme fırsatı vereceğini değerlendirmektedir.

c. CIF ve CIP Terimlerindeki Farklı Sigorta Kapsamları

“Maliyet+Sigorta+Navlun” anlamına gelen CIF ve “Maliyet+Sigorta” anlamına gelen CIP teslim şekillerinin her ikisinde de genel kural, malların sigorta edilmesine ilişkin giderlerin satıcı tarafından üstlenilmesidir. Dış ticaret işlemlerinde alınan veya satılan malın sigorta edilmesinin amacı; kara, deniz, hava ve demir yoluyla bir yerden diğer bir yere taşınmakta olan her türlü yükün, taşınmaları sırasında karşılaşılabilecekleri tehlikelerden kaynaklanan hasarlara karşı teminat sağlanmasıdır.

Teslim şekillerinin 2010 versiyonu, gerek CIF gerek ise CIP terimleri satıcıya asgari olarak Enstitü Yük Kurallarının C klozunda veya benzeri klozlarda yer alan kapsamda bir yük sigortası sağlama borcunu yüklemekteydi. Enstitü Yük Kurallarının C klozu, dar teminat olarak da isimlendirilmekte olup, sadece belirli sayıda

sıralanan riskleri teminat altına almaktadır ve teminat altına alınmayan bazı istisnaları içermektedir.

Enstitü Yük Kurallarının A klozu ise, geniş teminat olarak isimlendirilmekle birlikte taşıyan emtiayı yolculuk esnasında dıştan gelen, ani ve beklenmedik, tesadüfi bir olayın gerçekleşmesi neticesinde oluşacak hasarlara karşı güvence altına alan bir yapıya sahiptir. Enstitü Kargo Kurallarının A klozu yine kalem kalem belirlenmiş bazı istisnalar içermekle birlikte neredeyse bütün riskleri teminat altına almaktadır.

Incoterms 2020'nin oluşturulma sürecinde CIP ve CIF teslim şekillerinde söz konusu kargo kurallarının C klozu yerine A klozunun uygulanmasının daha uygun olacağı hususu ifade edilmiş ve satıcının alıcı lehine edindiği teminatın kapsamının genişletilmesi yönünde görüş birliğine varılmıştır ki bu durum, sigorta primlerine ilişkin masrafların artması anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede yapılan fikir alışverişlerinden sonra CIF ve CIP teslim şekline göre yapılan taşımalarda her bir terimin sigorta teminatı kapsamının farklılaştırılmasına karar verilmiştir. Yoğunlukla deniz yolu ile yapılan taşımalarda tercih edilen CIF teriminde kural olarak Enstitü Kargo Kurallarının C klozunun uygulanmasına devam edilmesi kararı alınırken, CIP teslim şeklinin kullanıldığı taşımalarda Enstitü Kargo Kurallarının A klozunun uygulanması esası benimsenmiştir.

d. FCA, DAP, DPU ve DDP Teslim Türlerinde Taşımanın Satıcının veya Alıcının Kendi Taşıma Aracıyla Organize Edilmesi

Incoterms 2010 kurallarının genel niteliğinde malların satıcıdan alıcıya taşınacağı durumlarda kullanılan teslim şeklinin türüne göre değişmekle birlikte malların satıcı veya alıcı tarafından bu amaçla organize edilen üçüncü kişi bir taşıyıcı tarafından taşınması esası benimsenmiştir. Dolayısıyla bu anlamda Incoterms 2010 versiyonu, alım ve satım konu olacak eşyanın satıcıya ait araçlarda taşınabilmesi durumunu öngörmemekle birlikte bunu da sınırlandıran herhangi bir kloz barındırmamaktadır.

Incoterms 2020 kurallarının oluşturulmasına ilişkin çalışmalar kapsamında taşımanın üçüncü bir kişi dahil olmadan da yapılabileceği durumların olduğu öngörülmüştür. Örneğin "D" grubu adı altında sınıflandırılan teslim şekillerinde satıcının taşımayı üçüncü kişiden hizmet almaksızın kendi taşıma aracı ile sağlamanın önüne geçen bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu sebeple Incoterms 2020 versiyonu 2010 kurallarından farklı olarak bu ihtimalleri de göz önüne almış ve yalnızca taşıma sözleşmesi yapılmasına değil genel olarak taşımanın taraflarca organize edilmesine de açıkça izin veren içerikte oluşturulmuştur.

e. DAT Teriminin Yerini DPU'ya Bırakması

Incoterms 2020'nin getirdiği belki de en kapsamlı değişiklik, DAT (Terminalde Teslim) yerine DPU (Belirtilen Noktada Eşya Boşaltılmış Teslim) teslim şeklinin oluşturulmasıdır. Teslim şekillerinin 2010 versiyonuna ilişkin kurallarda DAT terimi, satıcının malları gelen taşıma aracından terminale boşalttıktan sonra teslimini öngörmekteydi. Buna karşın DAP (Belirtilen Noktada Teslim) ise klozu ise malların, gelen taşıma aracında boşaltmaya hazır şekilde alıcının tasarrufuna bırakılmasını yeterli görmekteydi.

ICC, Incoterms 2020 versiyonunda DAT teslim şekli kapsamında iki değişiklik gerçekleştirmiştir. Bunlardan birincisi, teslimin boşaltılmadan gerçekleştirildiği DAP teriminin artık DAT teriminden önce listelenmiş olmasıdır. İkinci değişiklik ise, DAT teriminin DPU olarak değiştirilmesidir. Yapılan bu değişiklik ile varış yeri artık sadece terminal olarak belirlenmek zorunda olmayacak ve herhangi bir yer olarak tespit edilebilecektir.

f. Eşya Güvenliğine İlişkin Gerekliliklerin Taşıma Yükümlülükleri ve Masraflarına İlişkin Açıklamalarda Belirtilmesi

Eşya güvenliğine ilişkin gereklilikler bu yüzyılın başından itibaren dünya ticaretinin gündeminde giderek daha fazla yer teşkil etmeye başlamıştır. Bu kapsamda Incoterms'ün 2010 versiyonunda eşya güvenliğine ilişkin hüküm-

ler, her bir terimin A2/B2 ve A10/B10 maddelerinde yer almakla birlikte görece daha az dikkat çekici hükümler içermekteydi ya da en azından bu maddeler eşya güvenliğine ilişkin hususlar nispeten daha az gündem/önem teşkil edecek şekilde tasarlanmıştır.

Gerek günümüzde uluslararası ticarete eşya güvenliği hakkındaki kaygıların artış göstermesi ve taşımacılık uygulamalarının buna göre yeniden şekillenmesi gerek ise eşya güvenliğine ilişkin endişelerin çoğunlukla taşıma süreci ile ilişkili olması sebebiyle Incoterms 2020, her bir teslim teriminin A4 ve A7 maddelerinde eşya güvenliğine ilişkin alıcı ve satıcının hangi sorumlulukları üstleneceğine dair açıklayıcı notlar eklemiştir. Bu sorumluluklar nedeniyle ortaya çıkan giderler de A9 ve B9 maddelerinde belirginleştirilmiştir.

g. Kullanıcılar İçin Getirilen Açıklama Notları

Incoterms 2020'nin her ne kadar esasa ilişkin olmasa da içeriğe yönelik getirdiği son yenilik ise 2010 versiyonunda her bir teslim şekli teriminin başında yer alan Rehber Açıklamalar'ın bu kez kitapçıkta "Kullanıcılar İçin Açıklama Notları" başlığı altında belirtilmesidir. Belirtilen bu açıklama notları, ithalat ve ihracatçılara her bir terimi ne zaman kullanması gerektiği, ilgili teslim şeklinin sevkiyat kapsamındaki masraflarının taraflarca nasıl paylaşılması gerektiği, her bir terimin alıcı ve satıcı tarafında oluşturabileceği riskler gibi genel ilkeler üzerinde dururken, kullanıcıları bir anlamda gerçekleştirmeyi planladıkları ticari işleme uygun opsiyona yöneltme ve rehberlik etme amacını da taşımaktadır.

SONUÇ

ICC tarafından hazırlanıp dış ticaret işlemleri gerçekleştirilen ekonomik aktörlerin kullanımına sunulan Incoterms (Teslim Şekilleri), dış ticaret dilinin ortak alfabelerinden biridir. Bu arada bu makalemizde Incoterms şekillerinin çoğunlukla dış ticaret işlemleri bakımından kullanılması durumuna değinilmiş olsa da, bu terimlerin iç ticarete ilişkin işlemlerde de kullanılabilirliğini ifade etmek önemlidir. İthalat

ve ihracat yapan firmalar tarafından alım-satım konu edilen mallar ile ilgili, sevkiyatın her aşamasındaki yükümlülüklerin hangi tarafa ait olduğu noktasında hemfikir olmaları, yapılması planlanan ticari işlemin gerçekleştirilmesinin sağlanmasını temin etmenin yanında herhangi bir uyuşmazlık durumunda tarafların hak ve yükümlülüklerinin ne olduğunu bilmeleri bakımından da oldukça önemlidir. İşte bu noktada belirtilen bu amaçlara hizmet etmesi için oluşturulan teslim şekilleri, dünya dış ticaret hacminin arttırılmasına teorik açıdan katkı sağlayan düzenlemeleri ifade eder. Dünyanın neresinde olursa olsun yapılan herhangi bir ticaret işleminde Incoterms kurallarına atıf yapan işletmeler, neye atıf yaptığını ve atıf yaptığı terimin neyi ifade ettiği hususunda aynı fikre sahip olurlar.

Incoterms kurallarının genel niteliği yukarıda belirtildiği gibi olmakla birlikte alıcı ve satıcı tarafların gerçekleşen bir dış ticaret işleminde kesinlikle ICC tarafından içeriği belirlenen bu terimleri kullanma zorunluluğunun bulunmadığını da vurgulamak gerekir. Bu sebeple herhangi bir ticari işlemde asıl olan hususun, tarafların serbest iradesi doğrultusunda oluşturdukları ve sözleşmeye bağladıkları kurallarının/şartların uygulanması olduğu tekrar hatırlatılmalıdır. Dolayısıyla Incoterms terimlerinin bu anlamda belirtilen kurallarda bir değişikliği yasaklaması veya kabul etmemesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bu çerçevede, yukarıda belirtilen içeriklerde revize edilen Incoterms 2020 kuralları, 01 Ocak 2020 itibarıyla uygulanmaya başlanacaktır.

ANONİM ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN GÜMRÜK ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNDE SORUMLULUĞU

Gonca İNAN
Ticaret Uzmanı

ÖZET

Bu çalışmada; anonim şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarının takip ve tahsilinde anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumlulukları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, Kanuni Temsilci, Gümrük Alacakları.

GİRİŞ

Toplumsal ihtiyaçların giderilebilmesi amacıyla yürütülen kamusal hizmetlerin kaynağını oluşturan kamu gelirlerinin önemli bir kısmını vergi ve idari para cezası gelirleri meydana getirmektedir. Bu kapsamda, Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük yükümlülüğünün doğması sonucunda gümrük alacakları olarak; gümrük vergileri, idari para cezaları, gecikme faizi ve gecikme zammı takip ve tahsil edilmektedir. Kamu harcamalarının finansmanını oluşturmaları nedeniyle söz konusu alacaklarının süresinde tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenle, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesi ile süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Anılan Kanun'da, amme alacağının tahsil güvenliğinin sağlanması amacıyla birtakım koruma yöntemleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre, anonim şirket tüzel kişiliği ve bunların kanuni temsilcileri amme alacağının ödenmesi bakımından amme borçlusunu olarak kabul edilmekte ve anonim şirket tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için kanuni temsilciler nezdinde takibat yoluna gidilebilmektedir.

Bu çalışmada, anonim şirket kanuni temsilcilerinin şirketin ödenmeyen gümrük alacaklarından dolayı sorumlulukları ele alınmıştır.

1. GÜMRÜK ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, amme borçlusunu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Anılan Kanun'un amme borçlusunu saydığı kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta düzenlenmiştir.

Kanuni temsilciler; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, kanuni temsilcilerin amme alacakları karşısındaki sorumlulukları 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde yer almaktadır. Ayrıca, Gümrük Kanunu'nun 201'inci maddesi ile süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında 6183 sayılı Kanun'un uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği

olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmesi gerekmektedir.

Burada dikkate edilmesi gereken en önemli husus ise kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip işlemleri sonucunda alacağın tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerektiğidir.

Tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimleri, Tahsilat Genel Tebliği'nin (Seri: A, Sıra No:1) ilgili bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, tahsil edilemeyen amme alacağı terimi: amme borçlusunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacakları anlamı taşımaktadır. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları şeklinde ifade edilmektedir.

Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesi 19.03.2015 tarih ve E.2014/144, K. 2015/29 sayılı kararı ile 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine eklenen "Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu

şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur." şeklindeki hükmü iptal etmiştir. Dolayısıyla, söz konusu hükmün iptal edildiği tarih itibarıyla, kanuni temsilciler sadece görev yaptıkları süre boyunca amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulabilecek, amme alacağının doğduğu zamanda kanuni temsilci olmalarına rağmen ödenmesi gereken zamanda temsilci olmadıkları durumunda kamu alacağının ödenmesinden sorumlu olmayacaklardır.

Bu itibarla, kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların oluştuğunun tespit edilmesi durumunda takip işlemlerine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre düzenlenecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır. Ayrıca, gümrük alacağının ödenmesinden sorumlu birden fazla kanuni temsilcisinin tespit edildiği durumlarda, alacağın tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçilmesi gerekmektedir.

2. GÜMRÜK ALACAKLARININ TAKİP VE TAHSİLİNDE ANONİM ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

2.1 Anonim Şirkette Temsil Yetkisi

2.1.1 Genel Olarak

Anonim şirketin temsil yetkisini düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 370'inci maddesi hükmünde, aksi kararlaştırılmadıkça temsil yetkisini çift imza kullanılmak suretiyle yönetim kuruluna, yönetim kurulunun da temsil yetkisini; yönetim kurulu üyelerinden en az bir veya daha fazla Murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredilebileceği belirtilmektedir. Yönetim kurulunun, temsil yetkisini müdür olarak üçüncü kişilere devredebilmesi için en az bir yönetim kurulu üyesinin de temsil yetkisinin bulunması şart olarak koşulmuştur.

Ayrıca, 6102 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesi ile anonim şirketin yönetim kurulunun; esas sözleşme ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla

kişiden oluşması gerektiği hükme bağlandı-ğından, anonim şirketin yönetim kurulunun tek kişiden oluşması halinde, şirketin temsilinde her hal ve takdirde bu kişinin bulunması gerekmektedir.

Buna göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi; 6102 sayılı Kanun'a göre şirket esas sözleşmesi ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş yönetim kurulu üyeleri veya yönetim kurulu üyelerinden en az birinin bulunması koşuluyla yönetim kurulu tarafından müdür olarak atanmış üçüncü kişiler olacaktır.

2.1.2 Kapsam ve Sınırlar

6102 sayılı Kanun'un 371'inci maddesinde, anonim şirketi temsile yetkili olanların, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukukî işlemleri, şirket adına yapabileceği ve bunun için şirket unvanını kullanabileceği ile temsil yetkisinin sınırlandırılmasının iyi niyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmediği ancak temsil yetkisinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine özgülendiğine veya birlikte kullanılmasına ilişkin tescil ve ilan edilen sınırlamaların geçerli olduğu düzenlenmiştir.

Bu hüküm ile temsil yetkisinin kapsamına işaret edilerek, temsile yetkili olanların şirketin amacına ve işletme konusuna dahil olan tüm işleri ve tüm hukuki işlemleri şirket adına yapmaları gerektiği ve bu yetkinin kapsam olarak sınırlandırılmayacağı ifade edilmektedir.

2.1.3 Tescil ve İlan

6102 sayılı Kanun'un 373'üncü maddesinin birinci fıkrasında, yönetim kurulunun temsil yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararın noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline vereceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, yönetim kurulu şirketi temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir bir karar almak ve bu kararın noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilân edilmek üzere ticaret siciline vermek zorundadır.

2.2 Anonim Şirketin Kanuni Temsilcilerin Gümrük Alacaklarının Takip ve Tahsilinde Sorumluluğu

Anonim şirket kanuni temsilcileri şirketin borçlarından dolayı 6183 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi uyarınca amme borçlusu olup söz konusu Kanun hükümlerine göre takip edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde yer alan *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir."* şeklindeki hükme göre de, anonim şirket kanuni temsilcileri şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarından şahsi mal varlıklarıyla sorumlu bulunmaktadır.

Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E.2014/144, K. 2015/29 sayılı kararı ile 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine eklenen beşinci fıkra hükmünün iptal edildiği göz önünde bulundurulduğunda anonim şirket kanuni temsilcilerinin, yalnızca görev yaptıkları dönemlere ilişkin gümrük alacaklarından sorumlu tutulabileceği değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin tespitinde 6102 sayılı Kanun'un yönetim kuruluna verdiği yetki çerçevesinde temsil yetkisinin devredilip devredilmediği hususunun varlığı ticaret sicili kayıtlarına ve ilanın yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne bakılarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile müdür olarak üçüncü kişilere bırakıldığının anlaşılması halinde gümrük alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerekmektedir.

Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bu-

lunmaması halinde ise, 6102 sayılı Kanun'un 365'inci maddesinin "Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır." şeklindeki birinci fıkraya hükmü uyarınca, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi uyarınca işlem yürütülmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, 6183 sayılı Kanun'un 54 ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda anonim şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarının, anonim şirketin yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerinin mal varlığından tahsil edilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Gümrük vergileri, idari para cezaları ile gümrük vergilerine bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı; Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil daireleri tarafından takip ve tahsil edilen gümrük alacaklarını oluşturmaktadır. Gümrük alacaklarının da dahil olduğu amme alacaklarının takip ve tahsil usulüne ilişkin hükümler 6183 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun çerçevesinde, tüzel kişiliği haiz kuruluş olarak anonim şirket kanuni temsilcileri amme borçlusu olarak kabul edilmektedir.

Bu doğrultuda, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi çerçevesinde, anonim şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarının ödenmesinden anonim şirket kanuni temsilcileri şahsi mal varlıklarıyla sorumludurlar. Ancak, anonim şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna başvurulmadan önce alacaklı tahsil dairelerince gümrük alacağının şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Ayrıca, Anayasa Mahkemesi tarafından 5766 sayılı Kanun'la 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine eklenen "Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsil-

ci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur." şeklindeki hükmün iptal edilmesi nedeniyle anonim şirketin kanuni temsilcilerinin, sadece temsilci oldukları dönemde gümrük alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulabileceği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, anonim şirketlerin yönetim ve temsiline ilişkin hükümlere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmiştir. Buna göre, anonim şirketin kanuni temsilcisi; anılan Kanun'a göre şirket esas sözleşmesi ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş yönetim kurulu üyeleri veya yönetim kurulu üyelerinden en az birinin bulunması koşuluyla yönetim kurulu tarafından müdür olarak atanmış üçüncü kişiler oluşturmaktadır.

Bu itibarla, anonim şirketin yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerinin mal varlığından, 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddelerine göre yapılan takip sonucunda anonim şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan gümrük alacaklarının tahsili yoluna gidilecektir.

Özetle, alacaklı idareler tarafından anonim şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsil güvenliğinin sağlanması amacıyla koruyucu tedbir olarak şirket kanuni temsilcileri nezdinde takibata geçebileceği görülmekle birlikte, kanuni temsilcilerin kendilerine tebliğ edilen gümrük alacaklarına ilişkin yasal hak ve sorumlulukları hakkında bilgi sahibi olmalarının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

ÖYUNCU TRANSFER SÜRECİNDE İMZALANAN SÖZLEŞMELER VE GERÇEKLEŞTİRİLEN İŞLEMLER

Anıl DİNÇER

Avukat, Spor Hukuku Departmanı

ÖZET

Bilindiği üzere, Türkiye’de bulunan futbol liglerinde 4 Ocak - 31 Ocak tarihleri arasında “ara transfer sezonu” mevcuttur. Transfer sezonlarında en önemli husus, transfer sürecinin nasıl yönetileceğinin ve transfere ilişkin kontrat ve belgelerin nasıl hazırlanacağı ve içeriğinde neler yer alacağına iyi bilinmesidir. Bu makale ile oyuncu transferlerinin nasıl gerçekleştirildiğini, imzalanan sözleşmeleri ve bunların şartlarını ve hükümlerini inceleyeceğiz.

Anahtar Kelimeler: Spor Hukuku, Transfer Sezonu, Oyuncu Transferleri, Oyuncu Kontratları, Transfer İşlemleri.

GİRİŞ

Oyuncu transferleri her zaman futbol endüstrisinin en önemli parçalarından biri olmuştur. Transfer süreci temel olarak iki parçaya ayrılmaktadır: Oyuncuyu satın alan ve oyuncuyu satan kulüp arasındaki ilişki ve oyuncuyu satın alan kulüp ile oyuncu arasındaki ilişki. Her ne kadar oyuncu transferleri basit gibi gözükse de gerçekte oldukça komplike ve zorlu bir süreçtir. Kulüpler tarafından gerçekleştirilen bir transfer dahi transfer görüşmeleri, sözleşme imzalanması ve sonrasında işlemler nedeniyle tamamlanması uzun bir süre almaktadır. Bunun yanında talep edilen milyon liralık transfer ücretleri, oyuncunun değişen talepleri ve süreçte birçok menajerin devreye girmesi de bu süreci zorlaştıran diğer hususlardır.

I. TRANSFER ÜCRETİ VE TRANSFER SÖZLEŞMESİ

Transfer ücreti; oyuncunun yaşı, mevcut sözleşme süresi ve şartları, oyuncunun uluslararası statüsü, milli olduğu maç sayısı gibi birçok şarta bağlıdır. Örneğin istisnai durumlar haricinde, 30 yaş üstü oyuncuların yüksek transfer ücreti karşılığı transfer edilmesi beklenemez. Oyuncunun artan yaşı nedeniyle, bu oyuncuyu transfer eden kulübün ileride oyuncuyu tekrardan satma imkânı bulunmamaktadır.

Her iki kulübün oyuncu transfer ücreti üzerinde anlaşması çoğu zaman birkaç ayı bulabilir. Transfer ücreti; verilecek olan sabit ücretle sınırlı kalmayıp, oyuncuyu satın alan kulübün veya oyuncunun performansına göre birçok şarta bağlanabilir. Örneğin, satın alan kulübün sezon sonu bir üst lige yükselmesi veya kupa kazanması durumlarının birinin gerçekleşmesi halinde, satın alan kulübün oyuncunun önceki kulübüne ek ödemede bulunması gibi şartlar sözleşmeye konulabilir. Bunun yanında, oyuncuyu transfer eden kulübün oyuncunun bir sonraki satışında, oyuncunun önceki kulübüne ek bir ödemede bulunup bulunmayacağı da önceden belirlenmelidir.

Transfer ücretinin belirlenmesinde tarafların gücü de önemli rol oynamaktadır. Örneğin, bir oyuncu sözleşmesinin bitimine altı aylık bir süre kalmış ve kulübünden ayrılmak istiyorsa, bu durum oyuncuyu satın almak isteyen kulübün elini güçlendirecektir. Bir diğer örnekte ise, kulübüyle beş senelik yeni kontrat imzalayan ve kulübünde mutlu olan bir oyuncunun transfer edilmesi hem zor olacak hem de yüksek bir transfer ücreti gerektirecektir.

Şarta bağlı transfer ücretine örnek olarak; Liverpool Kulübü tarafından RB Leipzig Kulübünden 2018 yaz transfer sezonunda transfer edilen oyuncu Naby Keita’ya ilişkin anlaşma transferin bir sene öncesinde yapılmıştır. Anlaşmaya göre transfer ücreti, RB Leipzig Kulübünün o sene içerisinde ligi hangi sıralamada

bitireceğine göre değişiklik göstermiştir.

Karşılıklı anlaşma sonrası imzalanacak olan transfer sözleşmesi; transfer ücreti, bir sonraki satıştan pay, kulübün veya oyuncunun performansına göre önceki kulübe ek ödeme gibi birçok detayı bir arada içermektedir. Buna verilebilecek en iyi örnek, Barcelona ile Liverpool Kulüpleri arasında oyuncu Philippe Coutinho'nun transferine ilişkin imzalanan transfer sözleşmesidir. Sözleşmeye göre, Barcelona Kulübü tarafından Liverpool Kulübü'ne 82 milyon Avroluk transfer ücreti ödemesi yapılmıştır. Ancak bu ücrete ek olarak 36 milyon Avroluk şarta bağlı transfer ücreti belirlenmiştir.

Anlaşmaya varılan transfer ücreti medyaya açıklanandan farklı olabilir. Örneğin, bir oyuncunun transferine ilişkin gazete okuduğunuzda ve gazetede 40 milyon Avro transfer ücreti yazdığı anda, bu bedelin transfer eden kulüp tarafından oyuncunun önceki kulübüne tek seferde ödeneceği anlaşılabilir. Ancak, gerçekteki durum farklı olabilir ve transfer sözleşmesinde 40 milyon Avroluk tutar aşağıdaki şekilde ödenecek olabilir.

- İmza tarihinde 20 milyon Avro tutarında peşinat ödemesi yapılması
- Oyuncunun transfer edilmesini takiben ilk ve ikinci senelerde 5'er milyon Avro ödeme yapılması
- Oyuncunun yeni kulübünde 50 maça çıkması durumunda ek 5 milyon Avroluk ödeme yapılması
- Eğer oyuncu yeni kulübünde Şampiyonlar Ligi veya Lig Kupası'ndan herhangi birini kazanması durumunda ek 5 milyon Avroluk ödeme yapılması

Şirketlerin yüksek meblağlar ödeyerek çalışanları transfer ettiği ve bu yüksek meblağları şartlandırıp detaylandırdığı az sayıda sektör vardır.

Tüm söz konusu maddi yükümlülüklerin yanında transfer sözleşmelerinde; çıkış maddesi, geri alma maddesi ve transfer teklifi bildirim gibi özgün hükümler mevcuttur.

Çıkış maddesinde, oyuncuya belirli kulüpler tarafından veya belirlenen miktarın üstünde bir teklif geldiği an otomatik olarak serbest kalacağını içeren ifadeler konulmaktadır. Örneğin Liverpool Kulübü, oyuncu Joe Allen'in Swansae Kulübü'nden transfer edilmesinde, oyuncunun transfer sözleşmesinde yer alan "Premier Lig'in en başarılı 5 kulübünden teklif gelmesi halinde serbest kalacaktır." maddesinden yararlanmıştı. Bu tür maddenin dışında, belirlenen bir limitin oyuncunun eski kulübü tarafından ödenmesi durumunda, oyuncunun otomatik olarak eski kulübüne geri dönebileceğini içeren geri alma maddeleri de transfer sözleşmelerinde yer almaktadır. Transfer bildirim maddesinde ise ilginç bir yol izlenilmektedir. Bu maddeye göre, belirli bir üst limit belirlenmektedir ve bu üst limitin altında yapılan tekliflerde oyuncunun eski kulübü bilgilendirilmek zorundadır. Bu tekliflerde oyuncunun eski kulübünün üçüncü kulüp tarafından teklif edilen bedel karşılığı oyuncusunu geri alma öncelik hakkı vardır.

2. OYUNCU SÖZLEŞMESİ

Oyuncu transferi sürecinde kulüpler arasında transfer ücreti konusunda mutabık kalınması sonrası, oyuncu ile transfer olacağı kulüp arasında ayrı bir anlaşmanın yapılması gerekmektedir. Tarafların oyuncu sözleşmesini imzalaması ile birlikte, her iki tarafın da birbirine karşı yükümlülükleri ortaya çıkacak ve bunlar oyuncu sözleşmesi sona erene kadar devam edecektir. Oyuncu sözleşmesi her iki tarafı da güvence altına almaktadır. Sözleşme oyuncunun maddi hak edişlerini koruma altına alacakken, aynı zamanda kulüp tarafından oyuncunun kulüpte kalmasını sağlayacaktır.

Ülkemizde iki tip oyuncu sözleşmesi vardır: Türkiye Futbol Federasyonu Tip Sözleşmesi ve Özel Sözleşme. Genel hükümleri içeren TFF Tip Sözleşmesi'ne Federasyonun internet sitesinden erişim sağlanabilir. Özel Sözleşme ise her kulübün kendi şartlarını belirleyerek yaptığı bir sözleşme türüdür. Her iki tür sözleşme de aşağıda yazılı genel hükümleri içermektedir.

- Oyuncu maaşı ve diğer ödemeler
- Oyuncunun maç ve antrenmanlara katılma, kulüp talimatlarına uyma gibi yükümlülükleri
- Kulübün yükümlülükleri
- Disiplin prosedürü
- Uyuşmazlık durumu
- Sözleşme fesih koşulları
- Kulübün düzenleyeceği pazarlama aktivitelerinde oyuncunun yükümlülüğü

Oyuncu sözleşmesinin en önemli bölümü, maaş dahil oyuncuya ödenecek hak ediş miktarlarını kapsayan kısımdır.

i. İmza Parası

İmza parası her sözleşmede bulunmamaktadır. Genellikle oyuncu, kulüp karşısında güçlü pozisyonda olduğu zaman belli bir imza parasına karar verilir. İmza parasına ilişkin hak ediş sözleşme süresi boyunca her sene eşit taksit halinde olacak şekilde oyuncuya ödenir. Örneğin, “*Oyuncuya imza parası olarak 100.000 Avro; 1 Ağustos 2018, 2019, 2020 ve 2021 tarihlerinde 4 eşit taksit halinde ödenecektir.*” gibi bir madde ile imza parasına hükmedilebilir.

ii. Maç Başı Ücret

Oyuncunun ilk 11’de başladığı, sonradan oyuna girdiği veya oyuna girmeyip yedek kulübesinde beklediği durumlara ilişkin maç başı ödemesi yapılır. Avrupa kulüplerinde oyuna girmeyen yedek oyunculara ödeme yapılmazken, ülke kulüplerimizin yaptığı oyuncu sözleşmelerinde onlara da bir miktar hak ediş verilir. Kulüp tarafından her sene başı bir maç başı ücret belirlenir. Maçta ilk 11’de başlayan oyuncular bu bedelin %100’üne, sonradan oyuna giren oyuncular %75’ine ve oyuna dahil olmayıp yedek kulübesinde bekleyen oyuncular ise %50’sine hak kazanır. Oyuncuların tüm maç başı bedelleri ilgili sezonun sonunda topluca ödenir.

iii. Bireysel Performans Ödemesi

Bireysel performans ödemeleri “bonus” adı altında oyuncunun performansına bağlı yapılan ödemelerdir. Bunların içeriğinde, alınan her

galibiyet ya da puan, oyuncunun attığı goller, yaptığı asistler veya kaleci ise kurtarışlar bulunmaktadır. Performans ödemelerine bir alt limit de konulabilir. Örneğin, futbolcu ilgili sezonda 10 ve üzeri gol atarsa 100.000 Avro ek ödemeye hak kazanacaktır. Avrupa kulüplerinde performans ödemeleri daha da çeşitlendirilip, oyuncu kulübünün bulunduğu sıralamaya da bağlanabilir. Bir örnek verecek olursak, “İlgili maçın öncesinde takımın ligdeki sıralaması ilk 4 sıra içerisindeyse, oyuncu normal galibiyet primine ek olarak 2.000 Avro daha fazla ödemeye hak kazanacaktır.”

iv. Takım Performans Ödemesi

Takım performans ödemeleri, her ilgili sezonun sonunda takımın lig sıralamasında elde ettiği başarıya veya önemli maçlarda gösterdiği performansa göre kulüp tarafından her oyuncuya ödenir. Bunun dışında kulübün elde ettiği kupalar da takım performans ödemeleri için bir nedendir. Kısacası, kulübün iyi bir sıralamaya ulaşmış olması veya bir turnuvada veya kritik maçta önemli derecede bir başarı elde etmiş olması gerekmektedir.

v. İmaj Hakkı Ödemesi

Günümüz futbol endüstrisinde oyuncular birer markadır ve kulüpler oyuncu transfer ettiğinde aynı zamanda bireysel anlamda birer markaya da sahip olurlar. Kulüp tarafından oyuncunun imaj hakkı alınması için izlenecek iki yol vardır; oyuncu sözleşmesinde imaj hakkına ilişkin bir başlık açmak ya da oyuncu sözleşmesinden bağımsız yeni bir imaj hakları sözleşmesi yapmaktır. Oyuncunun imaj hakkı ödemesi genellikle oyuncu sözleşmelerinde ödenen miktarlardan farklıdır. Oyuncuya ödenecek olan imaj hakkı değeri oyuncunun değeriyle doğru orantılıdır. Oyuncunun bilinirliği, ne kadar sevildiği ve global karşılığı gibi birçok unsur oyuncunun imaj değerini belirlemektedir. İmaj hakkı ödemesi oyuncunun değerine göre değişiklik gösterse de İngiliz kulüpleri en az oyuncu maaş tutarının %20’si oranındaki hak edışı oyunculara imaj hakkı ücreti adı altında ödemektedir.

3. TRANSFER İŞLEMLERİ

Son olarak; oyuncu, oyuncunun kulübü ve transfer olması muhtemel kulüp arasında transfer şartları konusunda anlaşılıp yukarıda belirtilen sözleşmelerin imzalanması sonrası, yapılacak diğer işlemlerin tamamlanmasıyla transfer gerçekleşmektedir. Transfer dokümanlarının yüklenip oyuncunun Uluslararası Transfer Sertifikası'nın (ITC) alınması, oyuncunun sağlık testlerinden geçmesi ve yabancı uyruklu ise oyuncunun çalışma izninin alınması gibi birçok işlem transfer sürecinin sonlandırılması açısından önemlidir. Bu nedenle, transfer süreci sözleşmelerin imzalanmasıyla sona eren bir süreç değildir. Oyuncu Adrien Silva'nın Sporting Lizbon Kulübü'nden Leicester City Kulübü'ne transferinde evraklar yalnızca 14 saniye geç sunulmuştur ve bunun sonucunda transfer sonlandırılmamış ve oyuncunun bir sonraki transfer sezonunu beklemesi gerekmiştir. Bu örnekten yola çıkacak olursak, sözleşmelerin imzalanması sonrası transfer sürecini bitirecek işlemler son anlara bırakılmamalıdır.

SONUÇ

Transfer süreci; bir aylık gibi kısıtlı bir süre içerisinde, futbolun birden çok paydaşının bir arada olduğu ve birçok sözleşmenin bir arada imzalandığı bir anlaşma periyodudur. Uzmanlık gerektiren hassas bir süreç olması nedeniyle transfer dönemi süresince gerek sözleşmelerin hazırlanması gerekse transfer işlemlerinin yapılıp transferlerin yerel federasyonlarca verilen süre içerisinde tamamlanması için futbol kulüplerinin profesyonel destek alması gerekmektedir.

TİCARİ İLETİŞİM VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİLER HAKKINDA YÖNETMELİK'E İLİŞKİN MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ VE TİCARİ ELEKTRONİK İLETİ YÖNETİM SİSTEMİ

Ülkü SOLAK

Ortak, Avukat, Şirketler Hukuku-Birleşme ve
Devralmalar, Kişisel Veriler ve Fikri Mülkiyet

Tuğçe GELİR

Kıdemli Avukat

ÖZET

Ticaret Bakanlığı tarafından 4 Ocak 2020 tarih ve 3099 sayılı Resmi Gazete'de "Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" yayımlanmış ve bu kapsamda Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik'te esaslı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler temel itibarıyla yeni bir kavram olarak tanıtırılan, Ticaret Bakanlığı'nın gözetiminde, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesinde kurulacak olan, ticari elektronik ileti onayı alınmasına, reddetme hakkının kullanılmasına ve şikayet süreçlerinin yönetilmesine imkân tanıyan Ticari Elektronik İleti Yönetim Sistemi üzerine yapılandırılmıştır. Böylece hem ticari elektronik iletileri gönderenlerin hem de alıcıların onaya ilişkin işlemleri merkezi bir kanal vasıtasıyla gerçekleştirilecektir.

İlgili değişiklik Yönetmeliği uyarınca, ticari elektronik ileti göndermek isteyen gerçek ve tüzel kişi hizmet sağlayıcılarına Ticari Elektronik İleti Yönetim Sistemi'ne kaydolma yükümlülüğü getirilmiş olup; sistem üzerinde onayı bulunmayan alıcılara ise ticari elektronik ileti gönderilmesi yasaklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ticari Elektronik İleti Yönetim Sistemi, Ticari Elektronik İleti, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Hizmet Sağlayıcı, Aracı Hizmet Sağlayıcı.

GİRİŞ

Türk hukukunda ticari elektronik iletiler, esas itibarıyla 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹ ("Kanun") ile Kanun uyarınca yürürlüğe alınan ve ticari iletişim ve ticari elektronik iletiler bakımından uyulması gereken hususlara ilişkin usul ve esasları düzenleyen Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik² ("Yönetmelik") kapsamında düzenlenmektedir. Kanun ve Yönetmelik hükümleri uyarınca ticari elektronik iletiler, elektronik ticaret faaliyetinde bulunan gerçek ya da tüzel kişilerin

("Hizmet Sağlayıcılar"), mal ve hizmetlerini tanıtmak, pazarlamak, işletmelerini tanıtmak ya da kutlama ve temenni gibi içeriklerle tanınırlıklarını artırmak amacıyla 'telefon, çağrı merkezleri, faks, otomatik arama makineleri, akıllı ses kaydedici sistemler, elektronik posta, kısa mesaj hizmeti gibi vasıtalar kullanarak alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderdikleri veri, ses ve görüntü içerikli iletiler' olarak tanımlanabilir.

2017 yılında yürürlüğe giren 7061 sayılı torba kanun³ ile Kanun'un 11. maddesine eklenen 4'üncü fıkra uyarınca Ticaret Bakanlığı ("Bakanlık")'na, ticari elektronik ileti onaylarının alınmasına ve reddetme hakkının kullanılmasına imkân tanıyan bir elektronik sistem kurma veya kurdurma yetkisi tanınmıştır. Söz konusu yetki uyarınca Bakanlık, 4 Ocak 2020 tarih ve 3099 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ticari İletişim ve Ticari

1 5 Kasım 2014 tarihli ve 29166 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

2 15 Temmuz 2015 tarihli ve 29417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik

3 5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (“Değişiklik Yönetmeliği”) ile Yönetmelik’te esaslı değişiklikler gerçekleştirmiştir. Söz konusu değişiklikler temel itibarıyla yeni bir kavram olarak tanııştırılan ve Bakanlık’ın gözetiminde, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (“TOBB”) bünyesinde kurulacak, ticari elektronik ileti onayı alınmasına, reddetme hakkının kullanılmasına ve şikayet süreçlerinin yönetilmesine imkân tanıyan ve merkezi bir platform olan Ticari Elektronik İleti Yönetim Sistemi (“İYS”) üzerine yapılandırılmıştır.

Değişiklik Yönetmeliği kapsamında öngörülen yeni yapılanma, Amerika’da belirli bir ücret karşılığında kayıt yapılması yöntemiyle 10 (on) yıl boyunca belirli istisnalar dışında Doğrudan Pazarlama Birliği’ne (*Direct Marketing Association*) üye işletmeler tarafından gönderilecek e-postaların E-posta-Göndermeme-Sicili (*Do-Not-Email-Registry*) isimli tek bir kaynaktan engellenmesi ile alıcıların ücretsiz olarak kayıt olarak telefonla pazarlama çağrılarını Dahili/Ulusal Çağrı Önleme Sicili (*Internal/National-Do-Not-Call-List*) isimli tek bir kaynaktan engellenmesi uygulamalarına paralellik göstermektedir.

1. Ticari Elektronik İleti Yönetimi Sistemi’ne İlişkin Başlıca Düzenlemeler

1.1. TOBB’un Yükümlülükleri

Değişiklik Yönetmeliği hükümleri uyarınca TOBB, onay ve ret bilgilerinin İYS’ye kaydedilmesi, İYS üzerinden onay alınması, reddetme hakkının kullanılması, ticari elektronik ileti şikayetlerinin alınması, raporlanması, şikayet sürecinin hızlı ve etkin bir şekilde yönetilmesi ve aracı hizmet sağlayıcıların⁴ sistemi kullanması amacıyla teknik altyapının hazırlanması ve Bakanlık’ın erişimine açılması ile bu kapsamda ticari elektronik ileti gönderiminin aksamaması için gerekli teknik tedbirin alınması ile görevlendirilmiştir.

1.2. Hizmet Sağlayıcıların Yükümlülükleri

Ticari elektronik ileti göndermek isteyen gerçek ve tüzel kişi hizmet sağlayıcılarına İYS’ye kaydolma yükümlülüğü getirilmiş olup; sistem üzerinde onayı bulunmayan alıcılara ise ticari

elektronik ileti gönderilmesi yasaklanmıştır.

Hizmet sağlayıcılar, kullandıkları diğer vasıtalara ek olarak İYS üzerinden de alıcılardan onay alabileceklerdir. Bu durumda, Yönetmelik’in 7. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen, onayın elektronik ortamda alınması durumunda, onayın alındığı bilgisinin, reddetme imkânı da tanınmak suretiyle, alıcının elektronik iletişim adresine aynı gün içinde iletileceğine dair yükümlülük uygulanmayacaktır.

İYS üzerinden alınmayan onaylarda ise, onayın alındığına ilişkin ispat yükümlülüğü hizmet sağlayıcıya ait olup; İYS üzerinden alınmayan söz konusu onaylar, hizmet sağlayıcılar tarafından 3 (üç) iş günü içinde İYS’ye kaydedilmek zorundadır. Aksi halde, İYS’ye kaydedilmeyen bu onaylar geçersiz kabul edilecek ve ilgili alıcılara ticari elektronik ileti gönderilemeyecektir.

Alıcılar, yukarıdaki açıklamalara paralel şekilde ticari elektronik ileti almayı reddetme hakkını da kendilerine sunulan diğer vasıtaların yanı sıra İYS üzerinden kullanabileceklerdir. Hizmet sağlayıcılar, alıcıların ret bildiriminde bulunabilmesi için kendileri tarafından sağlanan ya da İYS tarafından sunulan müşteri hizmetleri numarası, kısa mesaj numarası veya yalnızca ret bildirimine özgülenmiş bir URL adresi gibi erişilebilir iletişim adreslerine ticari elektronik iletide yer vermelidirler. Alıcıların ret haklarını İYS üzerinden kullanmadığı durumlarda ise hizmet sağlayıcılar, kendilerine iletilen ret bildirimlerini 3 (üç) iş günü içinde İYS’ye bildirmekle yükümlüdürler.

Değişiklik Yönetmeliği ile Yönetmelik’in 6. maddesinde düzenlenen ve önceden onay alınması zorunlu olmayan haller kapsamında ileti gönderilmesi halinde İYS üzerinden kontrol yapılmayacağı düzenlenmiş olup, onay gerektirmeyen durumlardan olan tacir veya esnaf olan alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderilen ticari elektronik iletiler için iletinin gönderilmesinden önce tacir veya esnaf olan alıcıların elektronik iletişim adreslerinin Hizmet sağlayıcılar tarafından İYS’ye kaydedilmesi ve İYS üzerinden alıcıların ret hakkını kullanıp kullanmadığının kontrol edilmesi öngörülmüştür.

2. Aracı Hizmet Sağlayıcıların Yükümlülükleri

Değişiklik Yönetmeliği ile aracı hizmet sağlayıcılara, Yönetmelik ile hizmet sağlayıcılar için öngörülen yükümlülüklerin ifasına yönelik teknik imkanları tanıma ve ticari elektronik ileti gönderimine ilişkin sistemlerini İYS ile uyumlaştırma yükümlülüğü getirilmiştir.

Aracı hizmet sağlayıcıların, İYS'ye kayıt olmayan hizmet sağlayıcılara ait ticari elektronik iletilerin gönderimini başlatmaları ve başkaları adına, onların mal ve hizmetlerini tanıtmak, pazarlamak ya da işletmesini tanıtmak amacıyla ticari elektronik ileti göndermek için onay almaları mümkün değildir. Ayrıca, hizmet sağlayıcıların talimatları doğrultusunda ticari elektronik ileti gönderimini başlatan aracı hizmet sağlayıcıları, ileti gönderimine başlamadan önce İYS üzerinden alıcıların onayının olup olmadığını kontrol etmeleri ve İYS üzerinde onayı bulunmayan alıcılara ileti gönderimini başlatmamaları gerekmektedir.

Yukarıdakilere ek olarak aracı hizmet sağlayıcılar, alıcıların abonelik hatlarını kapatmaları halinde İYS'ye bu durumu bildirmekle yükümlüdürler.

Hizmet sağlayıcıların Yönetmelik'in 6. maddesinde düzenlenen önceden onay alınması zorunlu olmayan haller (tacir veya esnaf olan alıcıların elektronik iletişim adreslerine gönderilen ticari elektronik iletiler dışında) kapsamında ileti gönderiminde bulunmak istemeleri halinde, aracı hizmet sağlayıcılar tarafından bu yönde beyan alınması gerekmektedir.

Hizmet sağlayıcıların talimatları doğrultusunda ileti gönderimini başlatan aracı hizmet sağlayıcılar, şikayet başvurularına konu iletilere ilişkin bilgi ve belge taleplerini de İYS üzerinden 15 (onbeş) gün içinde yanıtlamak zorundadırlar.

Belirtmekte fayda vardır ki, Değişiklik Yönetmeliği ile aracı hizmet sağlayıcı vasıtasıyla gönderilen ticari elektronik iletilerin içeriğinde aracı hizmet sağlayıcıya ait marka, ticaret un-

vanı veya işletme adı bilgilerinin yer almasına yönelik yükümlülük ise kaldırılmıştır.

3. Şikayetler

Alıcılar, Yönetmelik'in 14. maddesinde düzenlenen yöntemlere ek olarak İYS üzerinden de şikayet başvurularını gerçekleştirebileceklerdir. Başvuru, öncelikle İYS üzerinden ön incelemeye tabi tutulur. Ön inceleme sonrasında il müdürlüğü tarafından konuya ilişkin bilgi ve belgeler ilgisinden temin edilerek şikayet sonuçlandırılır ve ancak gerekli hallerde il müdürlüğüne denetim için görevlendirilen personel tarafından yerinde denetim yapılır.

4. Uyum Bakımından Önemli Tarihler

Hizmet sağlayıcılar tarafından Yönetmelik kapsamında halihazırda temin edilmiş olan onaylar, 1 Haziran 2020 tarihine kadar İYS'ye aktarılmalıdır. Bu sürenin sonunda İYS tarafından alıcılara onayların İYS'ye yüklendiği ve 1 Eylül 2020 tarihine kadar kontrol edilmediği takdirde bu onayların geçerli sayılacağı ile reddetme imkânının İYS üzerinden kullanılabilmesi bilgisini içeren bir ileti gönderilir. Bu sürenin bitiminden sonra gönderilen ticari elektronik iletiler ise onaylı kabul edilir. Ancak belirtmekte fayda vardır ki, Yönetmelik değişikliği kapsamında Bakanlık'ın bu tarihleri 3 (üç) ay erteleme yetkisi bulunmaktadır.

5. Onay Kayıtlarının Saklanma Süreleri

Yönetmelik'in 13. maddesinde hizmet sağlayıcılara ve/veya aracı hizmet sağlayıcılara getirilen onay kayıtlarının, onayın geçerliliğinin sona erdiği tarihten, ticari elektronik iletilere ilişkin diğer kayıtların ise kayıt tarihinden itibaren 1 (bir) yıl süreyle saklama yükümlülüğü, Değişiklik Yönetmeliği ile birlikte 3 (üç) yıl olarak değiştirilmiştir.

6. Yürürlük Tarihleri

Değişiklik Yönetmeliği'nin İYS'nin kurulmasına ve hizmet sağlayıcıların mevcut veri tabanlarını İYS'ye yüklemesi ve alıcıların İYS'ye yüklenen onayları kontrol etmesi gereken son

tarihlere ilişkin maddeleri de dahil çoğu hükmü yayım tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte, (i) İYS'ye kayıt, (ii) İYS üzerinde kayıtlı olmayan alıcılara ticari elektronik ileti gönderilememesi, (iii) İYS üzerinden onay alınması, (iv) onay gerektirmeyen durumlara ilişkin İYS düzenlemeleri, (v) alıcılara sunulan ret bildirim içeriği, (vi) aracı hizmet sağlayıcılara ilişkin yükümlülükler, (vii) İYS üzerinden şikayet yönetimi ve (viii) elektronik posta yoluyla gönderilen ticari elektronik iletiler hakkındaki değişiklikler 1 Eylül 2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

7. Yaptırımlar

Yönetmelik'e aykırı hareket eden hizmet sağlayıcılara ve aracı hizmet sağlayıcılara, sicile kayıtlı merkezlerinin bulunduğu yerdeki il müdürlükleri tarafından Kanun'un 12. maddesi uyarınca 1.000 TL'den 15.000 TL'ye kadar⁵ (ticari elektronik ileti gönderme şartlarına aykırı olarak bir defada birden fazla alıcıya ileti gönderilmesi halinde öngörülen idari para cezası on katına kadar artırılarak uygulanır) idari para cezası uygulanabilecektir. Verilen idari para cezalarının, tebliğ tarihinden itibaren 1 (bir) ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Değişiklik Yönetmeliği ile ticari elektronik ileti onaylarının merkezi olarak tek bir kaynaktan yönetilmesine imkân veren İYS hayatımıza girmiş ve bu kapsamda yukarıda açıklanan şartlar kapsamında onayları temin edilmemiş alıcılara ticari elektronik ileti gönderimi yasaklanmıştır. Yeni yapılanma kapsamında, ticari elektronik iletişimler bakımından alıcıların daha fazla koruma altına alındığı ve bu doğrultuda Yönetmelik kapsamında düzenlenen hizmet sağlayıcılara ve aracı hizmet sağlayıcılara yönelik yükümlülüklerin arttırıldığı ve yeni yükümlülükler getirildiği söylenebilecektir. Değişiklik Yönetmeliği kapsamında ayrıca alıcıların ticari elektronik iletilere yönelik şikayet süreçleri de kolaylaştırılmıştır.

5 Söz konusu para cezası miktarları her yıl yeniden değerlendirilme oranlarında yapılan değişiklikler ile artış göstermektedir.

İNTERNET SATIŞLARINDA GELİŞEN DİKEY REKABET HUKUKU REJİMİ

Metin PEKTAŞ
Rekabet Hukuku Ortağı

Derviş Boran BEYSÜLEN
Stj. Avukat

ÖZET

Dijitalleşme ve internet kullanımının artması ile birlikte bugüne kadar alışık olduğumuz geleneksel ticaret, yerini hızla yükselen e-ticarete bırakmaktadır. Bu dönüşümle birlikte fiziksel mağazacılık anlayışı eskimeye ve yerini "internet satışları"na bırakmaya başlamıştır. Türkiye'de İnternet satışları açısından gelişen dikey rekabet hukuku rejimi temel olarak yeniden satıcının internet satışı yapma özgürlüğü yönünde gelişmekte, sağlayıcı tarafından bayilerin internet satışlarına ilişkin objektif ve makul koşullar getirilebilse de bu satışların bütünüyle yasaklanmasına izin verilmemektedir.

Anahtar Kelimeler: İnternet Satışları, Seçici Dağıtım Sistemleri, Dikey Kısıtlamalar, Aktif Satış, Pasif Satış, Bölgesel Kısıtlamalar.

GİRİŞ

İnternet üzerinden satış yapmak, girişimcilerle fiziki mağazalara nazaran çok daha elverişli satış şartları ve fiziki mağazaların sunmadığı birçok avantaj sunmaktadır. İnternet üzerinden satış yapan girişimciler, maliyet avantajlarının yanı sıra, ulusal ve uluslararası pazarda milyonlarca potansiyel müşteriye erişim, yazılım sistemleri aracılığıyla müşteri alışkanlıklarının ve yorumlarının takibi, envanter ve stok yönetiminde etkinlik gibi çok önemli faydalar elde etmektedir. Günümüzde, firmadan tüketiciye ("B2C"), firmadan firmaya ("B2B"), tüketiciden tüketiciye ("C2C"), tüketiciden firmaya ("C2B"), firmadan çalışana ("B2E"), devletten devlete ("G2G"), devletten firmaya ("G2B"), firmadan devlete ("B2G"), devletten tüketiciye ("G2C"), tüketiciden devlete ("C2G") şeklinde gerçekleşen tüm iş modelleri internet satışlarına konu olabilmektedir. İnternet satışlarının en yaygın olarak kullanıldığı model ise, şüphesiz firmadan tüketiciye olan iş modelidir.

İnternet satışlarındaki büyüme, rekabet hukuku açısından da birtakım adaptasyon adımlarını

tetiklemiş ve bu alana yönelik bir rekabet hukuku rejimi gelişmeye başlamıştır. Bu çalışmada, öncelikle ülkemizde uygulanan dikey rekabet hukuku rejimine genel hatlarıyla değinilecek arkasından internet satışları özelinde gelişen dikey rekabet hukuku yaklaşımı, ilgili mevzuat ve öne çıkan kararlar çerçevesinde ele alınacaktır.

1. GENEL OLARAK DİKEY REKABET HUKUKU REJİMİ

Teşebbüsler arasındaki dikey ilişkilerde ortaya çıkan rekabet kısıtlamalarına ilişkin rekabet hukuku kuralları, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ("4054 sayılı Kanun") ve 2002/2 sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği ("Tebliğ") ile Dikey Anlaşmalara İlişkin Kılavuz'da ("Kılavuz") yer almaktadır. Bu mevzuatta yer alan kurallar yeniden satıcıya¹ sağlayıcı² tarafından empoze edilen üç tür rekabet kısıtlamasını hedef almaktadır.

Bu kısıtlamalardan ilki, sağlayıcı tarafından, yeniden satıcının satış fiyatına müdahale edilmesi ya da bu etkiyi doğuracak nitelikte müdahaleler yapılması olarak tanımlanan "**yeniden satış fiyatının belirlenmesi**"dir. Dikey rejimdeki en katı rekabet kuralı olarak, tavsiye fiyat ve tavan fiyat³ haricinde, yeniden satıcının fiyat belirleme

1 Sağlayıcı ile aynı ekonomik bütünlük içerisinde bulunmayan dağıtıcı, bayi vs. gibi alıcı taraf için "yeniden satıcı" ya da "alıcı" kavramları kullanılmaktadır.

2 Üretici, imalatçı ya da tedarikçi için rekabet hukuku mevzuatından "sağlayıcı" kavramı kullanılacaktır.

3 Tavan fiyatın belirlendiği durumlarda, bu fiyatın fiilen piyasa fiyatına dönüştüğü durumlarda rekabet hukuku açısından risk teşkil etmektedir.

serbestisinin sağlayıcı tarafından ortadan kaldırıldığı ya da bu sonucu doğuran her türlü uygulama açık bir şekilde yasaklanmaktadır.

İkinci kısıtlama, sağlayıcı tarafından, yeniden satıcının sağlayıcının sağladığı ürünlerle rekabet eden ürünleri satmasının yasaklanması olarak tanımlanan “**rekabet etmeme yükümlülüğü**”dür. Yeniden satıcıya yönelik olarak rakip ürünleri satmama yükümlülüğünün getirildiği durumlarda dikey ilişkinin muafiyetten faydalanabilmesi için, bu ilişkiyi düzenleyen sözleşme süresinin en fazla 5 yıl olarak düzenlenmiş olması ve belirsiz süreli olmaması gerekmektedir.

Üçüncü kısıt, “**bölgesel ya da müşteri bazlı satış kısıtlamaları**” olup, sağlayıcı tarafından yeniden satıcıya yönelik, bölgesel ya da müşteri grubu bazlı satış sınırlamaları olarak tanımlanmaktadır. Bu kısıtlamalara ilişkin kurallar aktif⁴ ve pasif satış yasakları⁵ özelinde belirlenmekte ve taraflar arasında belirlenen dağıtım modeline göre farklılaşmaktadır. Mevzuatta yer verilen kurallar bir bütün olarak incelendiğinde, piyasalarda oluşan ve farklı yönleriyle farklı iş modelleri olarak tanımlanabilecek çok sayıda dikey ilişkinin, rekabet hukuku bakış açısıyla üç temel dağıtım modeline indirildiği ve bölgesel ya da müşteri bazlı satış kısıtlamalarına ilişkin rekabet kurallarının her bir model bakımından farklılaştığı görülmektedir.

Bu dağıtım modellerinden ilki, **serbest dağıtım modelidir**. Bu modelde, sağlayıcı ve yeniden satıcı arasındaki dikey ilişki, yeniden satıcıya yönelik herhangi bir bölge ya da müşteri tahsis olmaksızın tesis edilmektedir⁶. Serbest modelin tesis edildiği dikey ilişkilerde, sağlayıcı tarafın-

dan aktif ya da pasif satış yasaklarından hiçbirisi yeniden satıcıya empoze edilememektedir. **Bölge veya müşteri tahsisli model** olarak tanımlandığımız ikinci model, her bir yeniden satıcıya belirli bir müşteri grubunun ya da bölgenin tahsis edildiği ve yeniden satıcının bu müşteri grubu ya da bölgeye yönelik aktif rekabetten korunduğu dağıtım modelidir. Bu modelde, yeniden satıcıların bölge dışına aktif satışlarının sağlayıcı tarafından önlenmesine izin verilirken, pasif satışlarının engellenmesi ise rekabet kuralları uyarınca mümkün değildir. Son olarak **seçici dağıtım modeli**, ürünlerin tüketiciye ulaştırılması sürecini kontrol edebilmek adına, sağlayıcının yalnızca belirli kriterlere göre yetkilendirdiği yeniden satıcılara ürün sattığı ve bu yeniden satıcıların yetkilendirilmemiş yeniden satıcılara ürün satmamayı taahhüt ettiği modeldir⁷. Rekabet kuralları uyarınca bu modelde, sağlayıcı tarafından yetkilendirilmiş yeniden satıcıya yönelik olarak, perakende seviyesinde son kullanıcılara yapacakları aktif veya pasif satışlara yasak getirilemediği gibi “tek elden satın alma yükümlülüğü”⁸ de getirilememektedir. Dolayısıyla yeniden satıcılar sağlayıcıdan ürün alabilecekleri gibi birbirlerinden de alım yapabilmektedir.

2. İNTERNET SATIŞLARI AÇISINDAN GELİŞEN DİKEY REKABET HUKUKU REJİMİ

İnternet satışlarına yönelik olarak gerek Türkiye’de gerekse dünyada gelişen dikey rekabet hukuku yaklaşımında, temel olarak internet kanalının büyümesinin gözetildiği ve bu doğrultuda gerek bayilerin gerekse üçüncü taraf konumundaki internet perakendecilerinin internet kanalıyla satış yapmasını kolaylaştıracak bir bakış açısıyla hareket edildiği görülmektedir⁹. Rekabet

4 Bir alıcının münhasır bölgesindeki veya münhasır müşteri grubundaki münferit müşterilere, başka bir alıcı tarafından, mektup veya ziyaret gibi doğrudan pazarlama yöntemleriyle gerçekleştirilen satışlar “aktif satış” olarak değerlendirilmektedir.

5 Başka bir alıcının bölgesindeki veya müşteri grubundaki müşterilerden gelen ve alıcının aktif çabaları neticesi olmayan talepleri karşılamak, malın teslimatı müşterinin adresine götürülerek yapılırsa dahi, “pasif satış” anlamına gelmektedir.

6 Belirlenen bir bölgede birden fazla yeniden satıcının atanmış olması durumunda da, bu bölgede serbest modelin tesis edildiği kabul edilmektedir.

7 Seçici dağıtım modellerinde; satışı gerçekleştirilecek mal/hizmetin satışı açısından ürünün sunumu, tanıtımı ve bulunduğu yerin fiziki özellikleri önem arz etmektedir. Örneğin, mücevher, parfüm gibi kişisel bakım ürünleri ile nitelikli elektronik ürünlerin (markalı ürünler) satışında satış öncesi tanıtım faaliyetleri kritik önem taşır.

8 Birisi yeniden satıcı ve diğeri sağlayıcı olmak üzere, yalnız iki teşebbüsün taraf olduğu ve anlaşmada belirtilen malları yeniden satmak amacıyla sadece sağlayıcıdan veya onunla bağlantılı bir teşebbüsten ya da sağlayıcının mallarını satma görevi verdiği başka bir teşebbüsten satın alma konusunda yeniden satıcıya getirilen yükümlülüklerdir.

9 Doç. Dr. Kerem Cem Sanlı, *Rekabet Hukukunda Dikey Anlaşmaların Son 10 Yılı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.1-63*

Kurumu, internet satışları yoluyla ortaya çıkan fayda bakımından, tüketici ve yeniden satıcılar ile sağlayıcılar arasında dengenin korunması amacıyla Mart 2018'de Kılavuz'u güncellemiş ve internet satışlarına ilişkin rekabet kurallarına açıklık getirmiştir. Buna göre,

- **İnternet satışları kural olarak pasif satış niteliğindedir.** Bununla birlikte, internet kullanımı yoluyla başka bir dağıtıcının bölgesine ya da münhasır müşteri kitlesini hedef alarak yapılan reklamlar ve gönderilen e-postalar aktif satış olarak değerlendirilmektedir.
- Yeniden satıcılara belirli bir bölgenin ya da müşteri grubunun tahsis edilmediği **serbest dağıtım modelinde**, genel dikey rekabet kurallarına koşut olarak internet satışları yoluyla, yeniden satıcının aktif ya da pasif satışlarının sağlayıcı tarafından engellenmesi mümkün değildir.
- Yeniden satıcılara **bölge ve müşteri tahsisi yapılan dağıtım modelinde**, sağlayıcının yeniden satıcı tarafından kurulan bir internet sitesindeki satışları engellemesi, pasif satışların engellenmesi niteliğinde olup rekabet kurallarının ihlâli anlamına gelmektedir. Bu noktada Kılavuz'daki örneklendirmelerden görülebileceği üzere, *sağlayıcı tarafından yeniden satıcıya ait internet sitesine yazılımsal ve bölgesel kısıtlamalar getirilmesi, internet kanalıyla yapılan satışların toplam satışlara oranına ilişkin olarak yeniden satıcıya kısıtlamalar getirilmesi, yeniden satıcı tarafından sağlayıcıya internet yoluyla satacağı ürünler için fiziki satıştan daha yüksek fiyat uygulanması*, pasif satış yasağı niteliğinde olup rekabet kurallarının ihlâli anlamına gelmektedir.
- **Seçici dağıtım modelleri** açısından bakıldığında, tıpkı fiziki satış noktalarında olduğu gibi internet satışlarına yönelik olarak da, sağlayıcı tarafından, dağıtımın niteliği ve kalitesi ile marka imajını arttırmak amacıyla somut ve makul birtakım koşullar getirilebilmekte ancak yetkilendirilmiş dağıtıcıların internet üzerinden satışları kural olarak engelleneme-

mektedir. Sağlayıcı tarafından, yeniden satıcıların en az bir fiziki satış noktasına da sahip olmalarına ilişkin bir yükümlülük getirilmesi, yalnızca belirli standart ve kalite koşullarını karşılayan internet tabanlı satış platformlarında (pazar yerleri) satış yapmalarının zorunlu kılınması, makul görülen uygulamalardır.

Dikey anlaşmalara ilişkin mevzuatta yer alan kuralların genel çerçevesi bu şekilde olmakla birlikte, rekabet hukukunun doğası gereği bu konudaki uygulama da vakalarla gelişmektedir. Aşağıda Rekabet Kurulu'nun internet satışlarına yönelik yaklaşımını ortaya koyduğu düşünülen ve kodifiye edilmiş kurallara açıklık getiren dört önemli kararına değinilecektir.

İnternet satışlarına ilişkin Kılavuz değişikliğinden uzun yıllar önce, 2008 yılında alınmış olan *Antis Kozmetik-1* kararında¹⁰ bu konuya ilişkin ilk tartışmaların yer aldığı görülmektedir. Antis'in yetkili dağıtıcılık sözleşmesinde yer alan, sağlayıcı konumundaki Antis'in yazılı izni olmadan bayilerin internet üzerinden satış yapamayacağı hükmüne ilişkin olarak Rekabet Kurulu, tüketici faydası açısından cilt yapısına en uygun ürünün kullanılabilmesi için bu satış sisteminin zorunlu olması, Antis Kozmetik'in seçici dağıtım sistemi ile hedeflediği marka imajı oluşturabilme amacına ulaşabilmesi için bu sınırlamanın bir gereklilik olması, sektörde markalar arası rekabetin yüksek olması gibi gerekçelerle bildirim konu sözleşmeye 5 yıl süreyle muafiyet tanınmasına karar vermiştir. Muafiyet süresinin dolduğu 2013 yılında bu uygulama yeniden değerlendirilmiş ve bu defa süresiz muafiyet verilmiştir (*Antis Kozmetik-2 kararı*)¹¹. Antis kararları, seçici dağıtım sisteminin internet satışlarıyla bir arada değerlendirilmesi ve özellikle insan sağlığını ilgilendiren ürünlerde Kurul'un bu konudaki kısıtlamalara daha liberal yaklaştığını göstermesi bakımından önem arz etmektedir.

Antis kararını takiben, 2010 yılında alınan *Yatsan kararı*¹²; diğer birtakım dikey kısıtlamalarla birlikte Yatsan'ın Tempur markalı ürünlerin

¹⁰ Rekabet Kurulu'nun 08.05.2008 tarih ve 08-32/401-136 sayılı kararı

¹¹ Rekabet Kurulu'nun 24.10.2013 tarih ve 13-59/831-353 sayılı kararı

¹² Rekabet Kurulu'nun 23.09.2010 tarih ve 10-60/1251-469 sayılı kararı

internet üzerinden satışını tümüyle yasaklaması konusu değerlendirilmiştir. Kararda Yatsan tarafından, marka imajının korunması ve ürünün mağazalarda eğitimli personel tarafından satılması, bu uygulamanın gerekçesi olarak gösterilmiş olsa da, Rekabet Kurulu; bu amaçlara erişmek açısından internet satışlarını bütünüyle yasaklamaktan daha az kısıtlayıcı alternatiflerin bulunabileceği ve tüketicilerin seçim özgürlüğünü artırmanın yanı sıra, arama ve karşılaştırma maliyetlerini azaltan internet satışlarının yasaklanmasının tüketici faydası yaratmayacağı kanaatiyle, bu yasakları içeren sözleşmelerin muafiyetten faydalanamayacağına karar vermiştir. Kurul nihai olarak hem internet satış yasakları hem de diğer dikey kısıtlamalar nedeniyle Yatsan'a 4054 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrası kapsamında uyarı yazısı göndermiştir¹³.

İnternet satışlarında Rekabet Kurumu'nun katı yaklaşımını gösteren ve bu noktada önem atfedilen 2017 yılındaki BSH kararında¹⁴, BSH'a ait olan Bosch markalı elektronik ev aleti bayiliklerine ilişkin "Marka Münhasır Bayilik Sözleşmesi"nde yer alan, BSH'nin izni olmaksızın bayilerin internetten satış yapamayacağı yönündeki hüküm incelenmiştir. Rekabet Kurulu söz konusu kararda, bu hükmün pasif satış yasağı niteliğinde olduğuna karar vererek, BSH'nin grup muafiyetini geri almış ve teşebbüse Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrası kapsamında uyarı yazısı göndermiştir.

Bu kararın ardından 2018 yılında alınan bir diğer önemli karar olan Jotun Boya¹⁵ kararında, Jotun Boya'nın bayileriyle akdettiği sözleşmelerde bayileri internet satışlarına yönelik getirdiği yasak değerlendirilmiştir. Kararda; Jotun Boya'nın seçici dağıtım sistemiyle çalıştığı tespit edilmiş ve yetkili olmayan dağıtıcılara satışı kısıtlamak amacıyla tüm internet satışlarının yasaklanmasının hedeflenen amacı aşacak bir kısıtlama olduğu ve bu nedenle muafiyetten yararlanamayacağı kanaatine varılmıştır. Kurul nihai olarak; Jotun'un ilgili pazarda mevcut gücünün kısıtlı olması nedeniyle

bu uygulamanın pazarın önemli bir bölümünde rekabeti kısıtlayıcı etki doğurması ihtimalinin düşük olması ve bahsi geçen ihlâlin dikey nitelikte olması gerekçeleriyle soruşturma açılmasına gerek olmadığına ve başta internet yasağı olmak üzere pasif satış yasağı oluşturan uygulamalara ve düzenlemelere son verilmesine ilişkin 4054 sayılı Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrası uyarınca görüş gönderilmesinin yeterli olacağına karar vermiştir.

Son olarak, 2019 yılında alınan Sony kararı¹⁶nda, internet satışlarında yeniden satış fiyatı tespiti nedeniyle Kurul tarafından ilk defa ceza verilmiştir. Sony'nin bayileri üzerinde baskı kurarak bayilerinin yeniden satış fiyatını belirlediği iddiası üzerine yürütülen soruşturma sonunda alınan kararda, Sony'nin bayilerinin internet üzerinden hangi fiyattan satış yapacakları konusundaki özgürlüklerini kısıtladığı tespit edilmiş; fiyatların kolayca izlenebildiği bir ortamda, bayi satış fiyatlarına yapılan müdahalelerin tüketici refahını olumsuz yönde etkileyebileceği kanaatine ulaşılmış ve Sony'nin online satışlar bakımından bayilerinin yeniden satış fiyatını belirlemek suretiyle 4054 sayılı Kanun'un 4. maddesini ihlâl ettiği karar verilerek 2.3 milyon TL para cezasına hükmedilmiştir.

SONUÇ

Tebliğ, Kılavuz ve öne çıkan kararlar ışığında, Türkiye'de internet satışlarına ilişkin olarak gelişen dikey rekabet hukuku rejiminde; bayilerin internet satışlarının prensip olarak pasif satış niteliğinde olduğu ve sağlayıcı tarafından yasaklanamayacağı, bayilerin internet satışlarındaki fiyatlarına müdahale edilemeyeceği, seçici dağıtım sistemlerinde bayilerin internet satışlarının çeşitli kalite kriterlerine bağlanabileceği ve yalnızca belirli standart ve koşulları karşılayan satış platformları üzerinden satış yapmalarının istenebileceği ancak bu satışların bütünüyle yasaklanamayacağı yönündeki kuralların olgunlaştığı görülmektedir.

13 İhlâl tespitine rağmen soruşturma açılmamasının gerekçesi olarak Kararda; ihlâlin dikey nitelikte olması, pazarın rekabetçi, büyüyen ve dinamik yapısı, Yatsan'ın önemli bir pazar gücüne sahip olmaması, rakiplerin pazardaki güçlü varlığı, ürünün niteliği ve en önemlisi ihlâlin en fazla 4 ay gibi kısa bir süre ile sınırlı olması ve bayilerin satış fiyatının izlenmemesi gibi unsurlar dikkate alınmıştır.

14 Rekabet Kurulu'nun 22.08.2017 tarih 17-27/454-195 sayılı kararı.

15 Rekabet Kurulu'nun 15.02.2018 tarih ve 18-05/74-40 sayılı kararı.

16 Rekabet Kurulu'nun 22.11.2018 tarih ve 18-44/703-345 sayılı kararı.

YAŞ DIŞINDA DİĞER ŞARTLARIN SAĞLANMASI VE KIDEM TAZMİNATINA HAK KAZANILMASI HUSUSU

Şerife Merve KILINÇKAYA
Sosyal Güvenlik Kıdemli Danışmanı

ÖZET

Bilindiği üzere, 1475 sayılı İş Kanunu (“İş Kanunu”) ile 2011/58 sayılı, Kanun’a Göre 4/1-(a) ve 4/1-(b) Kapsamındaki Sigortalıların Tahsis İşlemleri konulu Genelge’de (“Genelge”) yer alan hükümler doğrultusunda gerekli şartları sağlayan sigortalılar kendi iradeleri doğrultusunda işten ayrılmalari durumunda kıdem tazminatına hak kazanabileceklerdir.

Makalemizde, bahsi geçen hükümler çerçevesinde yaş dışında diğer şartların sağlanması ve kıdem tazminatına hak kazanılıp kazanılmayacağı hususuna açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İş Kanunu, 2011/58 Sayılı Genelge, Kıdem Tazminatı, İşçi, İşveren, Yaşlılık Aylığı.

GİRİŞ

Sosyal güvenlik hukuku, hem kanun hem de ikincil mevzuatın dikkatle irdelenmesi ve yorumlanması gereken bir alandır. Bu kapsamda, konular hakkında değerlendirme yapılabilmesi mevzuatın detaylı olarak ele alınması ile mümkün olabilecektir.

Bu makalemizde yaş dışında diğer şartların sağlanmasına ilişkin olarak kıdem tazminatına hak kazanılıp kazanılmayacağı hususunda sosyal güvenlik mevzuatı incelenecek ve konuyla ilgili işçi ve işverenlerce işlemlerin takip edilerek gerçekleştirilmesi konuları üzerinde durulacaktır.

1. SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE EMEKLİLİKTE YAŞ DIŞINDA DİĞER ŞARTLARIN SAĞLANMASI VE KIDEM TAZMİNATI HUSUSU

2011/58 sayılı Genelge’nin “Kıdem Tazminatı” başlıklı 7. maddesinde, “4447 sayılı Kanununun 45. maddesiyle 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentle 506 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen

yaşlar dışında kalan diğer şartları (sigortalılık süresi ile prim ödeme gün sayısı) veya aynı Kanunun geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmalari halinde, sigortalılara kıdem tazminatı ödeneceği öngörülmüş ve uygulamanın usul ve esasları 10.09.1999 tarihli ve 12-99 ek sayılı Genelge ve 10.07.2008 tarihli toplu yazı ile talimatlandırılmıştır.

Kurumca verilen kıdem tazminatına esas yazı, 08.09.1999 tarihinden önce çalışmaya başlayanlar için aylığa hak kazanma koşullarından yaş dışında en az 15 yıllık sigortalılık süresi ve 3600 prim ödeme gün sayısı koşullarını; 08.09.1999 tarihinden sonra çalışmaya başlayanlar için ise Kanunun geçici 9. maddesinin birinci fıkrasındaki yaş koşulu dışında kalan sigortalılık süresi ile prim ödeme gün sayısı koşullarını en erken yerine getirdikleri tarihe göre verilmekte olup, kıdem tazminatı yazısına ilişkin taleplerde Genelge eki (Ek-3) yazı kullanılacaktır.” denilmektedir.

1475 sayılı İş Kanunu’nun 5. maddesinde ise, “506 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile

işten ayrılmaları nedeniyle feshedilmesi veya ... hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.” denilmektedir.

Yine 2011/58 sayılı Genelge’de de yer aldığı üzere, yaşlılık sigortasından aylığa hak kazanılması hususunda,

- 08.09.1999 (hariç) tarihinden önce,
- 08.09.1999 (dahil) ila 30.04.2008 (dahil) tarihleri arasında,
- 30.04.2008 (hariç) sonrasında sigortalı olanların üç ayrı bölümde değerlendirilmesi gerekecektir.

A. 08.09.1999 (hariç) tarihinden önce sigortalı olan kişiler

- 4/1-(a) sigortalılar, 506 sayılı Kanun’un geçici 81. maddesinin A, B ve C bentlerindeki,
- 4/1-(b) sigortalılar ise, 1479 sayılı Kanun’un geçici 10. maddesinin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarındaki,

koşulları sağlamaları halinde yaşlılık aylığına hak kazanacaklardır.

Bu çerçevede, 4/1-(a) sigortalıları için;

i. 506 sayılı Kanun’un geçici 81/A bendine göre aylığa hak kazanma koşulları

08.09.1999 tarihi itibarıyla 506 sayılı Kanun’un 4447 sayılı Kanun’la değiştirilmeden önceki (A) bendindeki seçeneklere göre yaşlılık aylığına hak kazananlar ile bu tarih itibarıyla kadın sigortalılardan 18, erkek sigortalılardan 23 yıllık sigortalılık sürelerini dolduranlardan;

- Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmuş olması ve en az 5000 gün veya,
- Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmuş olması, 15 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 3600 gün yahut,
- Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmuş olmakla beraber, kadın ise 20, erkek ise 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 5000 gün,

malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi ödemiş olma şartlarını yerine getirenler, yaşlılık aylığına hak kazanacaklardır.

ii. 506 sayılı Kanun’un geçici 81/B bendine göre aylığa hak kazanma koşulları

506 sayılı Kanun’un 4759 sayılı Kanun’la değişik geçici 81. maddesinin (B) bendi ile sigortalıların 23.05.2002 tarihindeki sigortalılık sürelerine göre, aşağıdaki tabloda belirtilen en az sigortalılık süresi, yaş ve prim ödeme gün sayısı koşulunu yerine getiremeleri halinde yaşlılık aylığına hak kazanabilecekleri öngörülmüştür.

4759 sayılı Kanun’da yaşlılık aylığı için öngörülen kademeli geçiş süreci

23.05.2002 tarihindeki sigortalılık süresi/ sigortalılık süresinin başlangıcı		Tahsis talep tarihindeki en az				
		Sigortalılık süresi		Yaşı		Gün sayısı
Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	
18 yıl – 20 yıl 8 ay 15 gün 09.09.1981-23.05.1984	23 yıl – 25 yıl 8 ay 15 gün 09.09.1976-23.05.1979	20	25	40	44	5000
17 yıl – 18 yıl 24.05.1984-23.05.1985	21 yıl 6 ay-23 yıl 24.05.1979-23.11.1980	20	25	41	45	5000
16 yıl – 17 yıl 24.05.1985-23.05.1986	20 yıl – 21 yıl 6 ay 24.11.1980-23.05.1982	20	25	42	46	5075

15 yıl – 16 yıl 24.05.1986-23.05.1987	18 yıl 6 ay-20 yıl 24.05.1982-23.11.1983	20	25	43	47	5150
14 yıl – 15 yıl 24.05.1987-23.05.1988	17 yıl-18 yıl 6 ay 24.11.1983-23.05.1985	20	25	44	48	5225
13 yıl – 14 yıl 24.05.1988-23.05.1989	15 yıl 6 ay-17 yıl 24.05.1985-23.11.1986	20	25	45	49	5300
12 yıl – 13 yıl 24.05.1989-23.05.1990	14 yıl-15 yıl 6 ay 24.11.1986-23.05.1988	20	25	46	50	5375
11 yıl – 12 yıl 24.05.1990-23.05.1991	12 yıl 6 ay-14 yıl 24.05.1988-23.11.1989	20	25	47	51	5450
10 yıl – 11 yıl 24.05.1991-23.05.1992	11 yıl-12 yıl 6 ay 24.11.1989-23.05.1991	20	25	48	52	5525
9 yıl – 10 yıl 24.05.1992-23.05.1993	9 yıl 6 ay-11 yıl 24.05.1991-23.11.1992	20	25	49	53	5600
8 yıl – 9 yıl 24.05.1993-23.05.1994	8 yıl-9 yıl 6 ay 24.11.1992-23.05.1994	20	25	50	54	5675
7 yıl – 8 yıl 24.05.1994-23.05.1995	6 yıl 6 ay-8 yıl 24.05.1994-23.11.1995	20	25	51	55	5750
6 yıl – 7 yıl 24.05.1995-23.05.1996	5 yıl-6 yıl 6 ay 24.11.1995-23.05.1997	20	25	52	56	5825
5 yıl – 6 yıl 24.05.1996-23.05.1997	3 yıl 6 ay-5 yıl 24.05.1997-23.11.1998	20	25	53	57	5900
4 yıl – 5 yıl 24.05.1997-23.05.1998	2 yıl 8 ay 15 gün-3 yıl 6 ay 24.11.1998-08.09.1999	20	25	54	58	5975
3 yıl – 4 yıl 24.05.1998-23.05.1999		20		55		5975
2 yıl 8 ay 15 gün-3 yıl 24.05.1999-08.09.1999		20		56		5975

iii. 506 sayılı Kanun'un geçici 81/C bendine göre aylığa hak kazanma koşulları

4759 sayılı Kanun'la 23.05.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 506 sayılı Kanun'un geçici 81. maddesinde yapılan değişiklikle anılan bendin (a) alt bendinde yer alan 15 yıl + 50/55 yaş + 3600 gün koşuluna göre yaşlılık aylığına hak kazanma koşulları 08.09.1999 tarihinden 23.05.2002 tarihine kaydırılmış ve bu tarihten sonra emekli olacaklar için 15 yıl, 3600 gün ve 50/55 yaş şartlarını yerine getirecekleri tarihe göre kademeli geçiş süreci öngörülmüştür.

23.05.2002 tarihinde öngörülen şartları yerine getiremeyenler, bu şartları aşağıda belirtilen

tarih aralıklarından hangi tarih aralığında yerine getiriyorsa o yaşlarda aylığa hak kazanacaklardır.

- 24.05.2002 ile 23.05.2005 tarihleri arasında yerine getirenler kadın ise 52, erkek ise 56 yaşını doldurmuş olmaları,
- 24.05.2005 ile 23.05.2008 tarihleri arasında yerine getirenler kadın ise 54, erkek ise 57 yaşını doldurmuş olmaları,
- 24.05.2008 ile 23.05.2011 tarihleri arasında yerine getirenler kadın ise 56, erkek ise 58 yaşını doldurmuş olmaları,
- 24.05.2011 tarihinden sonra yerine getiren kadınlar 58, 24.05.2011 ile 23.05.2014 tarihleri arasında yerine getiren erkekler 59 yaşını doldurmuş olmaları,

- 24.05.2014 tarihinden sonra yerine getiren erkekler 60 yaşını doldurmuş olmaları

halinde yaşlılık aylığına hak kazanacaklardır.

B. 08.09.1999 (dahil) ila 30.04.2008 (dahil) tarihleri arasında sigortalı olan kişiler

Bu çerçevede, 4/1-(a) sigortalıları bakımından 4447 sayılı Kanun'la 506 sayılı Kanun'un 60. maddesinin (A) fıkrasındaki yaşlılık aylığına hak kazanma seçenekleri üçten ikiye indirilerek, 08.09.1999 (dahil) tarihinden sonra ilk defa sigortalı olarak çalışmaya başlayanların yaşlılık aylığından yararlanabilmesi için;

- Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7000 gün veya,
- Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması, 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 4500 gün

malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi ödemiş olmak seçeneklerinden birinin yerine getirilmesi öngörülmüştür.

C. 30.04.2008 (hariç) sonrasında sigortalı olan kişiler

Kanunla genel hükümler yönünden ilk defa Kanun'a göre sigortalı sayılanlara yaşlılık sigortasından aylık bağlama şartları 28. maddede düzenlenmiştir.¹ Bu maddede, bahsedildiği üzere, ilk defa sigortalı sayılan kişiler için aşağıda belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde yaşlılık aylığı bağlanacağı öngörülmüş olmakla birlikte Kanun'un geçici 7. maddesinin son fıkrasında 30.04.2008 (hariç) tarihinden sonra 506, 1479, 5434, 2925 ve 2926 sayılı kanunlara göre ilk

defa sigortalı veya iştirakçi olanlar hakkında Kanun'un 28. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrası hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür.

Diğer bir ifadeyle, 28. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları ilk defa 01.05.2008 tarihi itibarıyla 506, 1479, 5434, 2925 ve 2926 sayılı kanunlara göre sigortalı olanlar için uygulanacaktır.

Buna göre, ilk defa 01.05.2008 tarihi itibarıyla sigortalı olanlardan;

- 4/1-(a) sigortalılarına, kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7200 gün,
- 4/1-(b) sigortalılarına, kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 9000 gün

malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş olması şartıyla yaşlılık aylığı bağlanacaktır.

Kadın sigortalılar için 58, erkek sigortalılar için 60 olarak öngörülen yaş hadleri, 4/1-(a) sigortalıları için 7200, 4/1-(b) sigortalıları için 9000 prim gün sayısı koşullarının 28. maddenin ikinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen kademeli süreçte, 01.01.2036 tarihinden sonra yerine getirilmesi halinde, gün koşulunun yerine getirildiği tarih aralığındaki yaş hadleri esas alınarak aylığa hak kazanma koşulları belirlenecektir.²

SONUÇ

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri çerçevesinde, 2011/58 sayılı Genelge, 5510 ile 506 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda kişilerin sigortalı buldukları tarihler de baz alınarak işlem yapılması gerekmekte olup söz konusu prim ve yaş şartlarını sağlayan sigortalılardan kendi istekleriyle işten ayrılanlar için kıdem tazminatı ödemesi yapılması gerekecektir.

¹ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu MADDE 28- Yaşlılık sigortasından sigortalıya sağlanan haklar şunlardır: a) Yaşlılık aylığı bağlanması. b) Toptan ödeme yapılması. (Değişik ikinci fıkra: 17/4/2008-5754/16 md.) İlk defa bu Kanuna göre sigortalı sayılanlara; a) Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olmaları ve en az 9000 gün malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi bildirilmiş olması şartıyla yaşlılık aylığı bağlanır. Ancak, 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için prim gün sayısı şartı 7200 gün olarak uygulanır. b) (a) bendinde belirtilen yaş şartı; 1) 1/1/2036 ilâ 31/12/2037 tarihleri arasında kadın için 59, erkek için 61, 2) 1/1/2038 ilâ 31/12/2039 tarihleri arasında kadın için 60, erkek için 62, 3) 1/1/2040 ilâ 31/12/2041 tarihleri arasında kadın için 61, erkek için 63, 4) 1/1/2042 ilâ 31/12/2043 tarihleri arasında kadın için 62, erkek için 64, 5) 1/1/2044 ilâ 31/12/2045 tarihleri arasında kadın için 63, erkek için 65, 6) 1/1/2046 ilâ 31/12/2047 tarihleri arasında kadın için 64, erkek için 65, 7) 1/1/2048 tarihinden itibaren ise kadın ve erkek için 65, olarak uygulanır. Ancak yaş hadlerinin uygulanmasında (a) bendinde belirtilen prim gün sayısı şartının doldurulduğu tarihte geçerli olan yaş hadleri esas alınır.

² 2011/58 sayılı, Kanun'a Göre 4/1-(a) ve 4/1-(b) Kapsamındaki Sigortalıların Tahsis İşlemleri Genelgesi

İŞ HUKUKU'NDA ÇOK SORULAN SORULAR-I İŞVERENİN ZAM YAPMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Zeynep Cemre ALTUN
Kıdemli Avukat

Müge ERDOĞAN
Kıdemli Avukat

ÖZET

İş hukukuna ilişkin gerek işverenlerin gerekse işçilerin en çok merak ettiği hususlardan biri, hiç şüphesiz ki işçi ücretlerine yapılan zamlardır. Yeni yıla girerken iş yerlerinde gündemi sıkça meşgul eden “İşverenin Zam Yapma Yükümlülüğü” ve bu yükümlülüğün hukuki alt yapısına dair en çok akla gelen sorular ile cevapları bu ayki makalemizin ve İş Hukuku’nda Çok Sorulan Sorular yazı dizimizin ilkinin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zam, Ücret, Eşitlik, İşveren, İşçi, Oran, Asgari Ücret.

GİRİŞ

Yeni yılın gelmesi ve Aile, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2020 itibarıyla uygulanacak asgari ücrete %15,03 oranında zam yapmasıyla işçiler ile işverenlerin yoğunluklu gündem konularını işçi ücretlerine yapılacak zamlar oluşturmaya başladı. İşçiler ücretlerine ne kadar zam alacağını merak ederken işverenler ise sıklıkla zam yapma yükümlülükleri ile bunların hukuki alt yapısına ilişkin sorular sormaktadır. Bu ayki makalemizde gündemi oldukça meşgul eden bu konuyla ilgili başlıca sorular ile cevapları yer almaktadır.

1. İşverenin Zam Yapma Zorunluluğu Bulunmakta mıdır?

İşyerindeki toplu iş sözleşmesinde veya taraflar arasında akdedilen iş sözleşmesinde ücrete zam yapılacağına ilişkin bir düzenleme yoksa işveren, -eşitlik ilkesine aykırı olmamak şartıyla- işçinin ücretine zam yapmak zorunda değildir. Nitekim ücrete zam yapılması işverenin yönetim hakkı kapsamında kalan bir husustur.

Ancak işçinin ücreti, asgari ücret üzerinden belirlenmiş ise, asgari ücrete yapılan

zamla birlikte işverenin de işçinin ücretini artırması zorunludur. Zira Asgari Ücret Komisyonu'nun belirlediği asgari ücreti işçiye ödemeyen veya eksik ödeyen işverene 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nun m. 102/1-(a) bendi uyarınca, eksik ödemede bulunduğu her bir işçi için, her ay 125,00 TL idari para cezası öngörülmüştür. 2020 yılı itibarıyla söz konusu idari para cezasının güncelleneceğini belirtmek isteriz. Ayrıca işçinin aldığı ücret, zamanla asgari ücretin altında kalmış ise işveren, asgari ücretin altında ücret veremeyeceği için bu durumda da işçinin ücretinin asgari ücret seviyesine getirilmesi gerekecektir.

Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 21.01.2016 tarih ve 2015/35282 E. ve 2016/1717 K. sayılı kararında¹ “Öte yandan, davacının fark ücret alacağı, uyumsuzluk konusu dönemlerde asgari ücrete yapılan artış oranları uyarlanarak zamlı şekilde belirlenen ücrete göre hesaplanmış ise de, taraflar arasında ücrete asgari ücret artış oranında zam yapılacağına ilişkin bir sözleşme hükmü veya işyeri uygulaması bulunduğu iddia ve ispat edilememiştir. Kaldı ki, işverenin işçi ücretlerini karşılıklı anlaşma dışında düşüremeyeceği gibi, ücretlere zam yapma zorunluluğu da bulunmamaktadır. Hal böyle olunca, ... hatalı değerlendirme ile, ücrette meydana gelebilecek artış oranı da hesaplama dahil edilerek belirlenen miktara hükmedilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir.” şeklinde hüküm tesis edilerek zam yapılmasının sözleşme düzenlemesine veya işyeri uygulamasına bağlı olduğu ortaya konmuştur.

¹ <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/22-hukuk-dairesi-e-2015-35282-k-2016-1717-t-21-1-2016> (erişim tarihi: 06.01.2020)

Öte yandan işveren; toplu iş sözleşmesi, iş sözleşmesi veya işyeri uygulamasıyla ücret zammına ilişkin kural öngörebilir. Sözleşme veya işyeri uygulamasıyla zam politikasının belirlendiği durumda, işveren düzenlenen esaslara ve şartlara uygun olarak zam yapmakla yükümlü olacaktır.

Bununla birlikte işçinin ücretine zam yapılması toplu iş sözleşmesinde veya iş sözleşmesinde işveren tarafından şarta bağlanmış olabilir. Ücret artışı yapılması için gereken şart sağlanmamış ise bu durumda da işverenin zam uygulama zorunluluğu olmayacaktır. Örneğin, iş sözleşmesinde işçinin belirli bir performans notunu alması veya işyerinde belirli bir kıdemi doldurması halinde zamma hak kazanacağı düzenlenmiş ise, işçi ancak bu şartı karşıladığı takdirde işverenden ücretinde artış yapılmasını talep edebilecektir.

Zam yapılması konusunda dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise, işverenin eşit davranma ilkesine uymasıdır. İşverenin kural olarak zam yapma yükümlülüğü bulunmasa da işyerinde aynı veya benzer nitelikte olan işçilerin bir bölümüne ücret artışı yapılırken bir bölümüne zam yapılmaması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bu nedenle işveren, bir kısım işçinin ücretini artırırken diğer işçilere zam uygulamazsa bu durumun hukuki bir dayanağının olması gerekmektedir. Nitekim Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 11.05.2016 tarihli, 2015/1543 E. ve 2016/11750 K. sayılı kararında² "Diğer taraftan her ne kadar zam yapılmaması veya sosyal yardım yapılmaması salt işçi açısından haklı fesih nedeni değil ise de, işverenin aynı şekilde çalışan işçilere zam uygularken veya sosyal yardımlar yaparken, bir veya bazı işçilere ayrımı haklı kılacak neden yokken zam yapmaması veya sosyal yardım yapmaması eşit davranma borcuna aykırılık oluşturur ve işverenin bu yükümlülüğü ihlâl ettiğinde ihlâl nedeni ile zarar gören işçinin iş sözleşmesini feshetmesi haklı neden teşkil edecektir." şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

2. Zam Yapma Yükümlülüğü İş Sözleşmesine Hüküm Koyularak Kaldırılabilir mi?

Yukarıdaki soru bağlamında açıkladığımız üzere, kural olarak işverenin zam yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak taraflar, iş sözleşmesi veya işyeri uygulaması ile zam uygulanacağını öngörmüş ise bu durumda işverenin zam yapma yükümlülüğünün kaldırılması için ek protokol akdedebilir veya İK m. 22 hükmünde öngörülen esaslı değişiklik prosedürünü işletebilir. Söz konusu ek protokolün ise İK m. 22/2 uyarınca geçmişe etkili olarak yürürlüğe konulamayacağını belirtmek isteriz.

Ülkenin ekonomik durumu, işverenin ticari faaliyetlerindeki düşüş sebebiyle işveren, işçilerine karşı ücret artışını gerçekleştirecek ekonomik güçte olmayabilir. Ücret artışının kaldırılması, işçi aleyhine çalışma koşullarında esaslı değişiklik olarak kabul edilecektir. İK m. 22/1 hükmünde, "İşveren, iş sözleşmesiyle veya iş sözleşmesinin eki niteliğindeki personel yönetmeliği ve benzeri kaynaklar ya da işyeri uygulamasıyla oluşan çalışma koşullarında esaslı bir değişikliği ancak durumu işçiye yazılı olarak bildirmek suretiyle yapabilir. Bu şekle uygun olarak yapılmayan ve işçi tarafından altı işgünü içinde yazılı olarak kabul edilmeyen değişiklikler işçiyi bağlamaz..." şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Bu bağlamda, iş sözleşmesinde kararlaştırılan ücret zammı düzenlemesinin kaldırılacağına ilişkin işveren, işçiye yazılı şekilde bildirimde bulunmalı, işçi de altı iş günü içinde bu değişikliği yazılı şekilde onaylamalıdır. Süresi içinde yazılı onay sunmayan işçi, iş sözleşmesindeki veya işyeri uygulamasındaki değişikliği kabul etmemiş olacaktır.

Öte yandan işverenin zam yapma yükümlülüğü toplu iş sözleşmesinde öngörülmüş ise işçi ve işveren karşılıklı anlaşma yoluyla veya İK m. 22/1 hükmünde düzenlenen esaslı değişiklik prosedürüyle ücret artışını bertaraf edemeyecektir. Zira iş hukuku bağlamında toplu iş sözleşmesi, nitelik olarak bireysel iş sözleşmesinden daha geniş haklar düzenliyorsa bu durumda toplu iş sözleşmesine öncelik tanınmaktadır. Hal böyleyken işçi ve işverenin toplu iş sözleşmesine aykırı olacak şekilde işçi aleyhine anlaşma yapmaları geçerli kabul edilmeyecektir. Toplu iş sözleşmesindeki ücret artışı düzenlemeleri ancak yeni bir toplu iş sözleşmesi veya

toplu iş sözleşmesine ek bir protokol ile kaldırılabilecektir.

3. İşverenin Zam Yapma Yükümlülüğü Olduğunun Kabulü Halinde; Tüm İşçilere Aynı Oranda mı Zam Yapılmalıdır?

4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesi işverene eşit davranma borcu yüklemiş olup, bu yükümlülük işverenin aynı nitelikteki veya benzer durumdaki işçilere eşit davranması anlamını ihtiva eder. Doğaldır ki işveren yönetim hakkı kapsamında; işçinin yaptığı iş, niteliği, performansı, eğitimi, donanımı, kıdemi gibi objektif nedenler ile işçilerin ücretlerinde ve/veya işçilere yapılacak zamlar konusunda ayırım ve farklılaştırma yapabilecektir.

Zira farklı oranlarda zam yapılmasına ilişkin olarak Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 30.06.2014 tarihli, 2012/22794 E., 2014/22459 K. sayılı kararında "Eşitlik ilkesi aynı durumda olan işçiler yönünden geçerlidir. Başka bir anlatımla işverenin, farklı konumda olan işçiler bakımından eşit davranma yükümlü yerine, yönetim hakkı kapsamında farklı davranma serbestisinden söz edilir. Eşit davranma ilkesi tüm hukuk alanında geçerli olup, iş hukuku bakımından işverene, işyerinde çalışan işçiler arasında haklı ve objektif bir neden olmadıkça farklı davranmama borcu yüklemektedir. Bu bakımdan işverenin yönetim hakkı sınırlandırılmış durumdadır. Başka bir ifadeyle işverenin ayırım yapma yasağı, işyerinde çalışan işçiler arasında keyfi ayırım yapılmasını yasaklamaktadır. Bununla birlikte, eşit davranma borcu, tüm işçilerin hiçbir farklılık gözletilmeksizin aynı duruma getirilmesini gerektirmemektedir. Bahsi geçen ilke, eşit durumdaki işçilerin farklı işleme tâbi tutulmasını önlemeyi amaç edinmiştir. Öte yandan anılan ilke, hakların sınırlandırılmasına değil tesisine hizmet eder. Somut uyuşmazlıkta davalı işveren emsal gösterilen iki işçi dışında tüm işçilere % 9 oranında, emsal gösterilen iki işçiye ise % 25 oranında zam uygulamıştır. Davacı ile % 25 zam uygulanan işçiler dosya içeriğine göre aynı konumda ve eşit değildirler. İki işçi dışında davacı dahil diğer işçilere bir hak sınırlandırılması getirilmemiştir. % 25 zam uygulanan işçiler farklı konumda olup, bu uygulama işverenin yönetim hakkı kapsamında kaldığından, davalının eşit işlem borcuna aykırı davrandığından söz edilemez." şeklinde hüküm kurulmuştur. Dolayısıyla, farklı konumlardaki işçiler açısından keyfiyet içermemek ve

orantılı olmak şartıyla farklı oranlarda ücret artışı yapılmasının önünde hukuken bir engel bulunmamaktadır.

4. Eşitliğe Aykırı Olarak Diğer İşçilerden Daha Düşük Oranda Zam Alan ya da Hiç Zam Almayan İşçinin Hakları Nelerdir?

Zammın, işyeri uygulaması haline gelmesi veya iş sözleşmesinde zamma yönelik bir kayıt bulunmaması durumunda yapılacak olan zammın; diğer işçilere yapılacak olan ortalama zamdan düşük olması ya da işçiye hiç zam yapılmaması halinde; söz konusu durum açısından işveren açısından objektif bir nedeni var ise ve bu durum somut olarak işverence ispat edilebilecek ise; bu eşit işlem borcuna ve İş Kanunu'nun eşitlik hükmüne aykırılık teşkil etmeyecek ve işçi iş sözleşmesinin kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde haklı nedenle feshi yoluna gidemeyecektir.

Ancak iş sözleşmesinde belirli bir oranda zam yapılacağına dair kayıt varsa, işveren bunu uygulamıyorsa ya da işçilerin diğer işçilerden farklı muamele görmesine neden olacak objektif bir neden olmamasına rağmen ayırım yapılıyor ise; işçi açısından İş Kanunu'nun 24. maddesinin 2. fıkrasının (e) bendi olan "işveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmez veya ödenmezse" gereği haklı nedenle fesih imkânı doğacaktır.

İş sözleşmesini haklı nedenle fesheden işçinin yalnızca kıdem tazminatını ve ödenmemiş bakiye işçilik ücretlerinin ödenmesini talep etmesi mümkün olacak, işe iade davası ile ihbar tazminatının ödenmesi talebi ise mümkün olmayacaktır.

Ancak önemle belirtmek gerekir ki, yukarıda bahsedilen hususların her bir olay nezdinde, somut olayın verileri göz önünde tutularak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

SONUÇ

İşçi ücretlerine zam yapılması, kural olarak işverenin yönetim hakkının kapsamında

değerlendirilmektedir. Ancak işçinin asgari ücret üzerinden ücretini alması veya toplu iş sözleşmesinde, bireysel iş sözleşmesinde veya işyeri uygulamasıyla zam yapılması öngörülmesi hallerinde işverenin zam yapma yükümlülüğü doğmaktadır. Bununla birlikte işverenin ücret artışı yaparken işyerinde eşit davranma borcuna uygun davranması gerekmektedir. Nitekim işveren, işçilerin yaptığı iş, niteliği, performansı, eğitimi, donanımı, kıdemi gibi objektif nedenleri dikkate alarak zam konusunda farklı uygulamalar yapma hakkına sahiptir. Buna karşın işçiler arasında farklı zam oranlarının uygulanmasına ilişkin objektif nedenler yok ise işçi, iş sözleşmesini haklı nedenle feshedebilecektir.

İŞ SÖZLEŞMESİNİN FESHİNDE HAKLI NEDEN OLARAK MOBBING

Rabia Şeniz ERDOĞAN
Kıdemli Avukat

Dilara YANGINCI
Avukat

ÖZET

“Mobbing” olarak adlandırılan psikolojik taciz eylemi iş yaşamında yaş, cinsiyet, kıdem ayrımı olmadan işçilerin karşılaşması muhtemel bir işyeri sorunu olarak görülmektedir. Mobbing mekân olarak işyerinde gerçekleşmekte olup, üstler tarafından astlarına uygulanabileceği gibi, astları tarafından da üstlerine karşı uygulanabilir ya da eşitler arasında da gerçekleşmesi mümkündür. Psikolojik taciz olarak nitelendirilebilecek bu eylemler, sistemli bir şekilde ve süreklilik kazanmış bir sıklıkla tekrarlanmalı, aynı zamanda kasıtlı olmalıdır. Davranışlar, yıldırma, pasifize etme ve işten uzaklaştırma amacıyla olmalı, mobbing gören mağdur kişinin kişiliğinde, mesleki durumunda veya sağlığında zarar ortaya çıkmalıdır. Ancak bu şartların varlığı halinde kişinin mobbing yaşamakta olduğu iddia edilebilir.

Mobbing uygulayan kişilerin, belli bir kişiye ya da kişilere yönelik olumsuz tutum ve davranışları gizli veya açık şekilde olabilir. Genel mevzuatta mobbing tanımı ve müeyyidelerine henüz yer verilmemekle birlikte, işverenin, mobbing olgusuna karşı birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nun 5. maddesi uyarınca işverenin işçilerine eşit davranma borcu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (“TBK”)’nun 417. maddesi uyarınca işçinin kişiliğinin korunması ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu (“İSGK”)’nun 4. maddesi uyarınca işçilerin işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlü olduğu düzenlemesi örnek olarak verilebilir.

Mobbing kavramı önemli bir ispat sorunu taşımakla birlikte, İş Kanunu’nun 24. maddesinde yer alan hükümlerin sistematik ve kasti olarak uygulanması halinde işçiye iş sözleşmesini haklı nedenle feshetmesi imkânını da sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mobbing, Psikolojik Taciz, İş Sözleşmesinin Feshi, İspat Yükümlülüğü, Eşit Davranma Borcu.

GİRİŞ

İş hayatında sıklıkla duyulan “mobbing” kavramı, psikolojik şiddet, baskı, kuşatma, taciz, rahatsız etme veya sıkıntı verme anlamlarına gelmektedir. Türk Dil Kurumu, mobbing kavramını “bezdiri” kelimesi ile tanımlamış bulunmaktadır. 1980’li yıllarda bu konunun öncüsü kabul edilen İsveçli Dr. Heinz Leymann, mobbing terimini iş hayatındaki baskı, şiddet ve yıldırma hareketlerini tanımlamak için kullanmış ve “Mobbing, duygusal bir saldırıdır. Bir veya birkaç kişi tarafından diğer bir kişiye yönelik olarak düşmanca ve ahlak dışı yöntemler-

le sistematik bir biçimde uygulanan psikolojik bir terördür” şeklinde tanımlamıştır.¹

Mobbing, sistematik olarak işçinin psikolojik şiddete ve tacize uğraması olarak değerlendirilebilecek olup, mobbing niteliğindeki davranışın kaynağı bir olaya değil, belli bir işçiye veya işçi grubuna odaklanmıştır. Mobbingi uygulayan kişi ise bazen işveren, bazen amir bazen ise bir başka işçi olabilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, işyerinde meydana gelen süreklilik göstermeyen ve tekrarlanmayan herhangi bir nezaketsizlik, haksızlık veya kaba davranış mobbing olarak değerlendirilemeyecektir. Söz konusu davranışların belli bir hedefe yönelik olarak kasıtlı, sistematik olarak ve uzun zamandan beri gerçekleşmesi halinde mobbingin varlığından söz edilebilecektir.

1 Gülnur Erdoğan, *Mobbing (İşyerinde Psikolojik Taciz)*, TBB Dergisi, 2009, s. 83.

1. Yasal Düzenlemeler Açısından Mobbing

Mobbing kavramı, İş Kanunu ("İK")'nda ve genel mevzuatta ayrıntılı olarak ve açıkça düzenlenmemiştir. Bununla birlikte, kişi/kişilere mobbing uygulamanın sonucunda doğan müeyyideler hakkında da objektif bir değerlendirme bulunmamaktadır.

İK'nın 5. maddesine göre, iş ilişkisinde dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasal düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılamayacaktır. İşveren, esaslı sebepler olmadıkça tam süreli çalışan işçi karşısında kısmi süreli çalışan işçiye, belirsiz süreli çalışan işçi karşısında belirli süreli çalışan işçiye ve biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça bir işçiye iş sözleşmesinin şartlarının oluşturulmasında ve akdedilmesinde, uygulanmasında ve sona ermesinde ve ayrıca cinsiyet veya gebelik nedeniyle farklı işlem uygulayamayacaktır. Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılmayacaktır. İlgili maddeden de görüldüğü üzere, psikolojik taciz özellikle düzenlenmemiş olup, yalnızca işverene eşit davranma yükümlülüğü hatırlatılmış bulunmaktadır. Eşit davranma borcu doğrudan işverenin eylemleri kapsamında değerlendirilebilecek bir ilke olduğundan, psikolojik tacizin işyerindeki başka bir işçi tarafından gerçekleştirildiği durumlarda, işverenin psikolojik tacize engel olmaması halinde, bu eyleme dolaylı yoldan iştirak etmiş olduğunun kabulü ile eşit davranma borcuna aykırılık doğabilecektir. Psikolojik taciz, işverenin işçiyi koruma borcuyla olduğu kadar eşit davranma yükümlülüğü ve iş ilişkisinde geçerli olan ayrımcılık yasaklarıyla da bağlantı içerisindedir. Psikolojik taciz, ayrımcılık yasasının nitelikli ihlâli olarak algılanmaktadır.²

TBK'nın "İşçinin Kişiliğinin Korunması" başlıklı 417. maddesine göre, "İşveren, hizmet ilişkisinde işçinin kişiliğini korumak ve saygı göstermek ve işyerinde dürüstlük ilkelerine uygun bir düzeni sağlamakla, özellikle işçilerin psikolojik ve cinsel tacize uğramamaları ve bu tür tacizlere uğramış olanların

daha fazla zarar görmemeleri için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür." Görüldüğü üzere, TBK'nın söz konusu maddesi psikolojik tacizin işverenin işçinin kişiliğini koruma yükümlülüğüne aykırılık teşkil ettiğini açıkça düzenlemiş olup, mevzuatımıza psikolojik taciz kavramının ilk kez bu Kanun'la girdiği de söylenebilecektir. Bunun yanında, İSGK'nın 4. maddesi de işverenlerin, işçilerin işle ilgili sağlık ve güvenliğini sağlamakla yükümlü olduğunu düzenlemiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, psikolojik tacizin işverenin, işçinin öncelikle psikolojik sağlığının korunması borcuna aykırılık teşkil ettiği açıkça görülmektedir.

TBK'nın işçinin kişiliğinin korunması ile ilgili yapmış olduğu düzenlemelerin bir önemli yanı da 417/3. maddesi uyarınca işverenlerce bu yükümlülüğe uyulmaması sebebi ile açılacak tazminat davalarının "sözleşmeye aykırılıktan doğan sorumluluk hükümlerine" bağlı olduğunu açıkça düzenlemiş olmasıdır. Bu düzenleme, doktrinde daha önce mevcut bulunan ve sorumluluğun niteliğinin haksız fiilden doğan sorumluluk veya hizmet sözleşmesinden doğan borca aykırılık olduğuna ilişkin görüş aykırılıklarına son vermiştir.³

Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 22.05.2014 tarihli, 2013/11788 E. ve 2014/14008 K. sayılı kararında "İşyerinde mobbingi belirli kişi ya da kişilerin zarar verici söz, tutum ve davranışlarına maruz kalınmasıyla başlayan yıldırma, yıpratma, sindirme, biktirme ve belli şekilde davranmaya mecbur bırakma sürecine alınan kişi veya kişilere sistematik şekilde psikolojik, duygusal ve sosyal saldırı gerçekleştirilmektedir. Hedef alınan kişinin şeref, kişilik, karakter, inanç, değer, yetenek, tecrübe, düşünce, tercih, yaşam biçimi ve kültür gibi yönlerine topluca bir saldırı söz konusudur. Bu saldırı, dedikodu ve söylenti çıkarma, iftira atma, çalışanlar önünde küçük düşürme, hafife alma, karalama, kötöleme ve yok sayma gibi kişiyi zihinsel, ruhsal, fiziksel ve bedensel olarak etkileyebilecek eylemlerle yapılmaktadır."⁴ şeklinde hüküm tesis edilerek Yargıtay tarafından mobbing olarak kabul edilen uygulamalar belirtilmiştir.

² Hamdi Mollamahmutoğlu, Muhittin Astarlı, İş Hukuku, Ankara 2012, s. 644.

³ Prof. Dr. Sarper Süzek, İş Hukuku, 2012, s. 436.

⁴ <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6914#> (Erişim Tarihi: 06.01.2020)

2. Mobbing Nedeniyle İş Sözleşmesinin Feshi

İK'nın 24. maddesinde işçilerin iş sözleşmelerini haklı nedenle derhal feshedebileceği haller sıralanmış olup, mobbing açık olarak bu sebeplerden biri olarak sayılmamıştır. Her ne kadar mobbing bu sebeplerden biri olarak sayılmamış olsa da Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 22.05.2014 tarihli, 2013/11788 E. ve 2014/14008 K. sayılı kararında, “İşverenin, iş sağlığı ve güvenliğini sağlama yükümlülüğünü ihlâl ettiği, öte yandan kişilik haklarına yönelik saldırıyı önlemediği ve buna sebebiyet verdiği için işçiyi koruma ve gözetme borcuna aykırı davrandığı, bu durumun da işçiye iş sözleşmesini haklı nedenle feshetme imkânı verdiği kabul edilmelidir.” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.⁵

İK'nın 24. maddesi kapsamında ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri halleri incelendiğinde, maddenin 2-b bendindeki işverenin işçinin veya ailesi üyelerinden birinin şeref ve namusuna dokunacak şekilde sözler söylemesi, davranışlarda bulunması veya işçiye cinsel tacizde bulunması hali ile 2-c bendindeki işverenin işçiye veya ailesi üyelerinden birine sataşması veya gözdağı vermesi yahut işçi hakkında şeref ve haysiyet kırıcı asılsız ağır isnat veya ithamlarda bulunması hali mobbing nedeni ile iş sözleşmesinin haklı nedenle ve derhal feshine dayanak oluşturabilecektir. Sayılmış olan hallerin sistematik biçimde tekrarlandığı veya diğer psikolojik baskı yolları ile birlikte kullanıldığı durumlarda mobbing oluşacağından, işçinin bu halde iş sözleşmesini feshetme imkânı doğacaktır. İlgili maddede belirtilen nitelikteki davranışlarda bulunmanın açıkça işveren tarafından gerçekleştirilmesinden bahsedildiği için, işverenin bir başka işçisi tarafından bu eylemlerde bulunması halinde, işçinin feshetme hakkı doğmayacaktır.⁶ Ancak bu hallerden farklı olarak, işverenin bir işçisinin bir başka işçisine psikolojik tacizde bulunması halinde işveren gerekli iş sağlığı ve güvenliği yükümlülüklerini yerine getirememesi sebebiyle çalışma şartlarını ihmal ettiği kabul edilerek iş-

çinin haklı nedenle iş sözleşmesini feshetme hakkı doğacaktır. İK'nın 24/2 maddesinde yapılan bu sayım sınırlı olmaması sebebiyle, bu hallerde benzer durumların gerçekleşmesi halinde de işçilerin derhal feshetme hakkının doğacağı kabul edilmektedir.

İK'nın 26. maddesi uyarınca, işçi mobbing nedeniyle derhal feshetme hakkını mobbing eyleminin sona ermesinden itibaren altı iş günü geçtikten ve her halde fiilin gerçekleşmesinden itibaren bir yıl sonra kullanamayacaktır. İşçi mobbing nedeniyle iş sözleşmesini derhal feshettiği hallerde kıdem tazminatı talebinde bulunabilecektir. Ayrıca şartların oluştuğu ve işverenin eşit davranma borcunu yerine getirmediği durumlarda işçinin, İK'nın 5. maddesine göre ayrımcılık tazminatı ve TBK çerçevesinde kişilik haklarının ihlali sebebiyle maddi ve manevi tazminat talep etme hakkı da doğacaktır.

3. Mobbingin İspatı

Mobbing konusunda bir diğer önemli husus ise ispat konusudur. İspat hususu, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (“HMK”)’nda düzenlenmektedir. İlgili madde uyarınca, ispat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir. Bu durum, mobbinge uğradığını iddia eden işçiler için de geçerlidir. Ancak, mobbing kavramı, ispatı ve mobbing konusunda işçiyi koruyucu tedbirlerin normatif bir şekilde düzenlenmeyişi ispat konusu açısından soru işaretleri meydana getirebilmektedir.

Yargıtay kararlarında mobbingin tutarlılık teşkil etmesi ve güçlü emarelerin varlığı ispat için yeterli bulunmaktadır. İşçinin, mobbing uygulandığına dair emareleri ileri sürmesi halinde bu kez işveren mobbingin gerçekleşmediğini ispat etmekle yükümlü olacaktır. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 27.12.2013 tarihli, 2013/693 E. ve 2013/30811 K. sayılı kararında⁷ “Mobbingin varlığı için kişilik haklarının ağır şekilde ihlâline gerek

5 <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6914#> (Erişim Tarihi: 06.01.2020)

6 Yrd. Doç. Dr. S. Alp Limoncuoğlu, *İşçinin İş Sözleşmesini Psikolojik Tacize Dayalı Olarak Haklı Nedenle Feshinde Hak Düşürücü Sürenin Başlangıcı (Karar İncelemesi)*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014, s. 15.

7 <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/22-hukuk-dairesi-e-2013-693-k-2013-30811-t-27-12-2013> (Erişim Tarihi: 07.01.2020)

olmadığı, kişilik haklarına yönelik haksızlığın yeterli olduğu, ayrıca mobbing iddialarında şüpheden uzak kesin deliller aranmayacağı; davacı işçinin, kendisine işyerinde mobbing uygulandığına dair kuşku uyandıracak olguları ileri sürmesinin yeterli olduğu, işyerinde mobbing gerçekleşmediğini ispat külfetinin davalıya düştüğü, tanık beyanları, sağlık raporları, bilirkişi raporu, kamera kayıtları ve diğer tüm deliller değerlendirildiğinde mobbing iddiasının yeterli delillerle ispat edildiği gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.” şeklinde hüküm tesis edilerek mobbingin varlığı için aranan koşullar belirtilmiştir.

SONUÇ

Mobbing karmaşık, sistematik, uzun süreli diğer bir deyişle zamana yayılmış, planlı ve bilinçli, aşağılama ve itibarsızlaşma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın 18.06.2013 tarihinde düzenlemiş olduğu **'İşyerlerinde Psikolojik Taciz (Mobbing) Bilgilendirme Rehberi'** adlı kitapçıkta belirtmiş olduğumuz şartların oluşması halinde mobbing varlığı kabul edilmektedir.

Mobbing uygulayan kişiler psikolojik taciz amacıyla, bilerek ve isteyerek, bu davranışların o kişi veya kişiler nezdinde oluşacak sonuçlarını öngörerek sistematik ve kasti bir şekilde hareket etmektedir. Çalışma ilişkilerinde taksirli tutumlar ile (örneğin özensizlik ve dikkatsizlikle) bir işçinin sübjektif olarak incinmesine neden olan davranışlar mobbing olarak nitelendirilmektedir. Mobbing gören kişi, İş Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca direkt olarak haklı nedene dayanarak iş sözleşmesini derhal feshedemeyecek olsa da, Kanun'un 24. maddesinde yer alan hükümlerin mobbing şartları kapsamında yaşanması halinde işçinin iş sözleşmesini haklı nedene dayanarak feshetme imkanını doğuracaktır. Ancak bu kapsamda yapılacak fesihler İK'nın 26. maddesi uyarınca 6 iş günlük hak dü-

şürücü süreye bağlanmış bulunmaktadır.

Sonuç olarak, işverenin, işçiyi gözetme ve koruma ile eşit davranma borcuna aykırılığının varlığı halinde mobbing kavramı oluşmaktadır. Mobbing ast-üst kişiler arasında yaşanmakla birlikte eşit kıdemdeki kişiler arasında da yaşanıyorsa işverenin bu durumu denetlemesi gerekmektedir. Tüm bunların yanı sıra, işverenin yönetim hakkı kapsamında yasalara uygun olarak gerçekleştirmekte olduğu uygulamaların mobbing olarak yorumlanmaması gerekmektedir.

KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMA VE KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMA DÜZENİNDE İŞÇİLİK ALACAĞI HESAPLAMALARI

Setenay KAYA

Avukat

ÖZET

Zaman içerisinde hem işçi hem işveren tarafa iş ilişkilerinin kurulması noktasında esneklik sağlanması amacıyla ortaya çıkmış olan kısmi çalışma yöntemi, 4857 sayılı İş Kanunu ("İK")'nin 13. maddesinde düzenlenmiş olup uygulamada kısmi süreli çalışan işçilerin özlük haklarının hesaplanması konusunda işverenler açısından sıklıkla kafa karışıklığına sebebiyet vermektedir.

Makalemizde, kısmi süreli çalışma yöntemine ilişkin açıklamalara yer verilecek; kısmi süreli çalışmanın benimsendiği iş ilişkilerinin çeşitleri, koşulları ve kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılacak işçilerin ücret ve diğer menfaatlerinin hesaplanma yöntemlerine ilişkin güncel öğreti görüşleri ve Yargı kararlarına değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kısmi Süreli Çalışma, Çağrı Üzerine Çalışma, İş Paylaşımı.

GİRİŞ

Kısmi süreli çalışma kavramı, İK'nın 13. maddesinde düzenlenmiş olup, madde hükmünde yer alan tanıma göre, "İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumu"nu ifade etmektedir.

İşbu çalışma yönteminde, kısmi süreli çalışanın yalnızca sözleşmesinin kısmi süreli çalışma yöntemi üzerine kurulu olması sebebiyle tam süreli emsal bir çalışana kıyasen ayrımcılık görmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu sebeple, kısmi süreli çalışan işçilerin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatlerinin, tam süreli emsal işçiye göre çalıştıkları sürele orantılı olarak ödeneceği belirlenmiştir (İK m.13/2).

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde emsal işçinin nasıl belirleneceği ve kısmi süreli iş sözleşmesine tabi işçilerin ücret ve diğer menfaatlerinin nasıl muamele göreceğine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilecektir.

1. KISMİ SÜRELİ ÇALIŞMANIN VARLIĞI İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR

Kısmi süreli çalışma uygulaması, her ne kadar işçi-işveren ilişkilerine esneklik kazandırma amacıyla getirilmiş olsa da tam süreli çalışmanın gerçekleşmediği her durum için kısmi süreli çalışma biçiminin var olduğu iddia edilemeyecektir. Bu nedenle esnek bir çalışma düzeninin kısmi süreli çalışma olduğundan emin olmak için bakılması gereken ölçütler: süre, gönüllük ve düzenlilik (süreklilik)tir.

a. Süre

İK'da yer alan süreye ilişkin düzenlemede yalnızca, "tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi" ifadesi yer almaktadır. Önemli ölçüde az ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ise İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Süreleri Yönetmeliği'nin 6. maddesi ile açıklık kazanmıştır. Söz konusu madde hükmü uyarınca, "İşyerinde tam süreli iş sözleşmesi ile yapılan emsal çalışmanın **üçte ikisi oranına kadar** yapılan çalışma kısmi süreli çalışmadır."

Dolayısıyla, kısmi süreli çalışmadan bahsedilebilmesi için işçinin çalışma süresi o işyerinde tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçilerin yaptıkları çalışmanın en çok 2/3'si oranında olabilecektir.

b. Gönüllülük

Kısmi süreli iş sözleşmesi imzalayacak olan işçi, bu duruma rıza göstermeli ve aynı şekilde işveren taraf da çalışmanın kısmi süreli yürütüleceğine onay vermiş olmalıdır. Tek taraflı alınacak bir karar ile iş sözleşmesinin kısmi süreli sözleşmeye dönüştürülmesi imkânı bulunmamaktadır.

c. Düzenlilik- Süreklilik

Kısmi süreli çalışma düzenine geçildiğinin kabul edilmesi ve sözleşmenin kısmi süreli iş sözleşmesi olduğunun kabul edilebilmesi için bu durumun süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Yani, iş yerinin yoğunluğuna göre kısa vadeli çalışma sürelerinin düşürülmüş olması kısmi süreli çalışmanın kararlaştırılmış olduğu anlamına gelmeyecek, tarafların kısmi süreli çalışmayı düzenli bir şekilde devam ettiriyor olmaları gerekecektir.

2. ÇEŞİTLERİ

Kısmi süreli çalışmanın iş hayatında sıklıkla karşılaşılan türleri aşağıdaki gibidir:

a. Klasik Kısmi Süreli Çalışma

Genel anlamda, kısmi süreli çalışan işçilerin çalışma sürelerinin normal çalışma saatlerinin altında belirlendiği bu klasik metod genellikle işçinin yarım gün çalışması ya da kısmi vardiya sistemi şeklinde uygulanmaktadır. Bu noktada "kısmi vardiya sistemi" ifadesinden anlaşılması gereken, işverenin işyerindeki verimi artırma adına günlük çalışma süresini çeşitli konumlarda ve sürelerde vardiyalara bölerek işçilerini bu vardiyalar kapsamında çalıştırmasıdır.

b. Çağrı Üzerine Çalışma

İK'nın 14. maddesinde düzenlenmiş olan bu sistem, Kanun'un ifadesi ile "Yazılı sözleşme ile işçinin yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine ihtiyaç duyulması halinde iş görme ediminin yerine getirileceğinin kararlaştırıldığı iş ilişkisi"dir. Çağrı üzerine çalışmada, eğer taraflar haftalık/aylık/yıllık bir limit belirlememişlerse; işçinin haftalık çalışma süresi 20

saat kararlaştırılmış sayılacaktır. Fakat taraflar 20 saatin üstünde ya da altında bir zaman belirleyebileceklerdir, zira 20 saat sınırı kanun koyucunun yalnızca hiçbir belirlemenin yapılmadığı durumlarda işçiyi koruma adına getirdiği bir sınırdır.

Çağrı üzerine çalışmada, taraflarca önceden belirlenen sürelerde işçi çalıştırılsın ya da çalıştırılmasın, söz konusu ücrete hak kazanılmış olacaktır. Bu çalışma düzeninde işveren çalışacağı günler hakkında işçiye 4 gün önceden bilgilendirme yapmakla; işçi ise bu sürelerde iş görme edimini yerine getirmekle yükümlüdür. Eğer taraflar işçinin her çağrıda işçinin üst üste ne kadar süre çalışacağına dair bir belirleme yapmamışlarsa, bu durumda işçinin her çağrıda en az 4 saat üst üste çalıştırılmak zorunda olduğu belirlenmiştir (İK m.14/2).

c. İş Paylaşımı (Job Sharing)

İş paylaşımı düzenlenmesinde ise, izlenen metod temel olarak tam zamanlı olarak çalışılan bir işin birden çok işçi arasında ortaklaşa yapılmasıdır. Bu ortaklaşa çalışma durumundan, hangi işçinin işin hangi bölümünü üstleneceği ve ne kadar süre çalışacağı gibi düzenlemeler işçilerin kendi aralarında kararlaştırılacaktır. Normalde işverenin yönetim hakkı kapsamında olan bu gibi hususların kontrolü işçilere devredilmektedir. İş paylaşımı esasının kabul gördüğü çalışmalarda, işveren taraf ödemeyi çalışmayı gerçekleştiren işçi ekibine karşı gerçekleştirmekteyken, ücretin taksimi işçiler arasında gerçekleştirilmektedir.

Sözleşme serbestisini temel alan hukuk düzenimizde, bu uygulamanın kabul edilmesi önünde hukuken hiçbir engel olmasa da bir işi tamamlamak üzere çalışan işçilerden birinin işe gelmemesi ya da çalışmaması durumunda gerek diğer işçinin gerekse işverenin sıkıntı yaşaması ihtimâli öğretide de sıklıkla tartışılmaktadır¹. Zira, iş paylaşımının olduğu durumlarda işçiler bir bakıma ortak sorumluluk (müteselsil sorumluluk) altına girmekte ve bu nedenle yaşanacak olası bir problemde diğer işçinin sorumluluğunu üstlenmek zorunda kalmaktadırlar.

Bu uygulama, İK'da doğrudan düzenlenmemiş olmakla birlikte, 16. maddede düzenlenmiş

¹ Akan, Nagehan. Kısmi Süreli Çalışma, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara 2010.s.54.

olan “takım sözleşmeleri” ile sıklıkla karıştırılmaktadır. Halbuki takım sözleşmelerinde takım sözcüsü bütün takım adına davranmakta ve bu hâlde işveren ile bütün takım adına tek bir iş sözleşmesi imzalanmaktayken ve işveren takımdaki her bir işçiye ayrı ücret ödemekle yükümlüken, iş paylaşımının olduğu durumlarda her bir işçinin işverenle arasında ayrı bir iş sözleşmesi bulunmakta ve fakat ücret, işveren tarafından tek seferde yapılıp ardından işçiler arasında paylaşılmaktadır.

d. Yan İşte Çalışma

Bu çalışma türünde ise, öne çıkan özellik işçinin asıl işinin yanı sıra, kısmi süreli bir başka işte çalışıyor olmasıdır. Yani, işçinin işgücünü baskın olarak kullandığı iş aslında bir başka iş iken, işçi bu asıl çalışmasına ek ikincil nitelikte bir kısmi süreli iş sözleşmesinin tarafı olmaktadır. Yani asıl iş asli nitelikteyken, kısmi süreli yan iş ferî nitelik taşımaktadır. Kısmi süreli iş sözleşmeleri, işçilerin birden çok işveren yanında çalışmasına izin vermekle birlikte, yan işte çalışma uygulaması bu durumun uygulamadaki açık bir yansımasıdır.

İşçinin birden çok işverenin yanında çalışmasında bir sınırlama olmasa da çalışma saatleri açısından İş Kanunu’nun getirmiş olduğu haftalık 45 saatlik azami çalışma sınırı yapılan yan iş ile aşılamayacaktır. Diğer bir deyişle, kısmi süreli iş sözleşmesiyle yan işte çalışmak isteyen bir işçi, asıl işinde haftalık 45 saatin altında çalışıyor ise yan işte çalışabilecek ve yan işi için dâhil olduğu kısmi süreli iş sözleşmesi de yasal azami çalışma süresinin izin verdiği ölçüde kurulabilecektir.

3. KISMİ SÜRELİ İŞ SÖZLEŞMESİYLE ÇALIŞAN İŞÇİNİN ÜCRET VE DİĞER ALACAKLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

a. Ücret

Kısmi süreli iş sözleşmelerinde her ne kadar taraflar ücreti aralarında serbestçe kararlaştırabilecek iseler de işçiye verilecek olan ücretin alt sınırını “aynı süre için hesaplanacak asgari ücret” tutarı belirlemelidir. Zira Asgari Ücret Yönetmeliği’nin 6. maddesinde, “Komisyon, as-

gari ücreti bütün işkollarını kapsayacak şekilde belirler. Ücretin, bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır.” düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla, kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçilerin ücreti, çalışma sürelerine denk gelen asgari ücretin altında olamayacaktır.

b. Bölünebilir Menfaatler

Yukarıda da belirtildiği üzere, kısmi süreli çalışan işçiler bölünebilir haklardan (prim, ikramiye, bayram harçlığı, yakacak yardımı gibi) yararlandırılırken çalıştıkları süreyle orantılı olarak yararlanacaklardır. Örnek vermek gerekirse, kış aylarında haftada 45 saat tam zamanlı çalışan bir işçiye 150 TL yakacak yardımı veriliyor ise haftada 15 saat kısmi süreli çalışan işçi bu yardımdan 50 TL tutarında yararlandırılacaktır.

c. Emsal İşçi

İK’nın 13. maddesi hükmünde yer verildiği üzere, kısmî süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî süreli olmasından dolayı tam süreli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamayacaktır.

Yargıtay’ın açık ve istikrarlı içtihadı doğrultusunda; “Emsal işçi, işyerinde aynı veya benzeri işte tam süreli çalıştırılan işçidir. İşyerinde böyle bir işçi bulunmadığı takdirde, o işkolunda şartlara uygun işyerinde aynı veya benzer işi üstlenen tam süreli iş sözleşmesiyle çalıştırılan işçi esas alınır.” (9. HD., E. 2009/22763 K. 2011/38422 T. 20.10.2011). Dolayısıyla, kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçilerinin ücret ve diğer menfaatleri konusunda karar verecek işveren, Yargıtay nezdinde kabul gören bu kıyaslama yöntemi üzerinden hareket etmelidir.

d. Hafta Tatili

Kısmi süreli çalışan işçinin hafta tatili ücretine hak kazanabilmesi için haftanın 6 günü çalışması gerekmektedir. Yani haftanın 5 günü ya da daha az günlerinde çalışan işçiler hafta

tatiline hak kazanamayacaktır. Fakat eğer kısmi süreli çalışan bir işçi haftanın 6 günü çalışıyor ise, günlük çalışma saati kadar hafta tatili ücretine hak kazanacaktır. Yani A işçisi, haftanın 6 günü 3 saat çalışıyor ise, hak edeceği hafta tatili ücreti günlük 3 saatlik ücreti olacaktır.

e. Genel Tatil

Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan bir işçinin haftanın hangi günleri çalıştığı belirlenmiş ise, çalıştığı günlere herhangi bir genel tatilin denk gelmesi halinde işçi o gün çalışmaması durumunda günlük ücretine hak kazanacaktır. Çalışma gününe genel tatil denk gelmiş ve işçi buna rağmen çalıştırılmış ise, hak ettiği günlük ücrete ilaveten çalıştığı süreye karşılık gelen ücrete de ayrıca hak kazanacaktır. Öte yandan genel tatil, kısmi süreli çalışanın çalışma günlerine denk gelmiyorsa işçi söz konusu genel tatil için ücret talep edemeyecektir.

f. Yıllık İzin

Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nin 13. maddesinde, "Kısmi süreli ya da çağrı üzerine iş sözleşmesi ile çalışanlar yıllık ücretli izin hakkından tam süreli çalışanlar gibi yararlanır ve farklı işleme tabi tutulamaz." düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla, kısmi süreli çalışan işçi, her yıl için hak ettiği yıllık izinlerini, bir sonraki yıl izin süresine isabet eden ve kısmi süreli çalışmalarına denk gelen günlerde çalışmayarak kullanacaktır. Örnek vermek gerekirse, haftanın üç günü, günde dört saat çalışan (A) işçisi çalışmaya başlayalı bir yıl olmuşsa 14 günlük yıllık izne hak kazanacaktır. (A) işçisinin 14 günlük yıllık izin süresi içerisinde normal çalışma süresi 6 güne denk geleceğinden alacağı yıllık izin ücreti de 6 günlük ücretine denk gelen tutar olacaktır.

g. Kıdem Tazminatı

Kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçinin kıdem tazminatı hesaplanırken, kıdeme esas alınacak süre, işçinin fiilen çalışmaya başladığı tarihten başlanarak sözleşmenin feshi tarihine kadar geçen süreye göre belirlenir. Diğer bir deyişle, kıdem tazminatına esas

olan hizmetin süresi göz önüne alınırken, çalışılan ya da çalışılmayan günlerin ayrımı yapılmayacak; işçi tam zamanlı çalışan bir işçi gibi ele alınacaktır.

Zira Yargıtay 22. Hukuk Dairesi, 2014/29194 E., 2016/2949 K. sayılı ve 9.2.2016 tarihli kararında "kısmi çalışma ister haftanın bir veya bazı günleri çalışma şeklinde gerçekleşsin, ister her gün birkaç saat şeklinde olsun, işçinin iş yerinde çalışmaya başladığı tarihten itibaren bir yıl geçince kıdem tazminatı hakkı doğar, izne hak kazanır. Hesaplama esas alınacak ücret ise işçinin kısmi çalışma karşılığı aldığı ücret olmalıdır." şeklindeki açık hükmüyle kıdem tazminatı hesabına ilişkin kabul gören yaklaşımı ifade etmiştir.

SONUÇ

Sonuç olarak, gerek işçi gerekse işveren açısından kaynaklanabilecek sebeplerle tam zamanlı çalışma düzenlerinin işlevsel görülmediği hallerde, kanunen düzenlenmiş olan "kısmi süreli çalışma" kurumu sayesinde zaman içerisinde iş ilişkilerinde çeşitlilik doğmuştur. Günümüzde çağrı üzerine çalışma, yan işte çalışma veya iş paylaşımı gibi uygulamalarda esas alınan kısmi süreli çalışma düzeni konusunda işverenler açısından sorunlar, genelde bu yöntemlerde çalışan işçilerin ücret ve ek menfaatlerinin hesaplanması konusunda açığa çıkmaktadır. Bu kapsamda kısmi süreli çalışan işçilerin ücretleri, asgari ücretin altına düşmemek koşuluyla, serbestçe belirlenebilecekken; ek menfaatlerinin hesaplanması sırasında işçiler (prim, ikramiye, bayram harçlığı, yakacak yardımı gibi) bölünebilir haklardan çalıştıkları süreyle orantılı olarak yararlandırılacaklardır. Haftanın altı günü çalışması halinde hafta tatiline hak kazanacak olan kısmi süreli çalışanların genel tatil ücretine hak kazanmaları için ise, ilgili genel tatil gününün çalışmakta oldukları iş gününe denk gelip gelmediğine bakılacaktır. Sözleşmenin feshi halinde, yıllık izin ücreti ve kıdem tazminatına hak kazanacak kısmi süreli işçilerin alacakları ise tam zamanlı çalışan işçilerden herhangi bir ayırım yapılmaksızın hesaplanacak ve bu işçiler farklı işleme tabi tutulamayacaktır.

İŞÇİNİN, İŞVERENİN GÜVENİNİ KÖTÜYE KULLANMASI

Ökkeş Kılıç YILMAZ

Stj. Avukat

ÖZET

Karşılıklı olarak hak ve borçlardan ibaret olan iş ilişkisi, tarafların birbirlerine karşı duyduğu güven üzerine bina edilmiştir. İş akdi kapsamında edimlerin ifasının gereği gibi yapılacağına yönelik duyulan bu haklı beklenti, güven unsurunun geniş anlamı içerisinde değerlendirilmektedir. Buna karşılık doğruluk ve bağlılığa uymayan davranışlarda bulunulması kavramından hareketle her somut olay kendi durumuna göre farklı güven kriterleri ortaya çıkarmıştır. Ancak genel olarak ve tüm somut örnekler özelinde güven unsurunun ortadan kalkmasının iş akdinin akıbetine etkisi aynıdır: İlişkinin devamının taraflardan biri tarafından çekilmez hale gelmesi. İş ilişkilerinde güven ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun "işverenin haklı nedenle derhal feshi" konusu düzenleyen 25. maddesinin doğruluk ve bağlılığa uygun olmayan davranışlar kapsamında değerlendirilen "işverenin güvenini kötüye kullanma" hususu işbu makalemizde detaylı olarak ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Sadakat Yükümlülüğü, Doğruluk ve Bağlılık, Ahlak ve İyi Niyet Kuralları, Güven İlişkisi, İyi Niyet.

GİRİŞ

İş akdi, Kanun'da yer alan tanımıyla "bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir". Maddenin lafzi yorumuyla iş akitleri özelinde belli unsurlara ulaşılabilir; buna göre iş görme, ücret ve bağımlılık unsurları iş akdinin temel unsurlarıdır. Ancak tarafların birbirlerine karşı hak ve borçları açısından birtakım özel hususlar mevcuttur. Buna göre işçinin, iş görme yükümlülüğünün yanı sıra; itaat, sadakat ve rekabet etmeme yükümlülükleri de söz konusudur. İşçinin iş akdinden kaynaklanan bu yükümlülüklerinin ihlâli genel anlamda bir borca aykırılık teşkil edecektir; iş hukuku özelinde ise yükümlülüklerle aykırı davranışlara bazı müeyyideler öngörülmüştür. Şüphesiz bu müeyyidelerin en ağırı da haklı nedenle fesih olacaktır.

Kanun, iş ilişkisinin güven temelinde kurulduğunun kabulüyle birlikte işçinin bu güven ilişkisine aykırı davranmasını, ikincil bazı şartların da olgunlaşması halinde işverenin haklı nedenle derhal feshi sonucuna bağlamıştır. Bu kurum kısaca sadakat yükümlülüğüne aykırı

davranmış olan işçinin iş akdinin işveren tarafından bildirimsiz ve önelsiz olarak sonlandırılması olarak da tanımlanabilir. Ancak Yargıtay'ca kabul gören genel uygulamaya göre ve mantık dahilinde bir tahlil ile sadakat yükümlülüğüne aykırı davranışların hangileri olduğunun Kanun'da kazuistik bir şekilde sayılmasının mümkün olmayacağı ancak belli kriterler çerçevesinde karar verilebileceği sonucuna varılabilir. Bu bağlamda güven ilişkisinin işçi ve işveren açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi, bu ilişkiye aykırı olduğu iddia edilen davranışın niteliği ve bu niteliğe karşılık öngörülen müeyyideyi bu sistematik çerçevesinde incelemek işverenin güvenini kötüye kullanma hususunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

1. Güven İlişkisi ve Temeli

"Güven" kavramı, uygulamada ve doktrinde farklı şekillerde ve anlamlarda karşımıza çıkabilmektedir. Özel hukukta güven kavramı en temel anlamıyla Türk Medeni Kanunu ("TMK")'nin 2. maddesinde yer alan "dürüstlük" kuralına dayanmaktadır. Buna binaen doğrudan "güven" kelimesi, 4857 sayılı İş Kanunu ("İK")'nda yalnızca işverenin haklı nedenle derhal feshini düzenleyen 25. maddenin ahlak ve iyiniyet kurallarına aykırılıklar başlıklı 2. fıkrasının (e) bendinde "işçinin doğruluk ve bağlılığa (sadakata) uymayan davranışları"ndan biri olarak "işverenin

güvenini kötüye kullanma” şeklinde bahsedilmiştir. Buna göre işçinin, işverenin güvenini kötüye kullanması sadakat yükümlülüğünün ihlali olarak nitelendirilmiştir. Buna karşın terim anlamıyla baktığımızda “güven” kavramı; sözleşmenin uygulanması sırasında çıkan ihtilafların çözümünde, tarafların gerçek iradelerinin anlaşamadığı durumlarda uygulama alanı bulan bir yorumlama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda iş akitlerinde güven prensibinin terimsel olarak güven teorisi ile farklılık arz ettiğini belirtmekte yarar vardır. Burada söz konusu olan güven, sözleşmenin gereği gibi ifası hususunda tarafların birbirleri nezdinde oluşan haklı beklentiye ifade etmektedir. Konuya ilişkin olarak Yargıtay’ın “işverenin işçi nezdinde eğer istifa ederse kıdem tazminatı alabileceğine yönelik bir beklenti oluşturmasının, güven ilişkisi kapsamında işveren açısından bağlayıcı olduğuna” yönelik kararları mevcuttur.¹ Buradan yola çıkarak güven ilişkisinin iki taraflı olduğu ve iş akdinden kaynaklanan hak ve borçların karşılıklı olarak sözleşmeye uygun şekilde kullanılacağı ve ifa edileceğine yönelik inancı niteliğini söylemek mümkündür.

İş sözleşmesi; doğası gereği karşılıklı olarak hak ve borçlar doğuran bir sözleşmedir. Güven ilişkisi yukarıda da bahsedildiği üzere bu hak ve borçların tezahürü olarak ortaya çıkmaktadır. Sözleşmenin sonucu olarak ortaya çıkan bu son unsurun işçi açısından getirdiği en büyük yükümlülük ise “işçinin sadakat” borcudur. Türk Borçlar Kanunu’nun 396. maddesiyle kanuni düzenlemeye kavuşturulmuş bir husus olarak sadakat borcu genel anlamda “işverenin haklı menfaatini korumak” olarak tanımlanmıştır. Buna ek olarak doktrinde “işçinin işvereni zarara uğratacak her türlü davranıştan kaçınması”² tanımı da yer almaktadır. Tüm doktrin ve sair mevzuattan yola çıkarak yapılacak bir tanıma göre sadakat borcu, “aralarındaki iş ilişkisi gereğince işçinin, işverenin korunmaya değer menfaatlerini, doğruluk ve güven ilkesinin gerektirdiği şekilde ve kendisinden beklenebilecek makul ölçülerde koruması ve bu

menfaatlere zarar verecek davranışlardan kaçınması” şeklinde tanımlanabilmektedir.³

Bu bağlamda, işçinin iş görme borcunun devam ettiği sırada sadakat yükümlülüğünün devam ettiği ve işverenin bu noktada işçinin borcunu gereği gibi ifa ettiği noktasında haklı bir beklentisinin oluştuğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Sadakat borcu somut olarak ortaya konabilecek bir husus olmadığından dolayı işçinin iş görme borcunun ifası sırasındaki davranışları ve takındığı tutum bu yükümlülüğe aykırılığın nasıl meydana gelebileceği açısından da aydınlatıcı olacaktır. Konuya ilişkin Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin bir kararında yapılan atıf, güven ilişkisini ve ihlali kapsamlı olarak açıklamaktadır: “Özel bir ilişkiye girmiş taraflardan biri hukuka ve güven ihlali söz konusu olduğunda da hukukun öngördüğü yaptırıma güvenerek karşı tarafa güvenmiştir. Karşı taraf omuzlarına da bu güvenden dolayı, doğru ve dürüst davranmak ve sadakatli olmak yükümlülüğü yüklenmiştir. Kendisine güvenilen taraf da yapmış olduğu kendi davranışları ile bu güven olgusunu meydana getirdiği için güvenen tarafa kendisine neden güvendiği hususunda bir itiraz hakkı söz konusu olmayacağı öğretide ileri sürülmüştür”⁴

2. Sadakat Yükümlülüğüne Aykırılık ve İşverenin Güvenini Kötüye Kullanma Arasındaki İlişki

İşçinin doğruluk ve bağlılık yükümlülüğünün temeli olarak işverenin menfaatlerine uygun davranması gerektiğinden bahsetmiştik. Bu bağlamda, doğruluk ve bağlılığa aykırı davranışlara karşı öngörülen müeyyidelerden önce aykırılığın ne anlama geldiğini ortaya koymak gerekmektedir. Yasa Koyucu, İş Kanunu’nun 25. maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendinde, doğruluk ve bağlılığa aykırı davranışların neler olduğunu belirtmiştir; “gibi sözcüğüne yer vermek suretiyle benzer davranışları da yaptırıma bağlamıştır.”⁵ Bu bağlamda, sadakat yükümlülüğüne aykırı davranışların yalnızca hükümde bahsedilen maddeler olmadığı, bu maddelerin

1 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, Esas No. 2009/16, Karar No. 2010/36877 Tarihi: 09.12.2010

2 Arzu Aslan Ertürk, *Türk İş Hukukunda İşçinin Sadakat Borcu*, 12 Levha Yayınları, İstanbul-2010, s. 141

3 age, Ertürk, *Türk İş Hukukunda İşçinin Sadakat Borcu*, 12 Levha Yayınları, İstanbul-2010, s. 144

4 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No. 2009/16 Karar No. 2010/36877 Tarihi: 09.12.2010

5 Serper Süzek, *İş Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul-2017, s. 707

örnekseme metoduyla yazıldığından bahisle bu davranışlara benzer davranışların da müeyyideye tabi tutulduğu kabul edilmiştir.⁶ Öğretide sadakat borcunun olumlu ve olumsuz tarafının olduğunu savunan yazarlar da vardır. Olumlu yan, işin işverenin yararına uygun bir şekilde yapılması olarak tanımlanmakla birlikte, uygulamada, bu yükümlülüğün uygulamada daha önemli olan kısmı olan olumsuz yanı “işverene zarar verebilecek hareketlerden kaçınmak” olarak tanımlanacaktır.⁷ Buna göre söz konusu müeyyideler “olumsuz yan”a karşı olan aykırılıklar açısından gündeme gelecektir.

Sadakat yükümlülüğüne aykırı olarak kabul edilen davranışlardan biri olan ve kanun koyucunun genel bir tanım olmasına rağmen İK 25/2-g’de yer alan örneksemelerde yer verdiği “işverenin güvenini kötüye kullanma”, yukarıda bahsedildiği üzere, işverenin işçiye iş akdinden kaynaklanan sorumluluklarını gereği gibi yürüteceğine dair duyduğu güvene aykırı davranış olarak tanımlanabilir. Güveni kötüye kullanma değişik şekillerde karşılaşılabilecek türde bir aykırılık olduğundan belli bir sınırının olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Kaldı ki, kanun koyucu da madde metnine “gibi” ibaresini ekleyerek bu yönde isabetli bir düzenlemede bulunmuştur. Belli bir sınırının olmamasıyla anlatılmak istenen, başka bir aykırılığa dahil edilemeyen ayrık durumların bu kapsamda değerlendirilebileceği anlamına gelmemekle birlikte güven ilişkisinden kaynaklanabilecek aykırılıkların belli başlı olarak sayılamaması ve bu nedenle Kanun’da genel bir ifadeyle düzenlenmiş olmasıdır. Bu hususu açıklığa kavuşturmak ve kapsamın daha iyi anlaşılmasını sağlamak adına verilebilecek örnek olarak, müşterilerden nakit para aldıktan sonra toplam meblağı kredi kartından kendisine alıyormuş gibi işlem yapılmasından; (aynı meblağ üzerinden kart çekimi yapmış olmasına rağmen)⁸; A kalite piliçlerin poşetlendiği banttaki piliçlerin kanatlarının kasıtlı olarak kırılmak suretiyle

B kalite piliç bandına atılmasına⁹ kadar geniş bir skala, işverenin güvenini kötüye kullanma teşkil etmektedir. Burada görüldüğü üzere, temel prensip işçinin işverene nezdinde menfaatlerine aykırı davranmama yönünde oluşturduğu sadakat beklentisine uymayan davranışlarda bulunmamasıdır; aksi durum da doğal olarak güveni kötüye kullanma teşkil etmektedir. Bu aykırılığa karşılık gelen yaptırım ise, aşağıda bahsedileceği üzere “işverenin haklı nedenle derhal feshi” kurumu olarak öngörülmüştür.

Sadakat yükümlülüğünden bağlantıyla güveni kötüye kullanmanın yaptırımı olan haklı fesih açısından, güven ilişkisini zedeleyen fiil, “ taraflar arasındaki iş ilişkisinin devamının çekilmez hale gelmesi” kriteriyle objektif iyi niyet kurallarına göre incelenir. Bu objektif iyi niyet kurallarının dayanağını ise “dürüstlük kuralları” oluşturur. Bu bağlamda güven-iyi niyet-dürüstlük terimleri arasında yatay veya dikey değil fakat döngüsel (birbirine bağlı) bir ilişki olduğu söylenebilir.

Haklı feshin sonuçlarının işçi açısından ağır olmasının nedeni de zaten işçinin güven ilişkisini zedelemesi ile zincirleme olarak bütün akitlerin temelini oluşturan HMK md. 2 bağlamında “iyi niyet”in zedelenmiş olmasıdır. Ancak şunu da belirtmekte yarar var ki işverenin güvenini kötüye kullanma sebebiyle haklı nedenle feshin İK 26/1’in açık hükmüyle hak düşürücü süreye bağlanmış olması da yine iyi niyet hususuyla bağdaşmaktadır. Şöyle ki, doğruluk ve bağlılığa aykırılık teşkil eden fiilin işlenmesi ile işverende oluşan iş ilişkisinin devamının çekilmez olacağına dair kanıya istinaden iş ilişkisinin belli bir süre içinde sonlandırılmaması halinde bu husus ilerleyen durumlarda işçiye karşı bir baskı unsuru olarak kullanılabilir ve dolayısıyla iş mevzuatına hakim olan “işçi lehine yorum” ilkesi ve hukuki güvenlik açısından çelişki yaratacaktır.

6 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No. 2014/26445 Karar No. 2016/2336 Tarihi: 02.02.2016

7 (Çelik-Caniklioğlu-Canbolat, İş Hukuku Dersleri, Beta Yayınları, Ankara-2017, s. 277-278

8 (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No. 2009/7812 Karar No. 2011/7280 Tarihi: 17.03.2011)

9 (Yargıtay 22. Hukuk Dairesi Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas No. 2014/15200 Karar No. 2015/26621 - Şahin Çil, Yargıtay İlke Kararları, Yetkin Yayınları, Ankara-2016)

SONUÇ

Doğruluk ve bağlılığa aykırı davranışlar konusunda yukarıda bahsettiğimiz Yargıtay kararlarından da anlaşılacağı üzere geniş bir çapa sahip olan işverenin güvenini kötüye kullanma hususunun işverenin haklı nedenle feshi gibi ağır bir sonuca bağlanmış olması, “güven” unsurunun özel hukuka hakim olan iyi niyet gibi temel ilkeler ile sıkı sıkıya birbirine bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. İş Kanunu’nda ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan davranışlar başlığı altında sayılması da maddi hukuk anlamında da kanun koyucu tarafından bu bağlamda değerlendirildiğini göstermektedir. Ancak bu hususta daha sonraki dönemlerde işçinin fesih nedeni arz eden davranışının işveren açısından bir baskı aracına dönüşmesine olanak vermemek amacıyla 6 iş günlük hak düşürücü süre getirilerek işçi lehine bir güvence öngörülmüştür. Bu bilgiler ışığında tarafların birbirine karşı dengeli bir güce sahip olduğu ve işçi lehine yorum ilkesinin de uygulama alanı bulduğu bu düzenlemenin bu denli doktrinsel temellere sahip olması ve uygulamaya da verimli olarak aktarılabilmişinden bahisle çalışma hayatına uygun olduğu rahatlıkla söylenebilecektir.

ULUSLARARASI ÇALIŞMA ÖRGÜTÜ VE ÜÇ PARTİLİ YAPISI İKİNCİ BÖLÜM

Engin Enes CAN

Stj. Avukat

ÖZET

Üç taraflı bir yapı çerçevesinde karar alan, kararlarını uygulayan ve denetleyen bir örgüt olan Uluslararası Çalışma Örgütü ("UÇÖ"), 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 kalmakta; 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, 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 keşiminde, örgütün geleceğine ve gerekliliğine ilişkin beyan ve düşüncelerin sayısı artmış ve örgütün varlığı hiç olmadığı kadar tartışma konusu haline gelmiştir.

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

GİRİŞ

Devrimci fikirlerle bundan yaklaşık yüz yıl önce kurulan Uluslararası Çalışma Örgütü, 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 örnek olarak nitelendirilebilir. Bu makalenin ikinci basamağını oluşturduğu üç makaleden oluşan ve UÇÖ'nün üç taraflı yapısını konu alan makalede dizisi, UÇÖ'yü genel çerçevede açıklamayı, üç taraflı yapıyı ayrıntılı olarak incelemeyi ve bu üç taraflı yapının günümüz dünyasında karşılaştığı problemleri ve sahip olduğu yetersizleri izah etmeyi amaçlamaktadır. Önceki sayıda, makale dizisinin ilk basamağını oluşturan makalede UÇÖ genel çerçevede açıklanarak sonraki makalelerin okuyucu tarafından anlaşılır hale gel-

mesi için uygun bir zemin yaratılmıştı. Bu makalede ise, üç taraflı yapıya odaklanılacak ve bu üç taraflı yapı farklı boyutlarıyla incelenecektir. Üç taraflı yapının sözleşmelere ve tavsiyelere dönük yansımaları ile başlayan bu odaklanma, üç taraflı yapının UÇÖ organlarına ve üye devletlerin uygulamalarına dönük yansımalarla devam edecektir. Ek olarak, bu makalede, üç taraflı yapının olmazsa olmaz unsuru ve doğal uzantısı olan danışma faaliyeti kapsamlı bir şekilde açıklanacaktır.

1. Uluslararası Çalışma Örgütü'nün Üç Taraflı Esas Alan Yapısı

Üç taraflılık, Birleşmiş Milletler ("BM") sistemi içinde UÇÖ'yü şahsına münhasır hale getiren bir kurumsal özelliktir. 6 Haziran 1926 yılında UÇÖ binasında gerçekleşen açılış töreninde üç taraflı yapıyı temsilen 3 sembolik anahtar kullanılması da bu eşsiz kurumsal özelliğin yansımalarıdır¹. Üç taraflılık, işveren, işçi ve hükümet olmak üzere üç sosyal ortak arasındaki danışma ve iş birliğine dayanan bir karar alma modelini ifade eder². Bu karar alma modelinde bu üç tarafın da tüm tartışmalara ve karar ver-

1 "The International Labour Organization Goals, Functions and Political Impact", Werner Sengenberger, 2013, <http://library.fes.de/pdf-files/iez/10279.pdf> (Erişim Tarihi: 18.12.2019), s. 8.

2 "Reflections on Tripartism and Labour Law Reform", Brian W. Burkett, 2005, 12, *Canadian Labour Employment Law Journal*, s. 263.

me süreçlerine katılmalarının nedeni, evrensel ve sürekli nitelikte bir barışın sağlanmasının, insana yaraşır iş kavramının bütün insanlar açısından teşvik edilmesinin amaçlanmasıdır³.

Üç taraflı yapı, 1919'da ulusal düzeyde mevcut değildir ve ortaya çıkışı, UÇÖ'nün kurulmasıyla doğrudan ilişkilidir. UÇÖ'nün kuruluş aşamasında hüküm süren istikrarsızlık - özellikle Bolşevik Devrimi'nin direnci, Avrupa'nın dört bir yanındaki iş gücü grevleri-, işçilere, uluslararası çalışma standartları oluşturulması amacıyla kurulan bir organizasyonda sadece istişari ve hazırlık niteliğinde bir rol verilmesini gerektirmiş ve aslına bakılırsa, ilgili rolün tanınması, UÇÖ'nün kurucuları için sorun niteliği taşımamaktaydı. Bolşevizm'e karşı güçlü bir cevap verebilecek ve devrime alternatif olabilecek bir örgüt oluşturmak suretiyle (başka ifadeyle, devrime karşı sigorta vasfı görebilecek bir örgüt) işçilerin bu örgüte dahil edilmesi ve onlara ses verilmesi gerekmiş ve dolayısıyla üç taraflılığın anayasallaşması bu vesileyle gerçekleşmiştir⁴. UÇÖ, 1919'da kurulduğundan bu yana üç taraflı yapıyı desteklemiştir. UÇÖ Anayasası'nda üçlü bir yapıya olan açık taahhüt dikkat çekicidir. 1919'dan bu yana UÇÖ'nün aktiviteleri üç taraflı yapıya olan bağlılığını güçlendirmiştir. Örneğin, 1944 tarihli UÇÖ'ye ait Filedelfiya Deklarasyonu, hükümetlerle aynı statüde olan işçi ve işveren temsilcilerinin, ortak refahın teşvik edilmesi amacıyla, bağımsız tartışmalara ve demokratik kararlara katılmalarına yönelik sürekli ve uyumlu bir uluslararası çabaya olan bağlılığını yinelemiştir⁵.

Doktrinde, üç taraflı yapının UÇÖ'nün anayasal DNA'sı olduğu⁶, ilgili yapının demokratik ideallere uygun, devlet dışı taraflara güven aşılacağı,

dünyanın her tarafındaki sosyal problemlerin ve realitelerin öğrenilmesi anlamında olmazsa olmaz, sosyal ve ekonomik gelişim ve istikrar için son derece önemli olduğu ifade edilmiştir⁷. Yine doktrinde, üç taraflı yapının, UÇÖ'yü yapısal olarak benzersiz yaptığı, UÇÖ'nün özünü oluşturduğu, omurgası olduğu ve 1919'dan beri varlığını sürdürmesinin nedeni olduğu ileri sürülmüştür⁸. Ek olarak, devlet dışı aktörlerin üç taraflı yapıya katılımının UÇÖ için yadsınamaz bir güç kaynağı olduğu, UÇÖ'ye dinamizm kattığı ve bu katılım sonucunda sağlanan çoğulculuk dolayısıyla UÇÖ'nün otoritesinin arttığı iddia edilmiştir⁹.

UÇÖ ve üç taraflı yapısı, BM sistemi içindeki ve dışındaki diğer uluslararası örgütlerle karşılaştırıldığında, hükümet dışı aktörlerin aktif katılımı kurumsallaştırdığı için UÇÖ'ye ve faaliyetlerine yüksek düzeyde bir meşruiyet sağlamaktadır. Üye temsili açısından ayrıksı olan bu yapı, bu yapı aracılığıyla kabul edilen uluslararası çalışma standartlarının son derece meşru olduğunun kabul edilmesine neden olmuştur¹⁰. Diğer uluslararası örgütler ile karşılaştırıldığında, UÇÖ üçlü yapısıyla bir demokratik açığa sahip değildir. Erişim, şeffaflık, cevap verme ve dahil olma kriterleri baz alındığında, bu kriterlerin başka hiçbir uluslararası organizasyonda görülmeyen ölçüde yerine getirildiğini kabul etmek gerekir. İşverenlerin aktif rolü ve özellikle işçi örgütlerinin katılımı, özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında, ILO'nun sahip olduğu itibarın sebeplerinden biridir¹¹.

2. Üç Taraflı Yapının Sözleşmelere ve Tavsiyelere Yansımaları

UÇÖ Anayasası, üç taraf için de ilgili çalış-

3 "Tripartite Consultation: Ratify and apply Convention No. 144", International Labour Office, <https://library.fes.de/pdf-files/gurn/00339.pdf> (Erişim Tarihi: 18.12.2019), s. 1.
4 "A challenging ménage à trois? Tripartism in the International Labour Organisation", Claire La Hovary, 2015, 12, International Organizations Law Review, s. 5
5 Brian W. Burkett, a.g.e., s. 264.
6 Jacob Katz Cogan/Ian Hurd/Ian Johnstone, The Oxford Handbook of International Organizations, Oxford University Press, New York, s. 477.
7 "The ILO and Tripartism: Some Reflections", William R. Simpson, 1994, 117/9, Monthly Labor Review, s. 40.
8 Claire La Hovary, a.g.e., s. 2.
9 a.g.e., s. 3.
10 Jens Steffek/Claudia Kissling/Patrizia Nanz, Civil Society Participation in European and Global Governance: A Cure for the Democratic Deficit?, Palgrave Macmillan, New York, s. 71.
11 a.g.e., s. 76.

ma standartlarına ilişkin süreçlerde açık roller biçmektedir¹². Ayrıca, üç taraflı yapıya ilişkin UÇÖ'de sözleşme ve tavsiyeler kabul edilmiştir. Üç taraflı yapıyı teşvik eden ve düzenleyen üç önemli metin bulunmaktadır: 144 No.lu Sözleşme (1976), 152 No.lu Tavsiye (1976) ve 113 No.lu tavsiye (1960)¹³. 113 No.lu Üçlü Danışma (Endüstriyel ve Ulusal Düzeyler) Tavsiyesi (1960), üç taraflı yapı kavramını genişleten ilk UÇÖ metnidir. Esasen, bu metin, ulusal iş ilişkileri sistemlerinin kamu makamları ile işveren ve işçi kuruluşları arasında etkin danışma ve iş birliğini teşvik etmesini önermektedir¹⁴. 152 No.lu Üçlü Danışma (Uluslararası Çalışma Örgütü'nün Faaliyetleri) Tavsiyesi (1976), 144 No.lu sözleşmeyi açıklayıcı niteliktedir. UÇÖ sözleşmelerini ve tavsiyelerini yürürlüğe koymak üzere tasarlanan yasama faaliyetlerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında üçlü danışma kullanımını önermektedir. Ayrıca, bu tavsiye, UÇÖ'nün katıldığı teknik iş birliği faaliyetlerinin hazırlanmasını, uygulanmasını ve değerlendirilmesini kapsayacak şekilde üçlü danışma hizmetinin genişletilmesi gerektiğini öngörmektedir¹⁵.

144 No.lu sözleşme, çalışma standartlarına ilişkin her aşamada (Uluslararası Çalışma Konferansı ("ILC")'nın ajandasının belirlenmesinden başlayarak üye devletlerin sözleşmeyi yürürlükten kaldıracağını açıklamasına kadar devam eden aşamalar dizisi) danışmayı ve dolayısıyla üç taraflı yapıyı zorunlu kılmaktadır. 144 No.lu sözleşmenin onaylanması, iç hukuka aktarılması ve uygulanması, UÇÖ tarafından öncelik olarak belirlenmiş ve bu doğrultuda pek çok ülkede iç hukuka aktarılmıştır. Aktarmayla beraber, birçok ülkede, farklı meselelerde başarılı bir sosyal diyalogun gelişmesi sonucu ortaya çıkmış ve sözleşme öngörüldüğünün ötesinde bir etki doğurmuştur¹⁶.

144 No.lu sözleşmede, çalışma standartlarına ilişkin beş farklı aşama sayılmıştır. Bu

aşamaların hepsinde üç taraflı katılımın ve danışmanın gerçekleşmesi üye ülkelerden talep edilmiştir. İlk aşama, ILC'de konuşulacak ajandanın belirlenmesine ilişkindir. İkinci aşama, kabul edilen sözleşmelerin veya tavsiyelerin ilgili üye devletlere onaylamaları ve iç hukuklarına aktarmaları için sunulmasıdır. Üçüncü aşama, iç hukuka aktarılmayan sözleşmelerin veya tavsiyelerin iç hukuka aktarılmalarının ve uygulanmalarının teşvik edilmesi için ilgili metinlerin yeniden gözden geçirilmesine ilişkindir. Dördüncü aşama, üye devletler tarafından onaylanan ve iç hukuka aktarılan sözleşmelere ilişkin rapor verilmesi üzerinedir. İç hukuka aktarılmayla beraber, üye devletler, hukuki ve pratik durumu UÇÖ'ye düzenli aralıklarla rapor etme yükümlülüğü altındadır. Son ve beşinci aşama ise üye devletin anlaşmayı yürürlükten kaldırmasına ilişkindir¹⁷. UÇÖ mevzuatında, üye ülkeler, ilgili metnin onaylanmasından itibaren 10 yıl geçtikten sonra ilgili metni yürürlükten kaldırabilirler. Çok nadir bir pratik olarak nitelendirilebilecek bu eylemin gerçekleşmesinden önce de üç taraflı danışmanın gerçekleşmesi sözleşme tarafından şart koşulmuştur¹⁸.

Sözleşmelerin üçlü yapısının, uluslararası sözleşme hukukunun uygulanması bakımından da önemli etkileri vardır. Her ne kadar devletler sözleşmeleri onaylamalarından dolayı sorumlu kabul edilseler de sözleşmeler devletler tarafından değil de üçlü taraf tarafından kabul edildiğinden devletler, onaylama aşamasında çekince koyamazlar. Ayrıca, devletler, sözleşmelerin ve tavsiyelerin uygulanmasından sorumlu iken, birçok iş standardının uygulanması açıkça işverenlerin ve işçilerin katılımına dayanmaktadır¹⁹.

3. Üç Taraflı Yapı Bağlamında Danışma Faaliyetinin Özellikleri

Bahsi geçen üç taraflı yapının bazı özellikleri haiz olması gereklidir. Öncelikle, ilgi-

12 *International Labour Office, a.g.e., s. 1.*

13 *Brian W. Burkett, a.g.e., s. 265; International Labour Office, a.g.e., s. 1.*

14 *Brian W. Burkett, a.g.e., s. 265.*

15 *a.g.e., s. 267.s*

16 *International Labour Office, a.g.e., s. 1.*

17 *a.g.e., s. 3.*

18 *"ILO and the Ratification Process", Maternity Protection Coalition (MPC), 2003, Maternity Protection Campaign Kit, s. 3.*

19 *a.g.e., s. 12.*

li danışma, efektif ve anlamlı olmalıdır. İlgili danışma faaliyeti devletin karara varmasına yardımcı olacak nitelikte olmalı ve bilgi verme kavramıyla sınırlı kalmamalı, onu da kapsamalıdır. Ayrıca, ilgili danışma faaliyetinin pazarlık niteliğinde olmasına da gerek yoktur. Önemli olan, devletler karar vermeden önce, devlet dışı tarafların sesinin duyulması ve düşüncelerinin alınmasıdır²⁰. İstişarelerin anlamlı olması için, göstermelik hareketler değil, tarafların ciddi ve samimi katılımları gereklidir²¹. Efektif danışma ise tarafların görevlerini tam olarak yerine getirmeleriyle gerçekleşecektir. Devletler, gerektiğinde farklı görevler ve roller çerçevesinde hareket etmelidirler (teşvik etme, yatıştırma, uzlaştırma, arabuluculuk vs.). Devlet dışı tarafların, temsil ettikleri adına konuşmak ve eyleme geçmek için yeteri kadar temsil gücüne ve meşruiyete sahip olmaları, finansal olarak bağımsız olmaları ve diyaloglara yeterli bir şekilde katılabilmeleri için yeterli teknik bilgi ve kapasiteye sahip olmaları gerekmektedir²².

İkinci olarak, bu danışma faaliyeti, devletin yanında iş ve işverenlerce oluşturulan organizasyonları da içermelidir. İlgili organizasyonlar, bağımsız nitelikte olmalı ve ifade özgürlüğünden yararlanacak şekilde yapı içerisinde konumlandırılmalıdır. Sadece ilgili üye devletteki en büyük organizasyon değil, gündemdeki konu hakkında önemli bir görüşü veya düşünceyi yansıtan bütün organizasyonların danışma faaliyetine katılımı sağlanmalıdır. Hangi organizasyonun katılacağına yönelik devletin vereceği kararın iyiniyetli olarak verildiği kabul edilir. Danışma faaliyeti sırasında kimlerin temsilci olacağı ilgili organizasyonlarca özgürce seçilebilir. Üçüncü olarak, eşit şekilde temsil ilkesi çiğnenmemelidir, işçi ve işverenler eşit zeminde temsil hakkını haiz olmalıdır. Eşit zeminde temsil, aynı sayıda temsilci demek değil, iki tarafın da görüşlerine eşit derecede önem verilmesi demektir. Diğer bir zorunluluk, devletin son kararı verme anlamında tekel olmasına ilişkindir²³. Bir uzlaşma elde etmek,

üç taraflılığın önemli bir hedefi olsa da bu hedef çalışma standartlarının uzlaşmaya varıncaya kadar dondurulması gerektiği anlamına gelmez. Bazı durumlarda, işçilerin, işverenlerin ve devletlerin rekabet eden çıkarları bağlamında uzlaşamayacak olması nedeniyle konsensüs zorlaşacaktır²⁴. Konsensüs oluşmazsa, tüm sesler duyulduktan sonra, üye devlet kendisi kararını verir ve nihai karardan tamamen sorumlu tutulur. Diğer taraftan, işveren ve işçi temsilcileri, hiçbir şekilde hükümetin nihai kararıyla bağlı kalmak zorunda değildirler ve ilgili karardan dolayı sorumlu tutulamazlar. Karardan sorumlu tutulmaları, işverenlerin ve işçilerin özerkliğine aykırı olacaktır²⁵. Son husus, danışma faaliyetinin gerçekleşme periyotlarının belirlenmesine ilişkindir. Periyotların belirlenmesi, yeterli ve faydalı bir danışma yapılabilecek sıklıkla olması kaydıyla, tarafların iradesine bırakılmıştır.

Sözleşme, devletlere danışmanın formatını belirlemek için geniş bir takdir alanı bırakmıştır (bu takdir alanı da danışma faaliyeti çerçevesinde kullanılmalıdır). Kurumsal bir düzenlemeye gerek yoktur; resmi, gayri resmi, sürekli ve geçici prosedürler kullanılabilir. Ayrıca, prosedürler kombinasyon halinde de kullanılabilir. Uygulamaya bakıldığında danışma faaliyetinin genellikle kurumsal çerçevede gerçekleştiği görülebilir. En sık karşılaşılan örneği, kurumsal çerçevede hareket eden ve UÇÖ meselelerinde yetkisi olan bir kurul aracılığıyla danışmanın gerçekleşmesidir (Danimarka ve İsveç'te, 144 No.lu sözleşmenin onaylanmasından önce bile bu nitelikte kurullar mevcuttur). Diğer ülkelerde özel danışma komiteleri, 144 No'lu sözleşme zamanında oluşturulmuştur (Örnek: Mısır, Malawi, ABD, Estonya ve Uruguay'da). Danışma faaliyeti, yazılı iletişimle de gerçekleştirilebilir (Meksika, Y. Zelanda ve Türkiye örneğinde olduğu gibi). Pratikte, genellikle, kurumsal prosedürler ile yazılı iletişimin bir kombinasyonu kullanılır²⁶.

20 *International Labour Office, a.g.e., s. 4.*

21 *Brian W. Burkett, a.g.e., s. 267.*

22 *William R. Simpson, a.g.e., s. 41.*

23 *International Labour Office, a.g.e., s. 4.*

24 *Brian W. Burkett, a.g.e., s. 263.*

25 *a.g.e., s. 268; International Labour Office, a.g.e., s. 4.*

26 *International Labour Office, a.g.e., s. 5.*

Danışma faaliyetinin pek çok yararı bulunmaktadır. İlk olarak, tarafların bilgilendirildiği ve temsili yüksek bir karar alma süreci gerçekleşir. İkinci olarak, danışma faaliyeti, sosyal diyalog kültürü yaratarak daha geniş ekonomik ve sosyal meselelerde başarılı çözümlere ulaşılmasına hizmet eder. Üçüncü olarak, danışma faaliyeti sonucunda ortaya çıkan kararlar daha fazla sahiplenilir ve dolayısıyla bu kararların uygulaması daha da sağlamlaşır. Uygulama güçleneğinden UÇÖ denetim organlarının önüne gelen meselelerin sayısında azalma olur. Danışma faaliyetinin faydalarına işçi ve işveren perspektifinden bakılırsa, ilk husus, devletlerin devlet dışı tarafların görüşleri ve menfaatleri anlamında daha bilinçli ve bilgili hale gelmesidir. Ayrıca, danışma faaliyetiyle beraber, ilgili devlet dışı taraflar hem daha görünür hem de daha etkili hale gelerek yeni üyelere çekici hale gelirler²⁷.

Görülebileceği üzere, 144 No.lu sözleşmenin içerisinde barındırdığı esneklik, iç hukuka aktarılmasını kolaylaştırmıştır. Zaten, pek çok ülke de bu sözleşmeyi iç hukuklarının bir parçası haline getirmiştir²⁸.

4. Üç Taraflı Yapının UÇÖ Organlarına Yansımaları

Önceki makalede açıklanan UÇÖ organlarına bir de üç taraflı yapı kapsamında bakmak gerekir. Yönetim Kurulu 28 hükümet üyesinden, 14 işveren üyesinden ve 14 işçi üyesinden oluşur. Kendi ulusal hükümetlerini temsil eden hükümet üyeleri, ILC'deki hükümet delegelerince seçilmelerine karşın işveren ve işçi grupları, gruplarını temsil eden ILC'de kendi grupları tarafından seçilir. Bu son hüküm, devlet dışı tarafların özerkliğine katkıda bulunur²⁹. Denetim organlarında da üç taraflı yapı mevcuttur. Denetim organlarından biri olan Sözleşme ve Tavsiye Kararlarının Uygulanmasına İlişkin Uzmanlar Komitesi ("CEACR"), belirli aralıklarla

onaylanan sözleşmelerin uygulanmasına bağlı olarak sunulan hükümet raporlarını sosyal ortaklar tarafından yapılan yorumlarla birlikte incelemektedir³⁰.

Kararlar genellikle oy birliği ile kabul edilir. Mutabakata varılamazsa, Yönetim Kurulu'nun her bir üyesi bir oy hakkına sahiptir, bir başka deyişle, genel oturumlarda hükümetlerin / işverenlerin / işçilerin oy kullanma oranı 2/1/1 şeklindedir. Bununla birlikte, Yönetim Kurulu'nca yönetilen komitelerde kararlar alındığında, hükümetlerin, işverenlerin ve işçilerin temsilcileri eşit olarak temsil edilir ve eşit sayıda oy kullanılır (1/1/1)³¹. Bir metnin sadece bir grup tarafından hükümetlerin desteği olmadan kabul edilmesinin önüne geçmek için, ilgili metnin ILC'de bulunan delegelerin oylarının üçte ikisini alması gerekir³². Oy dağılımı hususunda üzerinde durulması gereken başka bir nokta, tarafların oy verme reflekslerine ilişkindir. Buna göre, hükümet temsilcileri homojen bir grup oluşturamazlar ve hükümet temsilcilerinin bölgelerine göre oy kullanma olasılıkları daha yüksekken, işveren ve işçi gruplarında, delegeler, vatandaşlıklarından ziyade gruplarına göre oy kullandıkları için bu gruplar siyasi partilere benzetilmektedirler³³.

5. Üç Taraflı Yapının Uygulamaya Yansımaları

Makaleye son vermeden önce üç taraflı yapının dünyanın farklı yerlerindeki gelişimini ve durumunu incelemek bu makalenin amacı açısından faydalı olacaktır. İncelemenin sonucundan ve dünyanın pek çok ülkesinin üye devlet statüsüne sahip olduğu gerçeğinden hareketle üç taraflı yapısı ile evrenselliğin beraber olabileceği gerçeği anlaşılacaktır³⁴.

Sanayileşmiş ülkelere bakıldığında, bazı Batı Avrupa ülkelerinde üç taraflı yapının ge-

27 a.g.e., s. 8-9.

28 a.g.e., s. 8.

29 Claire La Hovary, a.g.e., s. 6.

30 Jens Steffek/Claudia Kissling/Patrizia Nanz, a.g.e., s. 73.

31 Claire La Hovary, a.g.e., s. 6-7.

32 a.g.e., s. 11.

33 a.g.e., s. 8.

34 William R. Simpson, a.g.e., s. 41.

lenek olarak mevcut olduğu gözlemlenebilir (Belçika, Avusturya, Hollanda, Danimarka). bu ülkeler, üç taraflı yapıyı, ekonomik ve sosyal problemlerle karşılaştığında sosyal konsensus sağlamak için refleks olarak kullanmaktadırlar. Sanayileşmiş ülkelerde, üç taraflı yapının işçilere önemli yararlar sağladığını belirtmek gerekir³⁵.

Eski Doğu Bloğu ülkeleri örneklemini incelendiğinde, son dönemlerde, bu ülkelerde işçi ve işverenlerin katıldığı ve problemlerin önleneceği ve çözüleceği mekanizmalar yaratmak önceliğinin olduğu görülebilir (Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Polonya vs.). Bu mekanizmalardan sağlanması amaçlanan yarar, devletlerin makroekonomik amaçlarıyla ana makroekonomik aktörlerin amaçlarını keşiftirmektir.

Latin Amerika'ya bakıldığında, devletlerin, yapısal reformların başarılı olabilmesi için sosyal diyalogun gerekliliğini fark ettiği anlaşılabilir. Demokratikleşme süreci, işçi ve işverenleri, sosyal ve ekonomik tartışmalara katmıştır (Brezilya, Şili, Uruguay). Unutmamak gerekir ki, Latin Amerika kültüründe devletin rolü önemlidir ve öyle de kalacağı benzetilmektedir. Bu devletçi yaklaşımın yansıması olan iki taraflı yapıya ek olarak bölgede üç taraflı yapının da geliştiği rahatlıkla söylenebilir³⁶.

Afrika örneğinde, örgütlenme özgürlüğüne yapılan müdahalelere rağmen, sendika ve işveren örgütlerinin kurulması ve bu örgütlerin kısıtlı olsa da politika yapımına katılmaları son yıllarda gerçekleşmiştir ve işçiler ile şirketler ülkelerin politik, sosyal ve ekonomik hayatında oynamaları gereken rolün farkına varmaya başlamışlardır.

Son örnek olan Güneydoğu Asya'da, yabancı yatırımcıyı çekme isteği ve ihracat odaklı endüstri, sendikalaşma özgürlüğünün ve toplu iş sözleşmelerinin kısıtlı olduğu bir ortam yaratmıştır. Devletler, hızlı ekonomik gelişme için gerekli olduğunu düşündükleri istikrarı sağla-

mak amacıyla sendikalar üstündeki kontrollerini sürdürmektedirler ki bu durum, üç taraflı yapının gelişmesini engellemektedir³⁷.

SONUÇ

Yeni yıl ile beraber geride bıraktığımız 2019 yılında yüzüncü yılını kutlayan UÇÖ, tarihsel bağlamda dallanan ve budaklanan üç taraflı yapısı aracılığıyla bugünkü organizasyon şemasını ve uluslararası arenadaki rolünü elde etmiş ve üye devletler ile Uluslararası İş Hukuku'nu derinden etkilemiştir. Bu üç taraflı yapıyı esas alan bu makalede, üç taraflı yapı, tarihsel bağlamda masaya yatırıldıktan sonra bu yapının sözleşmelerden örgütün organlara kadar farklı konu başlıklarına olan yansımaları inceleme konusu olmuştur. Bu makale sonucunda fark edilecektir ki üç taraflı yapı, çalışma standartlarının oluşturulması, uygulanması ve denetlenmesi hususlarında aktif rol üstlenmekte ve günümüz iş hukuku sistemleri bu yapı aracılığıyla düzenlenmektedir.

35 a.g.e., s. 42.

36 a.g.e., s. 43.

37 a.g.e., s. 44.

CMR KONVANSİYONU KAPSAMINDA TAŞIYICININ SINIRLI SORUMLULUĞUNUN ORTADAN KALKMASI VE HASAR KAVRAMI

Dila GÜNEŞ

Avukat

ÖZET

Uluslararası alanda karayolu taşımacılığına standart kurallar getirmek amacıyla yürürlüğe giren CMR Konvansiyonu kapsamında, taşıma sözleşmesinin taraflarının hakları ve sorumlulukları ile taşıma kapsamında dikkat edilmesi gereken usul ve esaslar belirlenmiştir.

Bu çerçevede taşıyıcıların sorumluluklarına sınırlar getirilirken, aynı zamanda bu sınırların istisnaları da belirlenmiştir. Ne var ki metnin Türkçe çevirisi yapılırken seçilen bazı kelimelerin anlamları metnin orijinal İngilizce versiyonunda kullanılan kelimelerin anlamlarını karşılamamakta, bu durum ise orijinal metinde kastedilenden farklı anlam ve sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Karayolu Taşımacılığı, CMR Konvansiyonu, Sorumluluk, Hasar, Zarar.

GİRİŞ

Uluslararası alandaki ticari faaliyetlerin artması ve karayolu taşımacılığının yalnızca ülke içinde kullanılan bir yöntem olmaktan çıkması, uluslararası alanda gerçekleştirilen karayolu taşımacılığı faaliyetlerinin hukuki alanda düzenlenerek standart hale getirilmesi gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu durumdan hareketle hazırlanarak yürürlüğe giren CMR Konvansiyonu'na 1995 yılı itibarıyla Türkiye de taraf olmuştur.

CMR Konvansiyonu kapsamında yükleme yeri ve teslim için belirlenen yerin en az biri akit ülke olan iki ayrı ülkede olması halinde, tarafların ikametgahı ve milliyetine bakılmaksızın, ücret karşılığında yüklerin taşıt ile karadan taşınmasına ait her sözleşme bakımından CMR Konvansiyonu hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

1. TAŞIYICININ SINIRLI SORUMLULUĞU

CMR Konvansiyonu'nda genel prensip ola-

rak taşıyıcının sorumluluğunun sınırlandırılması esastır. Bu bakımdan taşıyıcının taşıma nedeniyle meydana gelen zararın tazminine ilişkin yükümlülüğü, göndericinin her türlü zararının tazminini kapsamamakta; -aşağıda daha detaylı şekilde açıklanacağı üzere- taşıyıcı yalnızca kendisine teslim edilen yükün değerinin gönderene iade edilmesi ve belirli hallerde taşıma nedeniyle yapılan masraflar ile sorumlu tutulmaktadır.¹

Taşıyıcının sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler CMR Konvansiyonu'nun 17 ve devam maddelerinde yer almaktadır. Konvansiyonun 23. madde hükmünde taşıyıcının, yükün kısmen veya tamamen kaybı ile gecikme halinde sorumluluğu; 25. madde hükmünde ise taşıyıcının hasar halinde tazminat yükümlülüğü düzenlenmektedir.

A. Taşıyıcının Yükün Kısmen veya Tamamen Kaybı Halinde Sorumluluğu

Yükün kısmen veya tamamen kaybolması halinde taşıyıcının sorumluluğunun sınırı ve ödemekle yükümlü olacağı tazminat tutarı CMR Konvansiyonu'nun 23. maddesinde düzenlenmiştir.

¹ Erdil, Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Hukuku İçtihatlı CMR Konvansiyonu Şerhi, Vedat Kitapçılık, Şubat 2015, İstanbul, s. 343

İlgili madde gereği, yükün kısmen veya tamamen kaybolması halinde (i) taşıyıcı tarafından ödenecek tazminat, yükün taşınmak üzere kabul edildiği yer ve zamandaki kıymetine göre hesaplanacak, (ii) taşıma konusu malın kıymeti, ticaret borsası fiyatına veya böyle bir fiyat yoksa geçerli piyasa fiyatlarına yahut -taşıma konusu yük bakımından her iki fiyat da mevcut değilse- aynı cins ve kalitedeki malların normal kıymetine göre tespit edilecek ve (iii) taşıyıcı tarafından ödenecek tazminat, taşıma konusu yükteki eksik brüt ağırlığın kilogramı başına 8.33 hesap birimini aşmayacaktır. Bununla birlikte yükün tamamen kaybı halinde, yükün taşınması nedeniyle gönderici tarafından ödenen taşıma ücreti, gümrük resimleri ve diğer ödemeler de taşıyıcı tarafından tamamen tazmin edilmeli; kısmen kayıp halinde ise karşılaşılan zarar oranında ödeme yapılmalıdır.

Yükün tamamen veya kısmen kaybı halinde -CMR Konvansiyonu'nda belirlenen istisnalar hariç olmak üzere- yukarıda yer alan kalemlerden başka tazminatın ödenmeyeceği öngörülmüştür.

B. Gecikme Halinde Taşıyıcının Sorumluluğu

Gecikme halinde taşıyıcının sorumluluğu CMR Konvansiyonu'nun 23. maddesinin 5. fıkrasında düzenlemiştir. İlgili düzenlemeye göre, gecikme halinde, hak sahibi uğradığı zarar ve ziyanın gecikmeden kaynaklandığını kanıtlanırsa, taşıyıcı söz konusu zarar ve ziyan için taşıma ücretini geçmeyecek şekilde tazminat ödemekle yükümlü olacaktır.

C. Hasar Halinde Tazminat

Yükün hasara uğraması halinde taşıyıcının sorumluluğunun sınırı ve ödemekle yükümlü olacağı tazminat tutarı CMR Konvansiyonu'nun 23. ve 25. maddelerinde düzenlenmiştir.

Söz konusu 23. madde esasen yükün tamamen veya kısmen kaybolması ile gecikme halindeki sorumluluğa ilişkin olmakla birlikte, 25. maddenin 1. fıkrasında yer alan, "*Hasar durumunda taşımacı, yükün madde 23 paragraf 1, 2 ve*

4 gereğinde belirlenen değerine göre hesaplanmış kıymetten düşme karşılığı olan bedeli öder." hükmü gereği; hasar halinde tazminat hesaplamasında da (i) yükün taşınmak üzere kabul edildiği yer ve zamandaki kıymeti, (ii) ticaret borsası fiyatı veya böyle bir fiyat yoksa geçerli piyasa fiyatları yahut -uyuşmazlık konusu yük bakımından her iki fiyat da mevcut değilse- aynı cins ve kalitedeki malların normal kıymeti ile (iii) gümrük resimleri ve sair ödemeler veya karşılaşılan zarar oranı dikkate alınacaktır.

Ek olarak belirtmek gerekir ki, hasar halinde tazminatı düzenleyen 25. maddenin 2. fıkrası kapsamında hesaplanacak tazminat tutarı, gönderilen malın tamamı hasara uğramış ise tamamı; kaybolduğunda ödenmesi gereken miktarı ve eğer gönderilen yükün bir kısmı hasara uğramış ise de eksilen kısmı için ödenmesi gereken miktarı aşamayacaktır.

2. SINIRLI SORUMLULUĞU KALDIRAN HALLER

İlgili maddelerde açıkça düzenlendiği üzere taşıma konusu eşyanın kaybı, geç teslim edilmesi ve hasar halinde taşıyıcının sorumluluğu sınırlandırılmış, talep edilebilecek tazminatın azami sınırı belirlenmiştir. Ancak taşıyıcının sorumluluğunun her durumda sınırlı sorumluluk olarak kabul edilmesi, taşıma sözleşmesinin diğer tarafını oluşturan göndericinin orantısız şekilde aleyhine durumların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilecek ve uluslararası taşımacılığa standart kurallar getirilmesi hedeflenirken, ticari hayatı olumsuz yönde etkileyecek sonuçlara yol açabilecektir. Bu nedenle her ne kadar kural olarak taşıyıcının sınırlı sorumluluğu öngörülmüş ise de CMR Konvansiyonu kapsamında sınırlı sorumluluğun istisnasını oluşturan haller de düzenlenmiştir.

Bu doğrultuda CMR Konvansiyonu'nda (i) sevk mektubunda belirtilen değer, (ii) teslim süresi için ödenmek üzere özel bir faiz kararlaştırılmış olması ve (iii) hasarın meydana gelmesinin temelinde kötü hareket veya kusurun bulunup bulunmaması özelinde ayırım yapılarak taşıyıcının sınırlı sorumluluğunu kaldıran farklı haller belirlenmiştir.

Taşıyıcının sınırlı sorumluluğunun iki istisnası, CMR Konvansiyonu'nun sınırlı sorumluluğu düzenleyen 23. maddesinin 6. fıkrasında atıf yapılan, CMR Konvansiyonu'nun 24² ve 26.³ maddeleridir. Konvansiyonun 24. maddesi gereğince malın sevk mektubunda, azami tazminat bedelinin üstünde bir değer belirlenmiş olması veya konvansiyonun 26. maddesi gereğince taşıma konusu yükün tesliminde zaman limiti ile özel faiz beyan edilmiş olması hallerinde; madde 23'te detayları belirtilen sınırlamadan daha yüksek tutarda tazminat talep edilebilecektir.

Sınırlı sorumluluğu kaldıran diğer istisna ise, CMR Konvansiyonu'nun 29. maddesinde⁴ düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre "hasarın", taşıyıcının kendisinin veya vekil ya da çalışanının kötü hareketinden veya kötü harekete eş değer kusurundan kaynaklanması halinde taşıyıcı; sorumluluğu kaldıran, sınırlayan yahut kanıt yükünü karşı tarafa yükleyen hükümlerden yararlanamayacaktır. Bu madde doğrultusunda -her ne kadar maddenin Türkçe çevirisinde "hasar" kelimesi kullanılmış olsa da- taşıma sırasında meydana gelen zararın doğmasında taşıyıcının kendisinin veya vekil ya da çalışanının kastı veya kasta eş değer kusuru mevcut ise taşıyıcı sınırlı sorumluluğa ilişkin maddelerden faydalanamayacaktır.⁵

Olası bir uyumsuzluk halinde kasta eş değer kusurun mevcut olup olmadığı ise maddede yer alan açık hüküm gereği davadaya bakan mahkemenin hukukuna göre belirlenecektir.

² CMR Konvansiyonu Madde 24: "Gönderici anlaşmaya varılacak belirli bir ücret karşılığında, sevk mektubunda madde 2 paragraf 3'te belirtilen sınırı geçen bir değer beyan edebilir. Bu takdirde, beyan edilen değer bu sınırın yerine geçer."

³ CMR Konvansiyonu Madde 26: "1) Kaybolma, hasar veya kararlaştırılan zaman limitinin aşılması halinde gönderici, belirlecek bir ücret ödemesi karşılığında, teslim süresi için ödenecek özel faizin miktarını tayin eder ve bunu sevk mektubuna yazar. 2) Teslim süresi için özel bir faiz ödeneceği beyan edilmiş ise 23, 24 ve 25. maddelerde öngörülen tazminattan ayrı olarak, kanıtlanan fazla zarar ve hasar için beyan edilen miktara kadar tazminat istenebilir."

⁴ CMR Konvansiyonu Madde 29: "1- Hasar, taşımacının kendi kötü hareketinden veya davaya bakan mahkemenin kararı ile isteyerek kötü harekete eş değer sayılan kusurundan ileri gelmiş ise taşımacı, sorumluluğunu kaldıran veya sınırlayan yahut da kanıt yükünü karşı tarafa yükleyen bu maddenin hükümlerinden yararlanamaz. 2- Bilerek kötü hareket veya kusur taşımacının vekil veya çalışanları tarafından görevleri sırasında işlenmiş ise, aynı hüküm uygulanır. Bundan başka, böyle bir durumda adı geçen vekiller, çalışanlar ve diğer kişiler kişisel sorumlulukları yönünden 1 inci paragrafta belirtilen bu bölüm hükümlerinden yararlanamazlar."

⁵ Erdil, Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Hukuku İçtihatlı CMR Konvansiyonu Şerhi, Vedat Kitapçılık, Şubat 2015, İstanbul, s. 463

⁶ Erdil, Karayolu ile Uluslararası Eşya Taşıma Hukuku İçtihatlı CMR Konvansiyonu Şerhi, Vedat Kitapçılık, Şubat 2015, İstanbul, s. 463

CMR Konvansiyonunda Hasar Kavramı

CMR Konvansiyonu'nun 29. maddesinde, sınırlı sorumluluğun ortadan kalkması için "hasarın" kötü hareket veya kötü harekete eş değer sayılan kusurdan kaynaklanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu ifadeden hareketle, gecikme veya kayıp hallerinde kelime anlamıyla "hasar" meydana geldiğinden sözü edilemeyeceğinden, taşıyıcının bu hallerde sorumluluğu sınırlandıran hükümlerden faydalanabileceği yönünde hatalı uygulamalar gündeme gelebilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, metnin orijinal yazım dilinin İngilizce olması nedeniyle, CMR Konvansiyonu kapsamında değerlendirme yapılırken orijinal metnin de değerlendirilmesi gerekliliğidir. Metnin orijinal halinde 29. madde hükmü, "The carrier shall not be entitled to avail himself of the provisions of this chapter which exclude or limit his liability or which shift the burden of proof if the damage was caused by his wilful misconduct or by such default on his part as, in accordance with the law of the court or tribunal seised of the case, is considered as equivalent to wilful misconduct." şeklinde düzenlenmiştir. Açıkça görülmektedir ki CMR Konvansiyonu kapsamında "damage" kelimesi kullanılmış ve bu nedenle aslında, taşımacının sınırlı sorumluluğunu ortadan kaldıran, sınırlayan yahut kanıt yükünü karşı tarafa yükleyen hallerin belirlenmesinde; yükte bir hasarın meydana gelmesi değil, gönderici nezdinde bir zararın doğması öngörülmüştür. Bu doğrultuda ilgili maddenin hasar, zayi ve gecikme hallerinin tümünü kapsadığı kabul edilmelidir.⁶

SONUÇ

CMR Konvansiyonu çerçevesinde uluslararası karayolu taşımacılığına standart düzenlemeler getirilmiş, bu çerçevede taşımacıların sorumlulukları ile göndericilerin hakları arasında makul bir denge gözetilerek sorumlulukların sınırları ve bu sınırlamaların istisnaları belirlenmiştir.

Ne var ki gerek CMR Konvansiyonu'nda bazı hususların davaya bakan ülkenin hukukuna göre belirleneceği yönünde hükümlerin yer alması gerekse metnin Türkçe çevirisindeki anlam kaymaları nedeniyle uygulama ve yorum farklılıkları meydana gelmektedir.

Her ne kadar CMR Konvansiyonu taşıyıcının sınırlı sorumluluğunu asıl kabul etmiş ise de göndericinin uğrayabileceği zararlar göz önünde bulundurularak; taşıyıcının sınırlı sorumluluğunu ortadan kaldıran, sınırlayan yahut ispat yükünü tersine çeviren düzenlemelere de metinde yer verilmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere -ancak yalnızca sınırlı sorumluluğu ortadan kaldıran hallerle sınırlı olmayacak şekilde- CMR Konvansiyonu kapsamında değerlendirme yapılırken orijinal metnin de değerlendirmeye alınması metnin doğru şekilde uygulanması bakımından büyük önem arz etmektedir. Aksi takdirde çeviri hataları nedeniyle oluşan anlam farklılıkları sonucunda hukukun gereği gibi uygulanamaması ve geri dönülemez hak kayıpları yaşanması söz konusu olabilecektir.

ALAN ADI UYUŞMAZLIKLARININ TAHKİM YOLU İLE ÇÖZÜMÜ

Eda SERTKAYA
Avukat

ÖZET

İnternet alan adlarının, özellikle ticari anlamda taşıdıkları güç göz önünde bulundurulduğunda, sadece teknik işlevi ile değerlendirilmemesi gerektiği açıktır. Nitekim bugün internet alan adları vasıtasıyla şirketlerin büyük bir reklam ve pazar gücü elde ettiği kuşkusuzdur. O nedenle ki internet ortamında yer almayan şirketler yok denecek kadar azdır. Buna paralel olarak tüketiciler de bir marka hakkında bilgi almak yahut bir hizmetten yararlanmak ve/veya ürün satın almak için tarayıcısının adres kısmına ilgili ürün veya hizmet markasını vermektedir. Bu itibarla, internet alan adı, marka gibi ayırt edicilik niteliğine sahip olmakla beraber, hukuken de fikri haklar kategorisine dahil edilmekte ve uluslararası mecralarda bu kapsamda korunmaktadır. Bu doğrultuda ICANN tarafından hazırlanan ve yayınlanan UDRP, internet alan adı uyuşmazlıklarının tahkim yolu ile çözümlenmesi adına hazırlanan yeknesak kuralları ihtiva etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tahkim, Fikri Mülkiyet Hukuku, İnternet Alan Adı.

GİRİŞ

Marka, bir işletmenin mal ve/veya hizmetlerinin bir başka işletmenin mal ve/veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlayan, sözcükler, şekiller, harfler, sayılar ve her türlü işarettir.¹ Marka terimi, kanuni düzlemde sadece tescilli ticari markaları ve hizmet markalarını kapsamaktadır fakat internet alan adı da pratikte marka gibi düşünülmekte ve tescilli ticari/hizmet markasına sahip olan şirketlerin internet sayfalarına ve elektronik hizmetlerine ulaşmak için kullanılmaktadır.² Dolayısıyla internet alan adları vasıtasıyla marka hakkı ihlalleri gündeme gelebilmektedir. Alan adlarının tacirler bakımından kimlik belirleyici role sahip olmasının getirdiği sonuç, tanınmış şirketlerin isimlerinin ve markalarının başkaları tarafından alan adı olarak kaydettirilmesi ve bu alan adlarının yasal hak sahibi olan şirketlere iadesi için

yüksek miktarlarda kazanç sağlama aracı olmasıdır.³

Alan adlarının tescilinde “ilk gelen alır” (first-come, first served) prensibi geçerlidir.⁴ Anılan prensip uyarınca bir alan adı, ilk başvuran adına tescil edilmekte ve o alan adı yalnızca tescil ettiren kişi tarafından kullanılabilir. Bu demektir ki, aynı alan adının ikinci bir kişi tarafından alınması mümkün değildir çünkü her alan adından yalnızca bir tane mevcuttur. Bu çerçevede bazı kişiler başkasına ait marka, isim, ticaret unvanı, işletme adını ve benzerlerini ileride gerçek hak sahibine yüklü bir fiyat karşılığında satmak ve/veya karşı tarafa zarar vermek amacıyla, internet alan adı olarak kendi adına tescilini yaptırmaktadır (Domain Grabbing). Bu yönetime “Cybersquatting” adı da verilmektedir.

Alan adlarına ilişkin markasal boyuttaki ihtilaflar özgün özellikler gösterdiğinden, internet alan adları vasıtasıyla markalara yönelik

1 <https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/commonContent/MAbout>, (Erişim Tarihi: 08.01.2020)

2 http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Internet_Alan_Isimleri_Sistemi_Markalar_ve-Alan_Isimleri_Arasindaki_Iliski%E2%80%8B.pdf (Erişim Tarihi: 08.01.2020)

3 http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Internet_Alan_Isimleri_Sistemi_Markalar_ve-Alan_Isimleri_Arasindaki_Iliski%E2%80%8B.pdf (Erişim Tarihi: 08.01.2020)

4 Tamer Soysal, “İnternet Alan Adları Sistemi Ve Tahkim Kuruluşlarının Udrp Kurallarına Göre Verdikleri Kararlara Eleştirel Bir Yaklaşım”, 2006, 21, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi

ihlallerin önlenmesi için uluslararası yeknesak kuralların oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması adına “com, info, org” gibi alan adlarının tescilinden sorumlu özel bir kuruluş olan İnternet Tahsisli Sayılar ve İsimler Birliği (“ICANN”), “Alan Adı Anlaşmazlıklarının Çözümü İçin Yeknesak Politikalar” (“UDRP”) hazırlanmıştır. ICANN, tahkim sürecinde, akredite edilmiş kuruluşların uyması gereken usul kurallarını da “Rules for Uniform Domain Name Dispute Resolution Policy” adı ile 24 Ekim 1999’da yayınlamıştır.

ICANN tarafından, UDRP’yi uygulamak üzere başta WIPO olmak üzere akredite edilmiş servis sağlayıcılar belirlenmiştir. UDRP’nin yürürlüğe girmesinin akabinde WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi, alan adı uyuşmazlıklarının çözümünün WIPO nezdinde yürütülmesi adına faaliyete geçmiştir.

1. WIPO NEZDİNDE ALAN ADI UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ

Yukarıda da bahsedildiği üzere, WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi ICANN tarafından hazırlanan UDRP kurallarını uygulaması bakımından akredite edilen ilk ve aynı zamanda uygulamada en çok tercih edilen kuruluştur.

UDRP kuralları ile bir alan adının haksız bir şekilde kullanıldığı kanıtlanabilmesi birtakım şartlara bağlanmıştır. UDRP md. 4’e göre WIPO nezdinde tahkime başvuran kişinin ihtilafı alan adıyla ilgili bazı hususları ispatlaması beklenmekte olup çalışmamızın bu aşamasında ispatı gereken durumlar ele alınacaktır.

1.1. Alan Adının Bir Marka ile Aynı veya Ayırt Edilemeyecek Derecede Benzer Olduğunun İspatı

Başvuruda bulunan kişi, ihtilafı alan adının kendi markası ile aynı veya ayırt edilemeyecek derece benzer olduğunu ispatlarken, alan adının kendisi adına tescilli bir marka ihtiva ettiğini somut deliller ile ortaya koymalıdır. Örnek vermek gerekirse, [x] kelime markası başvuran kişi ve/veya şirket adına tescilli olmasına rağmen, başkası adına tescil edilen ve [x] kelime

markasını içeren yahut sadece ondan ibaret olan bir alan adı ([x].com.tr/[x].com vb.) söz konusu ise; kelime markası adına tescilli olan başvuran, WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi’ne gönderilecek dilekçede marka tesciline ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelidir.

1.2. Alan Adını Tescil Ettiren Kişinin Bu Alan Adının Kullanılmasında Herhangi Bir Menfaati Bulunmadığının İspatı

Alan adı uyuşmazlıklarının çözümü çerçevesinde WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi, başvuruda bulunan kişi ve/veya şirket tarafından, ihtilafı alan adını kendi adına tescil eden kişi lehine marka kullanımı bakımından izin, lisans veya yetki verilip verilmediğini incelemektedir. Şöyle ki, kendisine karşı başvuru yapılan kişiye marka kullanımı bağlamında izin verilmiş olması halinde söz konusu markaya yönelik bir ihlâl gerçekleşmiş olmayacaktır. Bu nedenle başvuru sahiplerinin bu hususa dikkat etmesi önem arz etmektedir.

1.3. Alan Adının Kötü Niyetle Tescil Edildiğinin İspatı

Belirtilmelidir ki, internet alan adı uyuşmazlıkları bağlamında “kötü niyet” UDRP kapsamında açıkça tanımlanmadığı gibi, WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi de konuyla ilgili bir tanım geliştirmemiştir. Yine de UDRP md. 4 ile alan adının kötü niyetli kullanımının varlığını gösteren bazı haller, sınırlı sayıda olmayacak şekilde düzenlenmiştir. Buna göre,

- Alan adının ticari ve/veya hizmet markasının tescilli sahibine yahut tescilli sahibin rakibine satılmak, kiralanmak veya başka bir şekilde devredilmek amacıyla tescil ettirilmesi,
- Alan adının marka üzerinde yasal hak sahibi olan kişi tarafından kullanılmasına engel olmak adına tescil ettirilmesi,
- Alan adının karşı tarafının ticari ilişkilerini sekteye uğratmak amacıyla tescil ettirilmesi,
- Tescil ettirilen alan adı vasıtasıyla marka hakkına sahip olan kişinin marka değerinden faydalanılması ve bu surette internet kullanıcılarının yanıltılması; bu durumdan ekonomik fayda sağlanmasının hedeflenmesi

durumlarında kötü niyetin varlığı kabul edilmektedir.

Eklenmelidir ki, kötü niyetin varlığının hem kayıt esnasında hem de kullanım sırasında bulunması aranmaktadır.⁵ Dolayısıyla WIPO nezdinde tahkime başvuran kişi ve/veya şirketin alan adını kendi adına tescil eden karşı tarafın kötü niyetli olduğunu yukarıdaki örnekleri göz önünde bulundurarak ortaya koyması beklenmektedir.

2. WIPO TAHKİM VE ARABULUCULUK MERKEZİ'NE BAŞVURU VE HAKEM ATAMA USULÜ

WIPO Tahkim ve Arabuluculuk Merkezi'ne alan adı uyuşmazlıkları kapsamında yapılan başvurularda ICANN tarafından yayınlanan kurallar ile birlikte WIPO tarafından yayınlanan Alan Adı Uyuşmazlık Çözümü Politikası için Yeknesak Kurallara Ek Kurallar ("**Ek Kurallar**") ile belirlenen usule ilişkin düzenlemelere de riayet edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte WIPO, bu tarz başvuruların kendisi tarafından yayınlanan matbu başvuru dilekçesi ile yapılmasını öngörmektedir. Başvuru formunun Ek Kurallar doğrultusunda doldurulmasının akabinde başvuruda bulunan tarafından WIPO'ya, yine WIPO tarafından öngörülen yollar aracılığıyla gönderilmesi zorunludur. Eklenmelidir ki, Ek Kurallar md. 4'e göre, hazırlanan başvuru dilekçesi ihtilaflı alan adını tescil eden kuruluşa da gönderilecektir.

Alan adı uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin hakem veya hakem heyetlerinin atanması hususu Ek Kurallar'ın 8. maddesinde düzenlenmektedir. Alan adı uyuşmazlıkları tek hakem yahut üç hakemden oluşan hakem heyeti tarafından görülmektedir. Uyuşmazlığın tek hakemce incelenmesinin tercih edilmesi durumunda hakemin kim olacağı konusunda taraflarca seçim yapılamamakla birlikte; hakem heyetinde karar kılınması halinde işbu heyet

taraflardan her birinin bağımsız olarak seçeceği birer hakem ve tarafların ortak iradesi doğrultusunda anlaşmaları neticesinde tayin edilen hakemden oluşmaktadır. Fakat tarafların tek bir isim üzerinde anlaşma sağlayamaması halinde üçüncü hakem WIPO tarafından atanmaktadır.

Alan adı ihlallerine ilişkin tahkim başvurularının ücrete tabi olarak uygulanacağı da Ek Kurallar md. 10 uyarınca düzenlenmiştir. Başvuru ücretleri tek hakem ile çözülecek uyuşmazlıklar ile hakem heyetince çözülecek uyuşmazlıklar bakımından farklılık göstermekle birlikte, uyuşmazlığa konu alan adlarının sayısı da ücretler bakımından farklılığa sebebiyet vermektedir. Başvuru ücretleri WIPO'nun internet sitesinde de yayınlanmaktadır.

3. ICANN TAHKİM USULÜNE İLİŞKİN DETAYLAR

Tahkim, taraflar arasındaki mevcut veya doğması muhtemel bir uyuşmazlığın hakemlerce çözülmesi için yapılan bir anlaşma üzerine yürütülen alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur. Tahkim yargılaması sonucunda verilen kararlar kesin hüküm niteliği taşırlar ve mahkeme kararları gibi icra edilebilirler. ICANN tahkim usulü ise yukarıda bahsedilen tahkime nazaran bazı farklı özellikler arz etmektedir.

Bu farklılıklardan ilki henüz alan adı tescilli yapılırken ihtilafların ICANN tahkim yolu ile çözüleceğinin seçilmiş olmasıdır. Yani alan adını tescil ettirmek isteyen kişi bu talebi ile birlikte ICANN tahkim usulü kurallarını önceden kabul etmiş bulunmaktadır.⁶

ICANN tahkim usulünün bir diğer farklı özelliği de kararların tenfizi noktasında karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, ICANN tahkimi sonucunda verilen kararlar resen icra edilme kudretini haizdir. Bu demektir ki, kararın uygulanması adına tanıma/tenfiz prosedürünün işletilmesine ihtiyaç duyulmamaktadır.⁷ Burada, başvuru

5 https://www.goksusafiisik.av.tr/Articletter/2015_Summer/GSI_Articletter_2015_Summer_Article5.pdf,

(Erişim Tarihi: 09.01.2020)

6 Nurullah Bal, "İnternet Alan Adları Ve İnternet Alan Adı Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi", 2013, 1-2, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

7 a.g.m., Bal, sf. 320

akredite kuruluşun yürüttüğü yargılama sonucunda verilen karar alan adının tahsisi ve tescili işlemini gerçekleştiren yetkili kuruluşa bildirilmekte olup, kararın gereği yetkili kuruluş tarafından resen yerine getirilmektedir.

SONUÇ

İnternetin dünya çapında hızla yayılması ile beraber ticari faaliyetler de internet ortamına taşınmaya başlamıştır. Ticaret ile uğraşan gerçek ve/veya özel kişiler, sahip oldukları markaları teknolojinin sağladığı imkânlar vasıtasıyla geliştirmiş ve pek çok kişiye duyurma fırsatı elde etmiştir. Ne var ki internet ortamının sağladığı bu kolaylıklar hak ihlallerinin gerçekleşmesi için de bir zemin hazırlamıştır ve kişiler ve/veya şirketler adına tescilli markalara yönelik ihlallerin gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Bu ihlallerden kaynaklanan en yaygın uyuşmazlıklardan biri de fikri mülkiyet hakları çerçevesinde değerlendirilen internet alan adı ihtilaflarıdır.

İnternet alan adlarına ilişkin uyuşmazlıklar, sanal nitelik taşımakla beraber uluslararası boyuta da sahiptir. Bu sebeple bu tarz uyuşmazlıkların çözümünün sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için uluslararası mecrada uygulanabilecek kuralların varlığına ihtiyaç duyulmuştur. Bu doğrultuda ICANN internet alan adı ihtilaflarının tahkim yolu ile giderilmesi adına UDRP'yi hazırlamıştır.

UDRP, çoğunlukla WIPO nezdindeki tahkimlerde uygulama alanı bulmuş ve uygulamada verimli sonuçlar elde edilmesine hizmet etmiştir. Bununla birlikte, UDRP'yi uygulayarak tahkim yargılaması yürüten tek mercii WIPO olmayıp, UDRP uyarınca akredite edilmiş farklı kuruluşların da internet alan adı uyuşmazlıklarını ICANN usulü tahkim ile çözüme kavuşturma faaliyetleri mevcuttur. Fakat belirtilmelidir ki, WIPO Tahkim ve Arabuluculuk bu konuda en çok tercih edilen kuruluş olup, yukarıda yer verilen usul kuralları çerçevesinde internet alan adı uyuşmazlıklarını incelemekte ve hızla çözümlenmesini sağlamaktadır.

MARKALARIN KARIŞTIRILMA İHTİMÂLINE GENEL BİR BAKIŞ

Bengihan GÜREK

Avukat

ÖZET

Marka hukukunda karıştırma ihtimâli bu alandaki en temel kavramlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu (“SMK”)’nda karıştırma ihtimâlinin tanımı yapılmamış olsa da; birçok davada dava konusu markalar arasında bu ihtimâlin var olup olmadığı detaylı bir şekilde incelenmektedir. Bu bağlamda karıştırma ihtimâli incelenmesinin doğru bir şekilde yapılmasının marka hakkından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü bakımından son derece önem teşkil ettiği söylenebilecektir. Bu çalışmamızda marka hukukunda karıştırma ihtimâli genel olarak açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Marka, Karıştırma İhtimâli, Ortalama Tüketici.

GİRİŞ

Marka hukukunda karıştırma ihtimâlinin anlaşılabilmesi için öncelikle marka kavramının ne anlama geldiği ifade edilmelidir. Genel olarak marka, bir işletmenin mal ve hizmetlerinin başka bir işletmenin mal ve hizmetlerinden ayırt edilmesine yarayan bir işaret olarak tanımlanabilir. SMK’nın 4. maddesinde de markanın ayırt etme fonksiyonuna işaret edilmiş ve maddede sayılan şartları sağlamak koşuluyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her türlü işaretin marka olabileceği belirtilmiştir¹. Bununla birlikte esas olarak markanın köken (kaynak) gösterme fonksiyonunun karıştırma ihtimâli ile daha ilgili olduğu söylenebilecektir². Markanın köken gösterme fonksiyonu ile mal veya hizmetin işletmeyle olan bağlantısı, başka bir ifade ile mal veya hizmetin hangi işletme tarafından üretildiği, piyasaya sunulduğu ortaya konur.

Doktrinde karıştırma ihtimâlinin “doğru-

dan” ve “dolaylı” olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir. Doğrudan karıştırma ihtimâli, bir işletmeye ait mal veya hizmetin başka bir işletmeye ait mal veya hizmetle ile karıştırılması sebebiyle satın alınmasıdır. Dolaylı karıştırma ihtimâli ise, mal veya hizmetin markası birbirinden ayırt edilmesine karşılık söz konusu mal veya hizmetin aynı işletmenin markaları olduğu ya da aralarında ekonomik bağlantı bulunan işletmelerden geldiğine yönelik bir algı oluşmasıdır³. Belirtmek gerekir ki ortalama tüketici kavramı karıştırma ihtimâlinin değerlendirilmesi bakımından ayrıca bir öneme sahiptir. Karıştırma ihtimâli SMK’nın çeşitli maddelerinde düzenlenmiş ve hem marka tescil başvurusu sırasında hem de marka tescilinden dolayı açılan davalarda tartışma konusu yapılmıştır. Bu bağlamda karıştırma ihtimâlinin meydana geldiği haller açıklanarak karıştırma ihtimâlinin incelenmesi ve karıştırma ihtimâlinin incelenmesinde ortalama tüketici kavramı incelenecektir.

1. KARIŞTIRMA İHTİMÂLİ

SMK’nın 7. maddesi uyarınca marka tescilinden doğan hakların münhasıran marka hakkı sahibine ait olduğu ve marka hakkı sahibinin izinsiz marka kullanımı durumunda maddede

¹ SMK madde 4/f.1- “Marka, bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dâhil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işaretten oluşabilir.”

² Uğur Çolak, *Türk Marka Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2018, s.199

³ Çolak, a.g.e., s.199

belirtilen fiillerin önlenmesini talep etme hakkı olduğu düzenlenmiştir. SMK m.7/f.2-b⁴ hükmü kapsamında, marka sahibi karıştırma ihtimâli doğuran kullanımları engelleme hakkına sahiptir. İlgili maddeye göre, kullanımın önlenmesi için 3 şart aranmaktadır⁵:

- Tescilli marka ile aynı veya benzer işaretin kullanılması
- Bu işaretin aynı veya benzer mal ve hizmette kullanılması
- Bu kullanımın halk nezdinde karıştırma ihtimâline neden olması.

Öncelikle belirtmek gerekir ki markaların ve sınıfların, bir başka deyişle hem markaların hem de mal ve/veya hizmetlerin aynı olması durumunda karıştırma ihtimâli ve marka hakkının ihlâli otomatik olarak kabul edilmektedir⁶. Karıştırma ihtimâli birkaç halde söz konusu olmaktadır. Bu haller:

- Benzer markanın aynı mal ve/veya hizmetlerde kullanılması
 - Aynı markanın benzer mal ve/veya hizmetlerde kullanılması
 - Benzer markanın benzer mal ve/veya hizmetlerde kullanılması
- şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Dolayısıyla karıştırma ihtimâli esasen hem markalar hem de sınıflar bakımından benzerliği gerektirmektedir. Markanın hangi mal ve/veya hizmetler bakımından tescil başvurusunun yapıldığı karıştırma ihtimâlinin tespiti bakımından önemlidir.

2. KARIŞTIRMA İHTİMÂLİNİN İNCELENMESİ

Karıştırma ihtimâli: **(a) sınıflarına göre, (b) markaların benzer olup olmadığına göre ve (c) global değerlendirmeye göre** incelenebilmektedir⁷.

4 SMK madde 7/f.2-b- "Tescilli marka ile aynı veya benzer olan ve tescilli markanın kapsadığı mal veya hizmetlerle aynı veya benzer mal veya hizmetleri kapsayan ve bu nedenle halk tarafından tescilli marka ile ilişkilendirilme ihtimâli de dâhil karıştırılma ihtimâli bulunan herhangi bir işaretin kullanılması."

5 Harun Sarıgül, "Marka Hukukunda Karıştırma İhtimâli" T.C. Marmara Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü Hukuk Anabilim Dalı Özel Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s.10

6 Çolak, a.g.e., s.200

7 Çolak, a.g.e., s.201

8 Çolak, a.g.e., s.202

Mahkeme önüne gelen bir uyuşmazlıkta, öncelikle markaların tabii olduğu mal ve/veya hizmetleri karşılaştırarak bunlar arasında ayniyet veya benzerlik olup olmadığına bakılmamıştır. Sınıflar arasında ayniyet veya benzerlik tespit edilmesi durumunda, markaların aynı ya da benzer olup olmadığı araştırılmalıdır.

Markaları oluşturan işaretlerin unsurları arasında herhangi bir fark olmaması durumunda ayniyet gündeme gelmektedir. Ancak unsurlar arasında en ufak bir farkın olması, ayniyeti ortadan kaldırır ve bu takdirde benzer markalar söz konusu olur. Bu noktada şöyle bir ayırım daha yapılmalıdır: Markalar arasındaki fark çok küçük ise, "ayırt edilemeyecek kadar benzer marka", fark çok küçük değil ise "benzer marka" söz konusu olur.

Global değerlendirmeden kasıt ise, bütünsel değerlendirmedir. Bir başka deyişle, "markanın bir bütün olarak bıraktığı genel izlenim" ifade edilmek istenmiştir. ÇOLAK bu değerlendirme yapılırken, "markaların bıraktıkları genel intibaya göre markaların benzer olup olmadığı, eğer dayanılan marka tanınmış marka değil ise, markaların tescilli oldukları mal ve/veya hizmet sınıflarının aynı ya da benzer olup olmadığı, markalar arasında görsel, işitsel ve kavramsal benzerlik bulunup bulunmadığı, ortalama tüketici algısının ve satın alma kararı verirken gösterdiği özen ve dikkat derecesinin ne olduğu, markalar veya işletmeler arasında bağlantı ihtimâlinin söz konusu olup olmadığı" gibi hususların incelendiğini, ayrıca bu incelemede markanın "toplumda ne kadar tanındığı, markaların ayırt edici unsurlarının ne olduğu, markayı taşıyan mal ve/veya hizmetin hitap ettiği tüketici kitlesinin kimler olduğu, bu kitlenin satın alma sürecinde göstermeleri beklenen dikkat ve algılama düzeyinin ne olduğu, mal ve/veya hizmetin fiyatının ne olduğu, markanın ne kadar özgün, ayırt edici ya da tanımlayıcı olduğu, seri marka algılamasına yol açıp açmadığı" gibi hususların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir⁸.

Global/bütünsel değerlendirme yapılırken son derece titiz bir şekilde bütün faktörler dikkate alınarak ve birden çok kriter gözetilerek bir sonuca varılması gerekmektedir.

ORTALAMA TÜKETİCİ KAVRAMI

Gerek SMK'nın 7. maddesinin 2. fıkrasının b bendinde **“halk tarafından tescilli marka ile ilişkilendirilme ihtimâli de dâhil karıştırılma ihtimâli”** denilerek gerek ise SMK'nın nispi ret nedenlerini düzenlemiş olduğu 6. maddesinin 1. fıkrasında⁹ **“marka ile halk tarafından ilişkilendirilme ihtimâli de dâhil karıştırılma ihtimâli”** denilerek markaların karıştırılma ihtimâlinde **“halk”** ibaresi ile ortalama tüketici kavramına işaret edilmiştir. Yargıtay kararlarında da halk tarafından karıştırılma ihtimâlinin ölçüsü olarak *bu işin ilgilisi veya uzmanı değil, ortalama tüketicilerden oluşan halkın yaklaşımı göz önünde tutulacağı* belirtilmiştir¹⁰.

Bu bağlamda ortalama tüketici kavramının *“iyi bilgilendirilmiş, makul derecede gözlem yapan ve makul derecede dikkatli, makul derecede tecrübeli ve ihtiyatlı kimse”*¹¹ anlamına geldiği kabul edilmiştir. Ortalama tüketicinin dikkati, mal ve hizmetin türüne göre farklılaşmaktadır. Ayrıca ortalama tüketicinin dikkat ve özeninin, daha ucuz ve risk faktörü daha düşük ürünler satın alınırken daha düşük olduğu oysaki daha pahalı ve risk faktörü daha yüksek ürünler satın alınırken daha yüksek olduğu kabul edilmektedir¹². Belirtmek gerekir ki ortalama tüketici markayı bir bütün olarak algılamaktadır.

SONUÇ

Marka hukukunda karıştırılma ihtimâli tartışmalı bir kavram olup, en sık görülen ihlallerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

9 SMK madde 6/f.1- “Tescil başvurusu yapılan bir markanın, tescil edilmiş veya önceki tarihte başvurusu yapılmış marka ile aynılığı ya da benzerliği ve kapsadığı mal veya hizmetlerin aynılığı ya da benzerliği nedeniyle, tescil edilmiş veya önceki tarihte başvurusu yapılmış marka ile halk tarafından ilişkilendirilme ihtimâli de dâhil karıştırılma ihtimâli varsa itiraz üzerine başvuru reddedilir.”

10 Yargıtay II. Hukuk Dairesi 13.05.2015 T., 2015/2130 E. ve 2015/6878 K. “...Halk tarafından karıştırılma ihtimâlinde ölçü bakımından ise, bu işin ilgilisi veya uzmanı değil, ortalama tüketicilerden oluşan halkın yaklaşımı gözönünde tutulacaktır. Karıştırılma ihtimâlinde önemli olan husus, halkın bu iki işaret arasında herhangi bir şekilde, herhangi bir sebeple bağlantı kurmasıdır. Burada işitsel veya görsel bir benzerlik ve hatta genel görünüş açısından “umumi intiba” olmasa bile, halk tarafından iki marka arasında bir bağlantı kurulması ve hatta çağırışması dahi karıştırılma ihtimâli için yeterli bir ölçü olarak kabul edilmelidir...”

11 Çolak, a.g.e., s.238

12 <https://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/F9E4CFAF-A7AE-4FEA-8BCC-DA8B5C7DAB00.pdf> (Erişim Tarihi: 09.01.2020)

7188 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN SERİ MUHAKEME USULÜ İLE AMERİKAN HUKUKUNDAKİ SERİ MUHAKEME USULÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI

Begüm Kilimcioğlu

Stj. Avukat

ÖZET

7188 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ceza yargılamasına “seri muhakeme usulü” (“SMU”) getirilmiştir. Aşağıda detayları anlatılacak olan bu usul, Ceza Muhakemesi Usulü Kanunu (“CMUK”)’nun 386-391 maddeleri arasında yer alan, bireylerin adil yargılanma ve mahkemeye erişim haklarını zedeleyen ve 2005 değişikliği ile kaldırılmış olan “duruşmasız ceza kararname” uygulaması ile benzerlik göstermektedir. 7188 sayılı Kanun ile getirilen seri muhakeme usulü, Türk hukuku açısından geriye dönüş niteliğindedir. Seri muhakeme usulünün bir benzeri Amerikan hukuk sisteminde uygulanmakta olup, bu yazıda her iki sistem karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Seri Muhakeme Usulü, Ceza Kararnameleri, Speedy Trial Act.

GİRİŞ

Bu makale kapsamında, 2005 yılına kadar Türk hukukunda var olan ancak 2005 yılında Türk Ceza Kanunu (“TCK”) ve CMK’da yapılan kapsamlı değişiklik ile ortadan kaldırılan ceza kararname ile birlikte ceza muhakemesine hakim ilkeler kısaca açıklanacaktır. Ardından Türk hukukuna 7188 sayılı Kanun ile getirilen seri muhakeme usulünün detayları ve sakıncaları incelenecek ve örnek bir model olarak seri muhakeme usulünün Amerikan hukukunda nasıl uygulandığı açıklanacaktır.

A. TÜRK HUKUKUNDA SERİ MUHAKEME USULÜ

i. Ceza Kararnameleri ve Ceza Muhakemesine Hâkim İlkeler

CMUK madde 386’ uyarınca ceza kararname ile nispeten daha hafif olan suçlar için bireylere duruşma yapmaksızın ceza verilebilmekteydi. Bu uygulama ile,

- Yargılamayı yapan hâkimin, doğrudan doğruya sanığı sorguya çekmesini; mağdur, tanık ve bilirkişiyi dinlemesini; keşfi yapmasını ve bu kanıtları değerlendirip karar

vermesini sağlayan doğrudanlık ilkesi,

- Tarafların ve sanığın, yargılama esnasında hazır bulunmalarını, iddia ve savunmadan haberdar olmalarını ve hâkim önünde ve birbirlerinin yanında dinlenmelerini sağlayan yüzyüzelik ilkesi,
- İddia ve savunmaların sözlü olarak yapılmasını öngören sözlülük ilkesi,
- Sanıkların meramlarını anlatabilmesini, savunmalarını yapmadan mahkum edilmesini, öne sürülen ve aleyhine olabilecek iddiaları çürütme imkanına sahip olmasını ve bu sayede yargılamanın gidişatının değişmesini sağlayan meram anlatma ilkesi ihlâl edilmekteydi.

Bu şekilde hâkimin duruşma açmadan, sanığı görmeden, savunmalarını dinlemeden, delilleri huzurda tartışmadan ortaya koyacağı bir kararname ile sanığı cezalandırması yukarıda anlatılan ceza muhakemesinin yapıtaşları olan bu ilkelere tamamen aykırı olması nedeniyle eleştirilmiş ve 2005 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılmıştır.

ii. 7188 Sayılı Kanun ile Getirilen “Seri Muhakeme Usulü”

Ceza Muhakemesi Kanunu (“CMK”) madde 160 uyarınca, “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup ol-

madığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.”

Suç şüphesini öğrenen savcı, hangi uyuşmazlık çözüm yolu uygulanacak olursa olsun soruşturma yapmakla yükümlüdür. Soruşturmayı yürüten savcı yeterli suç şüphesine ulaşmazsa kovuşturmaya yer olmadığına dair karar (takipsizlik) verir; yeterli suç şüphesine ulaşır ise iddianame hazırlar. Burada belirli suçlarda ve belirli koşullar altında savcıya iddianameyi hazırlamadan önce alternatif uyuşmazlık çözüm yolları öngörülmüştür. Bu yollar: Uzlaştırma, ön ödeme, kamu davasının açılmasının ertelenmesi ve 7188 sayılı Kanun ile getirilen seri muhakeme usulüdür.

İlk önce belirtilmelidir ki seri muhakeme usulü tıpkı uzlaştırma veya ön ödeme gibi alternatif bir uyuşmazlık çözüm yoludur ve ceza muhakemesinde mevcut alternatif çözüm yolları sıra ile tüketilmelidir. Şöyle ki ilk önce ön ödeme, uzlaştırma veya kamu davasının açılmasının ertelenmesi yolları uygulanabiliyor ise bu yolların tüketilmesi ardından seri muhakeme usulüne geçilmesi gerekmektedir.

5271 sayılı CMK'nın mülga 250. maddesi yerine eklenen madde hükmü ile aşağıda yer alan suçlar kapsamında sürdürülecek yargılamalarda **soruşturma evresi sonunda ilgili suçlara ilişkin kamu davasının açılmasının ertelenmesine karar verilmediği takdirde** seri muhakeme usulü uygulanacağı belirlenmiştir. İşbu düzenlemenin kapsamında kalan suçlar:

- Hakkı olmayan yere tecavüz suçu (TCK m. 154)
- Genel güvenliğin kasten tehlikeye sokulması suçu (TCK m.170)
- Trafik güvenliğini tehlikeye sokma suçu (TCK m.179)
- Gürültüye neden olma suçu (TCK m.183)
- Parada sahtecilik suçu (TCK m.197)
- Mühür bozma suçu (TCK m.203)
- Resmî belgenin düzenlenmesinde yalan beyanda bulunma suçu (TCK m.206)
- Kumar oynanması için yer ve imkân sağlama suçu (TCK m.228)
- Başkasına ait kimlik veya kimlik bilgilerinin

kullanılması suçu (TCK m.268)

- 6136 sayılı Ateşli Silahlar ve Bıçaklar ile Diğer Aletler Hakkında Kanun'un 13. ve 15. maddesinde düzenlenen suç, 6831 sayılı Orman Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenen suçlar, 1072 sayılı Rulet, Tilt, Langirt ve Benzeri Oyun Alet ve Makinaları Hakkında Kanun'un 2. maddesinde düzenlenen suç ile son olarak 1163 sayılı Kooperatif Kanunu'nun Ek 2. maddesinde düzenlenen suçlardır.

Her ne kadar yukarıda belirtilen suçlar yönünden SMU'nun uygulanacağı belirtilmiş olsa da

- Suçun iştirak hâlinde işlenmesi ve şüphelilerden birinin seri muhakeme usulünün uygulanmasını kabul etmemesi,
- Yaş küçüklüğü,
- Akıl hastalığı,
- Sağır ve dilsizlik ve
- Şüphelinin beyan edilen adreste bulunmama, yurt dışında olma ya da başka bir nedenle ulaşılamadığı durumlar kapsam dışı bırakılmıştır.

Seri muhakeme usulünün uygulama aşamaları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

1. Öncelikle şüpheli, kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından seri muhakeme usulü hakkında bilgilendirilecektir.
2. Cumhuriyet savcısı seri muhakeme usulünün uygulanmasını şüpheliye teklif edecek ve şüphelinin kabulü halinde işbu yargılama usulü uygulanacaktır.
3. Bu kapsamda Cumhuriyet savcısı TCK'nın cezanın belirlenmesine ilişkin 61. maddesini göz önüne alarak tespit edeceği temel cezadan yarı oranında indirim uygulamak suretiyle yaptırımını belirleyecektir.
4. Belirlenecek bu yaptırım, Cumhuriyet savcısı tarafından TCK madde 50'de sayılı seçenek yaptırımlara çevrilebilecek veya madde 51 kapsamında ertelenebilecektir.
5. Bunun yanı sıra CMK madde 231'de aranan koşulların mevcut olması halinde Cumhuriyet savcısı tarafından hükmün açıklanmasının geri bırakılması yönünde karar verilebilecektir.
6. Yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda

uygulanacak yaptırımlar, güvenlik tedbirlerine ilişkin hükümlerin uygulanmasının önünde engel teşkil etmeyecektir.

7. Cumhuriyet savcısı, ilgili hükmün 8. fıkrasında sayılı unsurları içerir bir talep yazısı hazırlayacak ve seri muhakeme usulünün uygulanmasını mahkemeden yazılı olarak talep edecek ve işbu talep yazısı içerisinde belirlediği yaptırım ile varsa güvenlik tedbirlerine de yer verecektir.
8. Mahkeme ise öncelikle şüpheliyi müdafii huzurunda dinleyecek ve somut olayın seri muhakeme usulü kapsamına girdiği kanaatine varması halinde Cumhuriyet savcısının talebinde belirtilmiş olan yaptırım doğrultusunda hüküm kuracaktır. Mahkemece kurulacak işbu hükme itiraz edilebilecektir.
9. Ancak eğer mahkeme talebi reddedecek olursa bu halde dosya, soruşturmanın genel hükümlere göre sonuçlandırılması amacıyla Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilecektir.

iii. Seri Muhakeme Usulünün Sakıncaları

- SMU'nun ilk ve en önemli sakıncası, bu uygulanacak olan usulün şüpheliye teklif edilmesi ve şüphelinin kabulünün ardından uygulanıyor olması ve yalnızca kabul aşaması için zorunlu müdafilik öngörülmüş olmasıdır. Burada üzerinde durulması gereken husus, sorumluluğu kabul etmenin suçu kabul etmek olmadığıdır (Alford plea). Zira burada şüpheli yalnızca bu usulün uygulanmasını kabul etmektedir, suçu işlediğini kabul etmemektedir. (Bu sebeple bu ikrar hakkında delil yasağı vardır, bu ikrar daha sonra şüpheli aleyhine hiçbir şekilde kullanılamaz.) Ancak bu şekilde usulün uygulanmasını kabul eden şüpheli, savcı nezdinde suçu işlemiş olduğu kanaatini uyandıracaktır. Her ne kadar delil yasağı olsa da ve şüpheli suçu kabul etmemiş olsa da bu şekilde seri muhakeme usulünün uygulanmasının kabul edilmesi savcının objektifliğini zedeleyecektir. Bununla beraber, şu da gözden uzak tutulmamalıdır ki bir suç şüphesi altında soruşturmaya konu olmuş kişinin, ilgili suçu işlememiş olsa dahi savcının öngörülen cezanın yarı oranında uygulanması teklifini kabul etmeye eğimli olacaktır. Tabii bu sebepten ötürü zorunlu müdafilik öngörülmüştür fakat o da yalnızca kabul aşaması içindir. Müdafii

yalnızca kabul aşamasında bulunması yeterli olmayacaktır.

- Burada ikinci sorunlu husus, savcının delillere dayalı bir araştırma olmaksızın talep yazısı hazırlayacak olması ve talep yazısında delillerin bulunmuyor oluşudur. Talep yazısında deliller bulunmadığı için deliller ile olayı ilişkilendirme imkânı ortadan kalkacak ve bu da şüpheliye verilen cezanın sağlıklı olup olmadığı sorusunu uyandıracaktır.
- Üçüncü husus ise, savcının cezayı kendisinin belirliyor, mahkemeye sunuyor olması ve mahkemenin savcının belirlediği cezanın dışına çıkamıyor oluşudur. Savcıya böyle bir yetki vermek, yürütmenin ajanı olan savcıyı yargı erki yerine koymaktır; zira savcı cezayı belirledikten sonra mahkemenin yapabileceği tek şey kabul ya da ret kararı vermektir. Buna ek olarak, mahkeme savcının belirlediği cezayı kabul ettiği takdirde mahkeme hüküm kurmuş olacaktır. Bu da "evrelerden geri dönülmez." prensibini akla getirmektedir; zira kovuşturma aşamasına geçilmemiş olmasına rağmen mahkeme hüküm kurmaktadır.
- Son olarak da savcıya tanınan hükmün açıklanmasının geri bırakılması ("HAGB") hakkı yine aynı prensibi sorgulatmaktadır; zira HAGB kararını mahkemenin vermesi gerekmektedir.

Özetle, Türk hukukuna getirilen seri muhakeme sanığın ikrarına dayalı, iddia makamının kanunlar ile belirlenmiş görev kapsamının dışına çıktığı ve delil araştırması yapmadan, adeta yargılama makamıymış gibi hüküm kurduğu ve birçok sakıncayı bünyesinde bulunduran bir usuldür.

B. AMERİKÂN HUKUKUNDAKİ SERİ MUHAKEME ("SPEEDY TRIAL")

Amerikan hukukundaki speedy trial, Türk hukukundaki seri muhakeme ile tamamen farklı bir kurumdur. Amerikan hukukuna speedy trial, 1974 yılında Federal Anayasa'ya 6th Amendment (6. Değişiklik/6. Ek) - Speedy Trial Act ("STA") ile eklenmiştir. Seri ve halka açık muhakeme hakkının tarihsel gelişimine bakarsak, bu haktan ilk bahsedilen yer Magna Carta, ardından Virginia Bill of Rights ve onun da ardından 6th Amendment'tır. **Öncelikle belirtmelidir ki Amerikan huku-**

ku ile Türk hukuku arasındaki en büyük fark Amerikan hukukunda speedy trial her şüpheliye tanınmış bir hak iken; Türk hukukunda yalnız belli suçlarda ve şüphelinin kabulü üzerine uygulanan bir usuldür. Amerikan Federal Mahkemesi, seri muhakeme hakkının Anayasa ile koruma altına alınmış en temel haklardan biri olduğunu ve 6. değişiklik ile gelen tüm haklarla eşit öneme sahip olduğunu belirtmiştir.

STA ile yargılamanın farklı aşamaları için farklı süreler öngörülmüştür ve bu sürelerle uyumunun ciddi yaptırımları vardır:

- Şüphelinin tutuklanması veyahut şüpheliye iddia makamının celbinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde iddianame hazırlanmalıdır.
- Şüpheli, iddianamenin düzenlenmesinden veya herhangi bir bilginin tebliğinden itibaren 10 gün içerisinde mahkeme huzuruna çıkarılmalıdır.
- Yargılama süreci de iddianamenin sunulduğu günden itibaren 70 gün içinde başlamalıdır. Bununla beraber, şüphelilerin hazırlanmak için yeterli süreleri olduğundan emin olmak için yargılamanın başlangıç süresi için de minimum bir süre öngörülmüştür; bu da 30 gündür.
- Tabii ki bu süre limitlerinin dışına çıkarılan bazı gecikmeler de vardır, örneğin, şüphelinin hazır bulunamaması, önemli bir tanığa ulaşamaması gibi.

Amerikan hukuk sisteminde, zamanında başlatılmayan bir soruşturmanın, kesin olarak hiç başlatılmamış sayılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda iki tür kesinlik (dismissal with prejudice to prosecution and dismissal without prejudice to prosecution) vardır. Dismissal without prejudice söz konusu olduğunda davanın tekrardan açılabilme ihtimâli varken dismissal with prejudice söz konusu olduğunda dava bir daha açılmayacak şekilde düşmüş sayılmaktadır. Davanın bir daha açılmayacak şekilde mi yoksa bir daha açılacak şekilde mi düştüğünü tespit etmek için sürelerin kaçırılmasının anayasal haklara bir ihlâl teşkil edip etmediği belirlenmelidir. Amerikan Federal Mahkemesi, *Barker v. Wingo* kararında bu ihlâlin

niteliğini belirlemek için dikkat edilmesi gereken 4 husus belirlemiştir:

- Gecikmenin süresi
- Gecikmenin sebebi
- Şüphelinin seri muhakeme hakkını iddia etmesi/araması ve eğer hakkını aramıyorsa da bu gecikmeyi kabul ettiği anlamına gelip gelmediğinin değerlendirilmesi
- Gecikmenin şüpheliye sebep olduğu zarar

Mahkeme bu 4 husustan yalnızca birinin varlığını yeterli görmemiş ve 4 hususun da beraber değerlendirilmesi gerektiğini söylemiştir. Bu şekilde iddia makamı, belirlenmiş zaman limitleri içerisinde üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde, dava açma ve şüphelinin yargılanması imkânını belirli durumlarda kaybedecektir. İddia makamının böyle bir ihtimâlle karşı karşıya olması tabii ki soruşturma sürecini hızlandıracaktır. Burada hızlı muhakemenin her zaman doğru veya şüpheli açısından ve kamu güveni açısından doğru sonuçlar vermeyeceği tartışılabilir ancak burada da belirlenen zaman limitlerinin dışına çıkarılan süreler ile bu problem aşılmaya çalışılmıştır.

SONUÇ

Sonuç olarak, yukarıda detaylıca açıklandığı üzere, Türk hukukuna getirilen seri muhakeme usulü ile Amerikan hukukundaki seri muhakeme hakkı birbirinden apayrı iki konudur. Türk hukukundaki SMU, gerçekten yargılamayı seri bir şekilde bitirmeyi ve kamunun yargıya duyduğu güveni perçinlemeye yönelik bir yaklaşım değil; yalnızca mahkemelerin iş yükünü azaltmak amaçlı getirilmiş bir usuldür. Bununla beraber, Amerikan hukukundaki seri muhakeme ise gerçekten yargıya hizmet eden, yargılamanın ilkelerini zedelemeyen, yargıyı hızlandırma amacı güden bir uygulamadır. Martin Luther King'in de dediği gibi "*Gecikmiş adalet, adalet değildir (Justice too long delayed is justice denied.)*"

MÜZİK ESERLERİNİN UMUMA AÇIK MAHALLERDE TEMSİLİ VE KAMUYA İLETİMİ

Asya AKPULAT

Stj. Avukat

ÖZET

Eser, icra ve fonogramların umuma açık mahallerde kullanılması/iletilmesi hâlinde eser ve bağlantılı hak sahiplerine bir mali hak ödemesi yapılması zorunluluğu doğmaktadır. Bu kapsamda çalışma konumuzu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 41. maddesi çerçevesinde düzenlenen müzik eseri sahibi ve bağlantılı hak sahiplerinin mali haklarından "temsil" ve "umuma iletim" hakları oluşturmaktadır. Bununla birlikte, anılan hüküm uyarınca meslek birliklerinin hak sahiplerinden aldıkları yetkiyle umuma açık işletme sahipleri ile sözleşme yapma yetkisi bulunmaktadır. Aksi halde müzik eserlerinin umuma açık yerlerde izinsiz kullanılması/iletilmesi nedeniyle işletme sahipleri hukuki ve cezai yaptırımlarla karşılaşacaktır. Burada belirtmek gerekir ki, çalışma konusu eser, icra ve fonogramların umuma açık mahallerde kullanılması ve/veya iletilmesini kapsamakta olup, yapım ve yayınlar üzerinde radyo ve televizyon yayın kuruluşlarının mezkûr maddede anılan hakları inceleme konusu dışında kalacaktır.

Anahtar Kelimeler: Müzik Eseri, Eser Sahibi, Bağlantılı Hak Sahipleri, Umuma Açık Mahal, Temsil, İletim, Meslek Birlikleri.

GİRİŞ

Günümüz teknolojik gelişmelerinin olağanüstü hızı sayesinde müzik eserlerinin dünyanın birçok yerindeki insana ulaşması karşısında, eser üzerindeki hak sahiplerinin haklarının ihlâli de bir o kadar kolay ve yaygın hale gelmiştir. Bugün, bir müzik CD'sinin veya kasetinin çoğu otelin lobisi, düğün salonları, restoranlar, kafeteryalar, kuaförler gibi umuma açık mahallerde hak sahiplerinden izin alınmaksızın kullanılmakta olduğu bilinmektedir. Bu sebeple, öteden beri çeşitli ulusal ve uluslararası metinlerde müzik eserlerinin umuma açık mahallerde kamuya sunulması halinde anılan hak sahiplerinin mali haklarının ihlâlinin önlenmesi amacıyla yönelik kurallar oluşturulmuştur. Bu kapsamda, 1886 tarihli Edebiyat ve Sanat Eserlerinin Korunmasına İlişkin Bern Sözleşmesi, eser sahiplerinin mali ve manevi haklarını koruyan ilk sözleşme niteliğini haizdir.

Bern Sözleşmesi'nin mükerrer II. maddesinin 1. fıkrasında, eser sahiplerinin, eserlerinin

telsiz olarak işaret, ses veya görüntü nakline yayan her türlü araçla topluma iletilmesine izin verme hususunda inhisari hak sahibi olacakları hüküm altına alınmıştır. Eser sahiplerine tanıyan bu münhasır hakkın yanında, icracı sanatçılar ve fonogram yapımcılarına da bir diğer uluslararası metin olan 1961 tarihli İcra Sanatçılar, Fonogram Yapımcıları ve Yayın Kuruluşlarının Korunmasına Dair Roma Sözleşmesi'nin 12. maddesinde, ticari amaçla yayımlanmış bir fonogramın veya kopyasının, doğrudan ya da her türlü umuma iletim amacıyla kullanılması durumunda hakkaniyetli bir ücret ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Türk hukukunda ise, uluslararası mevzuata paralel olarak düzenlenen 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ("FSEK")'nin "Umuma açık mahallerde eser, icra, fonogram, yapım ve yayınların kullanılması ve/veya iletilmesine ilişkin esaslar" başlıklı 41. maddesi'ne göre, "Girişi ücretli veya ücretsiz umuma açık mahaller; eser, icra, fonogram, yapım ve yayınların kullanım ve/veya iletimine ilişkin 52 nci maddeye uygun sözleşme yaparak hak sahiplerinden veya üyesi oldukları meslek birliklerinden izin alır ve sözleşmelerde yazılı mali hak ödemelerini bu madde hükümlerine göre yaparlar." Buna göre, müzik eserlerinin umuma açık mahallerde kullanılmadan/kamuya iletilmeden evvel eser sahipleri ve bağ-

lantılı hak sahipleri ile ya da üyesi olmaları hâlinde meslek birlikleri aracılığıyla yazılı sözleşme yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

1. MÜZİK ESERİ SAHİBİNİN ESERİ ÜZERİNDE TEMSİL VE UMUMA İLETİM HAKKI

Müzik eseri, FSEK'nin 3. maddesinde, “*her nevi sözlü ve sözsüz besteler*” şeklinde tanımlanmıştır. Bir diğer deyişle, müzik eserleri duygu ve düşünceleri sesler aracılığıyla ileten ve sahibinin hususiyetini taşıyan fikri ürünlerdir. Müzik eseri sahibi ise, FSEK'nin 1/B maddesinde eseri meydana getiren kişi olarak ifade edilmiştir. Burada eseri meydana getiren kişiler ile, söz yazarı ve besteci kastedilmektedir.

Esas itibarıyla bir müzik eserinin umuma açık mahallerde kamuya sunulması anına kadar, eser icra edilmiş, tespiti yapılmış, çoğaltılmış, dağıtılmış, ticaret pazarına konulmuş, bunun sonucunda eserden, eser sahibi ve bağlantılı hak sahipleri tarafından maddi kazanç elde edilmiştir. Bu nedenle, bir eserin icrasını ihtiva eden fonogramı satın alan tüketici de, satış bedeli ile kendi borcunu ödemiştir. Bu tüketicinin, fonogramı evinde ailesiyle, akrabalarıyla yahut birkaç arkadaşıyla dinlemesi halinde, hak sahipleri fonogramı satın alan dışındaki kişilerden ek para talep edemez veya bu şekilde kullanılmasını engelleyemez.

Buna karşılık fonogramın, umuma açık mahallerde kullanılmasında, eserin yeni bir tüketici kitlesine sunulması söz konusudur. Bir diğer deyişle, eseri satın alan umuma açık mahali işleten kişi eseri özel alanı içinde pasif bir şekilde kullanmaktayken, işletmesinde bir müzik CD'si veya kaset gibi bir araçla umuma sunarak “tüketici” sıfatını yitirmekte ve bu sayede yeni bir kullanıcı çevresi oluşturarak maddi kazanç elde etmektedir. Çalınan müzik parçaları, umuma açık yerleri işletenlere ya ek bir kazanç getirmekte ya da işletmenin vazgeçilmez unsuru-düğün salonları gibi- olmaktadır. Söz ko-

nusu müzik eserlerini kullanan işletmeler, ek bir kazanç elde etmese bile bir otelin lobisinde otururken veya markette alışveriş yaparken bir müzik eserinin çalınması müşterilerin beğenisine hitap etmektedir. Bu nedenle, eserin farklı bir kitle ve tüketici çevresine ulaşması ile hak sahiplerine yeni bir maddi karşılık ödenmesi gerekmektedir. Eserin her yeni tüketiciye (basamağa) ulaşmasında hak sahibinin eserden yeneden ekonomik yararlanma hakkı elde etmesine ise **basamak sistemi** denmektedir.¹

FSEK'nin 41. maddesinde, umuma açık mahallerde eser, icra ve fonogramların, kullanım ve/veya iletiminden bahsedilmektedir. Kullanım ve/veya iletimden kastedilen, eser ve bağlantılı hak sahiplerinin mali hakları kapsamında FSEK'nin 24. maddesinde düzenlenen “temsil”; 25/2. maddesinde hüküm altına alınan “kamuya iletim” şeklinde yararlanmadır.² Temsil hakkını düzenleyen FSEK'nin 24. maddesinde, “*bir eserden doğrudan doğruya yahut işaret, ses veya resim nakline yarayan aletlerle umumi mahallerde okumak, çalmak, oynamak ve göstermek gibi temsil suretiyle faydalanma hakkı münhasıran eser sahibine aittir.*” denilerek müzik eseri sahibinin eserini umuma açık mahallerde temsil yetkisine sahip olduğu ifade edilmiştir.

Burada temsil, müzik eserlerinin kamuya sunulmuş şeklini ifade etmektedir.³ Eserin temsili, canlı olarak icra edilmesi şeklinde doğrudan olabileceği gibi (doğrudan temsil) plak, kaset gibi bir vasıta kullanılmak suretiyle de gerçekleşmiş olabilir (dolaylı temsil). Anılan maddeden de görüleceği üzere, temsil hakkı münhasıran eser sahibine ait olup, eser sahibinin veya eser sahibinin meslek birliğine üye olması hâlinde bu meslek birliğinin izni olmadan kullanılamaz. Böylece eserin umuma iletilmesi hâlinde, eser sahibi fikri ürünü üzerinden bir bedel almaya da hak kazanacaktır.

FSEK'in *işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletim hakkı* başlıklı 25. mad-

1 Ünal Tekinalp, *Fikri Mülkiyet Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012, Sy. 181*

2 *Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Yorumu Cilt 1, Levent Yavuz- Türkay Alıca-Fethi Merdivan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, Sy. 1356*

3 *Dr. Mustafa Ateş, Fikir ve Sanat Eserleri Üzerindeki Hakların Kapsamı ve Sınırlandırılması, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 178*

desi uyarınca da eser sahipleri, eserlerinin aslı veya kopyalarının herhangi bir biçimde umuma dağıtılması veya sunulması suretiyle umuma iletimine izin vermek veya yasaklamak hakkına sahiptir. Bu duruma, Bir CD'deki eserin icrasının kurulacak bir tesisatla bir otelin odalarına dinlemeye elverişli şekilde dağıtılması örnek verilebilir.⁴

Burada “umum” kavramının da açıklanmasında fayda görülmektedir. Zira FSEK'in birçok maddesinde umum ifadesi geçse de bu kavram açıkça tanımlanmamıştır. Tekinalp'e göre bir eserin aile ve iş ilişkileri sebebiyle aralarında bağlılık bulunan ve görevleri gereği eserden haberdar kişiler haricinde çok sayıda kişiye sunulmuş olması hâlinde umuma iletim gerçekleşmiş sayılacaktır.⁵ Bozbel ise Alman FSEK Kanunu'nun 15. maddesinde “*Bir iletim, umuma dâhil birden fazla kişiye yönelikse umuma yapılmış sayılır. Eseri kullanan veya eserin gayri maddi şeklinin algılanabilir veya erişilebilir kılındığı diğer kişilerle şahsen ilişkisi olmayan her kişi, umuma dâhildir.*” şeklinde ifade edilen umum tanımının FSEK açısından da rehber olabileceği görüşündedir.⁶

Bununla birlikte, umum kavramı Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında da çokça tartışılmıştır. Divanın yerleşik içtihatlarına göre, “umum” tanımında eserlere ulaşabilecek kişi sayısının çokluğu ve belirsizliği esas alınmalıdır. Bu doğrultuda verdiği kararlarında, otel odalarını da aynı anda veya ardı ardına belirli olmayan ve yüksek sayıda kişi tarafından kullanılması nedeniyle “umum” kapsamına dâhil etmiştir. Nitekim Divan, anılan kararlardan birinde, otel işletmecisinin bir fonogramı odalara ilettiğinde, bu iletimden ekonomik bir fayda elde ettiği kanaatine varmıştır.⁷

Eser, İcra, Yapım ve Yayınların Kullanılması veya İletilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in EK. A cetvelinde ise, umu-

ma açık mahaller mahallin bulunduğu bölgenin özelliği, mahallin nitelik ve niceliği, fikri mülkiyete konu eser, icra ve fonogramların mahalde sunulan ürün veya hizmetin ayrılmaz bir parçası ve ürün veya hizmete katkısı olup olmadığı ve benzeri hususlar dikkate alınmak suretiyle sınıflandırılmıştır.

Bu tanımlardan yola çıkarak, “umum” kavramı çok sayıda kişiden oluşan ve eser üzerindeki hak sahipleriyle şahsi bir ilişkisi bulunmayan muhtemel dinleyici kitlesi şeklinde ifade edilebilir.

2. BAĞLANTILI HAK SAHİPLERİ

Umuma açık mahallerde müzik eserlerinin temsil suretiyle kullanılması hâlinde, eser sahiplerinin hakları yanında, söz konusu müzik eserini icra edenler ile bu icraların tespitini yapan fonogram yapımcılarının da icraları ve yapımları üzerinde mali hakları söz konusu olmakta ve FSEK'in 80. maddesi kapsamında bağlantılı hak sahipleri olarak koruma altına alınmaktadırlar. Nitekim, bir müzik eserinin topluma ulaştırılmasında eseri yorumlayan ve o eserin tespitini kaydeden kişilerin rolünün önemi yadsınamaz. Ancak önemle belirtmek gerekir ki FSEK'in 80. maddesinde açıkça, bağlantılı hak sahiplerinin haklarını, eser sahibinin manevi ve mali haklarına zarar vermemek kaydıyla ve eser sahibin izniyle kullanabileceği öngörülmüştür.

2.1. İcracı Sanatçılar

FSEK'in 80. maddesinde icracı sanatçılar, bir eseri özgün bir biçimde yorumlayan, tanıtan, anlatan, söyleyen, çalan ve çeşitli biçimlerde icra eden kişiler olarak tanımlanmıştır. Buna göre, icracı sanatçı, eser sahibinden izin alarak eseri özgün bir şekilde icra etmektedir. Bu madde kapsamında, icracı sanatçılar da icralarının

4 Yavuz- Alca Merdivan, s. 1356

5 Tekinalp, s. 194

6 Savaş Bozbel, *Fikir ve Sanat Eserleri Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 100*

7 Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın 07.12.2016 Tarih ve C-306/05 Sayılı “Otel Rafael” kararı ile 15.03.2012 Tarih ve C-162/10 Sayılı “Phonographic Performance (Ireland)” kararı için bkz:

<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

Erişim tarihi: 09.01.2020

umuma açık mahallerde temsiline ve umuma iletimine izin verme konusunda münhasır hak sahibi olup, bu haklarını yetki verdikleri meslek birliği aracılığıyla kullanabilirler.

2.2. Fonogram Yapımcıları

Fonogramın tanımı FSEK'in 1. maddesinin b bendi uyarınca *"Sinema eseri gibi görsel, işitsel eserler içindeki ses tespitleri hariç olmak üzere, bir icrada yer alan seslerin veya diğer eserlerin veya ses temsillerinin tespit edildiği ses taşıyıcısı fiziki ortam"* şeklinde yer almaktadır. Fonogram yapımcıları ise bir icra ürünü olan veya sair sesleri ilk defa tespit eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Burada, fonogram yapımcısının eser sahibi veya icracı sanatçıdan izin alması gerekmektedir. Böylece fonogram yapımcısı da tespitlerinin işaret, ses ve/veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma iletimine izin verme konusunda kullanma hakkı sahibi olarak münhasır hak sahibidir. Bunun sonucunda, fonogram yapımcısı, umuma açık alanları işleten gerçek veya tüzel kişilerle temsil hakkının veya kullanım hakkının devrine ilişkin lisans sözleşmesi yapacaktır. Burada değinmek gerekir ki, fonograma tespit edilmiş bir müzik eserinin, icracı sanatçı tarafından gerçekleştirilen icrasının televizyon yoluyla umuma açık mahallerde kullanılabilmesi için yalnızca yayın kuruluşundan izin alınması yetmemekte, ayrıca eser sahibi, icracı sanatçı ve fonogram yapımcısıyla ve anılan kişilerin üyesi bulunduğu meslek birlikleriyle sözleşme yapılması zorunludur.⁸

3. MALİ HAKLARIN MESLEK BİRLİKLERİ ARACILIĞIYLA KULLANMASI

Müzik eserleri de kitaplar, filmler, radyo ve televizyon yayınları gibi kültür endüstrisinin ürünleridir. Hemen her ülkeden, her yaşta müşteri bulunan bu endüstri içinde eser ve bağlantılı hak sahibi yalnızdır. Daha önce de değinildiği üzere, hak sahiplerinin mali haklarının her an ihlâl edilebilme tehlikesi bulunmaktadır. Bu ihlâllerin hak sahipleri tarafından tek tek takip edilerek yargıya taşınması da oldukça zordur. Nitekim eser sahibi güçlü işletmeler, kartellerle karşı karşıya kalmaktadır. Eser sa-

hibinin, bu kurumlarla tek başına pazarlık edip şartlarını kabul ettirmesi olanakları ise sınırlıdır. İşte eser sahibinin güçsüz, çaresiz ve yalnız olduğu bu konularda gereksinimlerine meslek birlikleri cevap vermektedir.⁹

Türkiye'de meslek birlikleri ilk kez FSEK'de 2936 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile 1983 yılında getirilmiş, yapılan düzenleme ile her biri kendi alanında tek olan dört alanda meslek birliği kurulması esası benimsenmiştir. 1995 yılında yapılan değişiklikle birlikte tekelleşme önlemek için aynı alanda birden fazla meslek birliğinin kurulabilmesine imkân tanınmıştır.

FSEK'in 42. maddesine göre, eser veya bağlantılı hak sahibinden mali hakları kullanma yetkilerini devralarak üyelerinin ortak çıkarlarını korumak ve bu kanun ile tanınmış hakların idaresini ve takibini, alınacak ücretlerin tahsilini ve hak sahiplerine dağıtımını sağlamak üzere Kültür Bakanlığı'nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu'nca onaylanan tüzük ve tip statülere uygun olarak tespit edilecek alanlarda meslek birlikleri kurulabilir. Eser sahipleri ile bağlantılı hak sahiplerinin bu Kanun'la tanınmış hakları, ülke içinde bu maddeye göre kurulan meslek birlikleri dışında başka birlik, dernek ve benzeri kuruluşlar tarafından takip edilemez. Buna göre, üyeleri tarafından yetki belgesiyle yetkilendirilen meslek birlikleri umuma açık yerlerle yazılı şekilde yapacakları lisans sözleşmeleri ile müzik eserlerinin kullanılabilmesi için işletme sahiplerine izin verme hakkına sahip olacaktır. Böylece eser sahipleri ve bağlantılı hak sahipleri, eser, icra ve fonogramların umuma açık mahallerde kullanımına ve/veya iletimine ilişkin ödemelerin yapılmasını yetki verdikleri meslek birlikleri aracılığı ile talep edebilirler.

Günümüzde Türkiye'de müzik eserleri ile ilgili faaliyet gösteren meslek birlikleri: **MESAM** (Müzik Eseri Sahipleri Meslek Birliği), **MSG** (Müzik Eseri Sahipleri Grubu Meslek Birliği), **MÜYOR-BİR** (Müzik Yorumcuları Meslek Birliği), **MÜZİK BİR** (Bağlantılı Hak Sahibi Fonogram Yapımcıları Meslek Birliği) **MÜYAP** (Müzik Yapımcıları Meslek Birliği), **MÜYA-BİR** (Bağlantılı Hak Sahipleri Fonogram

8 Yavuz-Alica, Merdivan, Sy. 1356

9 Tekinalp, Sy. 292

Yapımcıları Meslek Birliği) şeklindedir.

FSEK'in 41. maddesi gereğince, meslek birlikleri temsil ettikleri eser, icra, fonogram ile üyelerine ilişkin bilgileri Bakanlığa bildirmek zorundadır. Bu madde ile, umuma açık mahallerde, müzik eserlerinin temsili suretiyle kullanılması halinde faaliyet gösterdikleri sektörlerde, eser sahipleri ve/veya bağlantılı hak sahipleri meslek birliklerine, umuma açık mahallin yer aldığı sınıfa göre hak sahiplerine ödenmesi gereken bedellere ilişkin tarifeleri tespit etme yetkisi tanınmıştır. Sözleşmeler, bu tarife bedelleri üzerinde yapılabileceği gibi, taraflarca müzakereler sonucu başka bedellerin de belirlenmesi mümkündür.

Ayrıca ilgili hüküm gereği, eser sahipleri alanında kurulmuş meslek birlikleri veya bağlantılı hak sahipleri alanında kurulmuş meslek birlikleri veya aynı sektörlerde faaliyet gösteren meslek birliklerinin, bir araya gelerek protokole bağlamak suretiyle ortak tarifeler de belirleyebileceği düzenlenmiştir. Nitekim 2014 yılında ayrı ayrı sürdürülen lisanslama çalışmalarının, hak sahiplerini korumak bakımından yeterince etkin olmadığı kanısına varılarak MESAM-M-SG-MÜYAP ve MÜYORBİR tarafından imzalanan protokol kapsamında, dört meslek birliğine ait "Ortak Lisanslama Birimi" hizmet vermeye başlamış ve ortak tarife oluşturulmuştur. Ancak bu protokol, 2019 yılında sona ermiş olup, halihazırda meslek birlikleri lisanslama faaliyetlerini ayrı ayrı veya ikili ortak anlaşmalar oluşturarak yürütmektedir.¹⁰

Meslek birlikleri ile umuma açık mahaller arasında, tarifeler üzerinde uzlaşma sağlanamaması ve sözleşme yapılamaması halinde, taraflardan biri bu tarifelerin Bakanlıkça oluşturulacak uzlaştırma komisyonunda müzakere edilmesi talep edebilir. Uzlaştırma komisyonu, Bakanlığın uygun görmesi halinde, tarifeleri müzakere etmek üzere oluşturulur.

Umuma açık mahaller ve meslek birlikleri, Komisyon raporunun açıklandığı tarihten itibaren on beş gün içinde, meslek birliklerinin açıklamış oldukları tarifeleri veya müzakereler neticesinde mutabakata vardıkları tarifeleri sözleşmeye bağlayabilirler. Bu halde de sözleş-

menin yapılmaması hâlinde, taraflar yargı yoluna başvurabilirler. Yargılama sürecinde, bir önceki yıl sözleşme yapmış olan mahaller, ilgili meslek birlikleri aksini bildirmedikçe, dava konusu tarifenin 1/4'ünü dava sonuçlanıncaya kadar her üç ayda bir meslek birlikleri adına açılmış banka hesabına yatırmak suretiyle eser, icra, fonogramları kullanabilir ve/veya iletebilirler. Dava sonuçlanıncaya kadar bu şekilde ödenen miktar, mahkeme kararıyla tespit edilen tarife bedelinden mahsup edilir.

4. MÜZİK ESERLERİNİN UMUMA AÇIK MAHALLERDE İZİNSİZ KULLANILMASININ SONUÇLARI

Nihayet belirtmek gerekir ki sözleşme söz konusu olmaksızın eser, icra veya fonogramları kullanan/iletimini yapan umuma açık mahalleri işletenlerin bu fiilleri ile eser sahipleri ve bağlantılı hak sahiplerinin mali hakları yukarıda anılan hükümler çerçevesinde ihlâl edilmektedir. Bu durumda hak sahipleri ve üyesi oldukları meslek birlikleri FSEK'in 66. maddesi uyarınca tecavüzün ref'i, 69. maddesi uyarınca tecavüzün meni ve önlenmesi ile 68. maddeye dayalı telif tazminatı istemli dava açabilirler.

İstem halinde telif tazminatı, hak sahiplerinin sözleşme yapılmış olması hâlinde isteyebileceği bedelin veya FSEK hükümleri uyarınca tespit edilerek rayiç bedelin en çok üç kat fazlasına kadar hükmedilebilmektedir. Uygulamada umuma açık mahalleri işletenler, bu madde hükmü uyarınca sık sık meslek birlikleri tarafından açılan davalarla karşı karşıya kalmakta ve yüksek tazminat bedelleri ödemektedir. Ayrıca, temsil hakkı mali bir hak olduğu için, hak sahipleri söz konusu haklarının ihlâli hâlinde, ihlâli gerçekleştirenin kusuru varsa haksız fiil hükümlerine göre tazminat talep edebilecektir. Tüm bunların yanında, FSEK'in 71. maddesinde bir eseri, icrayı, fonogramı veya yapıyı hak sahibi kişilerin yazılı izni olmaksızın temsil eden, her türlü işaret, ses veya görüntü nakline yarayan araçlarla umuma ileten kişilerin de hakkında bir yıldan beş yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir.

SONUÇ

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere,

uluslararası metinlerin ve FSEK'in çeşitli hükümleri çerçevesinde müzik eserlerinin umuma açık mahallerde kullanılması ve/veya iletilmesi hâlinde eser sahipleri ve bağlantılı hak sahipleriyle veya bunların üyesi olduğu meslek birlikleri aracılığıyla sözleşme yapılması gerekliliği ortaya konmuştur. Bu sayede, müzik eseri sahibi ve bağlantılı hak sahipleri, meslek birliklerinin hazırladıkları tarifeler üzerinde yapılan ödemeleri doğrudan veya üyesi oldukları meslek birlikleri aracılığıyla talep edebileceklerdir. Böylece, FSEK'in 41. maddesi, kanun koyucu tarafından teknolojik gelişmeler karşısında hak sahibi olan kişilerin mali hak ihlâli risklerini azaltmak amacıyla çeşitli değişikliklerle günümüzdeki hâlini almıştır. Bunun sonucunda, işletme sahipleri umuma açık mahallerde izin almadan müzik eserlerinin kullanımına son vermelidirler. Aksi takdirde, meslek birliklerinin, eser ve bağlantılı hak sahiplerinin mali haklarının ihlâli nedeniyle açtıkları hukuk ve ceza davalarıyla karşı karşıya kalabileceklerdir.

ÇEVRE HAKKI VE ÇEVRESEL ETKİ DEĞERLENDİRMESİ SÜRECİ

Süreyya KORKMAZ

Stj. Avukat

ÖZET

Artan çevre sorunlarının yaşam alanlarını tehdit etmesi, çevre hakkının ayrı bir hak olarak düzenlenmesini gerektirmiş olup bu hakkın hukuk sistemlerinde yer alması, bireylere, sivil toplum kuruluşlarına ve devletlere sorumluluklar yüklemekte, çevre politikalarına ve çevresel yönetim sürecine katılımı gerektirmektedir. Bu çalışmada, çevre hakkının uygulanmasının bir gerekliliği olan “Çevresel Etki Değerlendirmesi”nin amaçları, bu alanda yapılan uluslararası çalışmalar, hukuk sistemimizdeki yasal dayanakları, sürecin aşamaları ve süreçle ilgili mevzuatımızda yer alan yaptırımlar üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Çevre Hakkı, Çevresel Etki Değerlendirmesi, ÇED, Yaptırım.

GİRİŞ

Çevre sorunlarının sanayileşme ve kentleşme sürecine bağlı olarak küresel bir boyut kazanması ile birlikte bu sorunların çözümünde ulusal düzeydeki çabalar giderek yetersiz kalmış, bu yetersizlik ulusların çok yönlü işbirliğini ve çevre hakkının ayrı bir hak olarak düzenlenmesini gerektirmiştir.

Bir insan hakkı olarak ilk kez 1972 yılında Birleşmiş Milletler Çevre Konferansı'nda yayınlanan Stockholm Bildirgesi'nde somut ifadesini bulan çevre hakkı kavramı, 1992 Rio Konferansı'nda ve daha sonraki uluslararası belgelerde, ülke anayasalarında ve çevreyle ilgili özel kanunlarda yer almıştır¹.

Çevre hakkı kavramının somutlaştırılması ve uygulanması ise gerçekleştirilmesi planlanan projeler için Çevresel Etki Değerlendirmesi (“ÇED”) yapılması ve gerçekleştirilecek projelerin çevreye etkilerinin öngörülmesi ve oluşabilecek zararların önlenmesi gerekliliğini doğurmuş ve hukuk sistemlerinde bu doğrultuda düzenlemeler yapılmıştır.

1. ÇED TANIMI

Bu soruya farklı hukuk sistemindeki düzenleniş ve uygulama farklılıkları nedeniyle genel

Kabul görmüş tek bir yanıt vermek mümkün olmasa da Çevre Kanunu'nun 2. maddesinde ÇED, “Gerçekleştirilmesi plânlanan projelerin çevreye olabilecek olumlu ve olumsuz etkilerinin belirlenmesinde, olumsuz yöndeki etkilerin önlenmesi ya da çevreye zarar vermeyecek ölçüde en aza indirilmesi için alınacak önlemlerin, seçilen yer ile teknoloji alternatiflerinin belirlenerek değerlendirilmesinde ve projelerin uygulanmasının izlenmesi ve kontrolünde sürdürülecek çalışmaları” şeklinde tanımlanarak sadece projenin yatırımdan önceki çalışmaları değil, aynı zamanda uygulaması ve sonrasındaki çalışmalar da ÇED sürecine dahil kabul edilmiştir.

2. ÇED'İN TARİHÇESİ

1960'larda ABD'de büyük altyapı projelerinden kaynaklı çevre problemlerinin halk sağlığını tehdit eder boyuta gelmesi ve yoğun halk tepkileriyle karşılaşılmasının ardından ÇED, ilk olarak ABD tarafından geliştirilmiş ve 1969 tarihli Ulusal Çevre Politikası Yasası içerisinde yer almıştır. ABD'deki bu gelişmeler diğer ülkeleri de etkilemiş, Avrupa ve Asya'da çoğu ülkede ÇED'e yönelik çalışmalar teşvik edilmiştir. Uluslararası alanda ise çevreye ilişkin ilk ve en önemli adım 1972 Stockholm Konferansı'dır. Konferans sonrasında iki metin ortaya çıkmıştır: Stockholm Bildirgesi ve Eylem 21. Bu metinlerdeki sloganların gerçekleştirilmesi için de “Birleşmiş Milletler Çevre Programı” kurulmuştur².

¹ “Yeni Kuşak Hak Olarak Çevre Hakkı”, Kemal DADAK, 2015, 5.sayı, Dergipark, s. 309-326

² “Çevresel Etki Değerlendirme Sürecinde Çevre-Ekonomi İkilemi”, Dr. Canan Karakaş Ulusoy, Aralık 2019, 1. Cilt, Kent ve

3. TÜRKİYE'DE ÇEVRE HAKKI VE ÇED

Çevre hakkı Anayasa'nın "Temel Hak ve Ödevler" başlığı altında, "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" kısmında düzenlenmiştir. Anayasa madde 56/1'e göre, herkes sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Bu bakımdan ilgili maddenin yaşam hakkı ile çevre hakkını ilişkilendirmiş olduğu söylenebilir³. Nitekim Danıştay da bir kararında⁴ yaşama hakkı ile çevre hakkını bir bütün gibi değerlendirmiştir.

Türkiye'de ÇED, 7 Şubat 1993 yılında ilk ÇED Yönetmeliği'nin yayımlanmasından bu yana uygulanmaktadır. Uygulamada elde edilen sonuçlar ve AB katılım sürecindeki mevzuat uyumlaştırılması çalışmaları bağlamında ÇED Yönetmeliği birkaç kez revize edilmiş olup, şu anda yürürlükte olan ÇED Yönetmeliği, son revizyonunun 28 Kasım 2019 tarihinde yapıldığı 25 Kasım 2014 tarih ve 29186 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ÇED Yönetmeliği'dir.

4. ÇED SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

Gerçekleşmesi planlanan projelerin hangi usule dahil olduğu ÇED Yönetmeliği'nde listeleme usulü ile belirlenmiştir. Buna göre Yönetmelik'in Ek 1 listesinde yer alan faaliyetler için ÇED Raporu alınması gerekmektedir. Bu faaliyetler için ÇED Yönetmeliği Ek-3'de yer alan genel format esas alınarak hazırlanan ÇED Başvuru Dosyası Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na ("ÇŞB" veya "Bakanlık") sunulur. Bakanlık'ça uygunluk yönünden 5 iş gün içerisinde incelenen dosyanın bir örneği halka duyurulmak üzere Valiliğe gönderilir. Proje, Bakanlık ve valilik tarafından anons, askıda ilan, internet vb. şekilde halka duyurulur⁵.

Ayrıca ÇED raporunu inceleyip değerlendirmek üzere kurulan ilgili kamu kurum/kuruluşları personelinin oluşan komisyon üyesi

kurumlara, e-ÇED sistemi üzerinden elektronik olarak ÇED başvuru dosyasıyla ilgili halkın katılım toplantısına katılmaları ve kurum görüşlerini vermeleri bildirilir. ÇED raporunun kapsam ve özel formatının belirlenmesinden önce projeye ilişkin görüş ve önerilerini almak üzere halkın katılımı toplantısı yapılır.

Halkın katılımı toplantısı/toplantılarının tamamlanmasının akabinde, kapsam belirleme ve özel format verme işlemleri, format bedeli yatırılmasından sonra yedi iş günü içerisinde Bakanlık'ça tamamlanır. Bakanlık'ça yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlar özel formatın verilmiş tarihinden itibaren on iki ay içinde ÇED raporunu Bakanlık'a sunmakla yükümlüdür.

Talep edilmesi durumunda altı (6) ay ek süre verilir. Bu süre içinde ÇED raporu sunulmaz ise ÇED süreci sonlandırılır. ÇED raporu hazırlanmış ise Bakanlık'a sunulur.

ÇED raporunun özel formata uygunluğu ve belirlenen çalışma grubunda yer alması gereken meslek uzmanlarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hakkındaki inceleme Bakanlık tarafından beş iş günü içinde sonuçlandırılır. ÇED raporunun özel formata uygun olmadığı ve/veya belirlenen çalışma grubunca hazırlanmadığının anlaşılması halinde, bu hususların yerine getirilmesi için ÇED raporu Bakanlık'ça yetkilendirilmiş raporu hazırlayan kurum ve kuruluşlara iade edilir ve söz konusu raporun bir ay içinde Bakanlık'a sunulmaması durumunda başvuru geçersiz sayılır.

Özel formata uygun olduğu tespit edilen ÇED raporu ise, incelemek ve değerlendirmek üzere yapılacak toplantının tarihi ve yerini belirten bir yazı ekinde Bakanlık tarafından komisyon üyelerine gönderilir. Proje ile ilgili inceleme değerlendirme sürecinin başladığı ve ÇED raporunun halkın görüşüne açıldığı Bakanlık ve valilik tarafından anons, askıda ilan, internet vb. şekilde halka duyurulur. ÇED raporunu in-

Çevre Araştırmaları Dergisi, s.60

3 "Çevre Kanunu'na Göre Çevresel Etki Değerlendirmesi", Ömer Faruk Erol, 2012, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s. 28

4 Danıştay 6.Dairesi'nin 13.05.1997 tarih ve 1996/5477 E., 1997/2312 K. Kararı

5 "AB Müktesebatına Uyum Sürecinde Çevresel Etki Değerlendirmesi", Suat Dervişoğlu, Haziran 2010, 467.Sayı, Türk İdare Dergisi, s.122

celelemek isteyenler, duyuru tarihinden itibaren rapor nihai edilene kadar raporu inceleyerek proje hakkında Bakanlık veya valiliğe görüş bildirebilir. Valiliğe bildirilen görüşler Bakanlığa iletilir. Bu görüşler komisyon tarafından dikkate alınarak Bakanlık'ça yeterlik verilmiş kurum/kuruluşlar tarafından ÇED raporuna yansıtılır.

İnceleme ve değerlendirme komisyonu ÇED raporunu, ilk inceleme değerlendirme toplantısından itibaren on iş günü içinde inceler ve değerlendirir. Yazılı görüş vermiş olan inceleme ve değerlendirme komisyonu üyeleri dahil salt çoğunluk ile gerçekleştirilen toplantıda yönetmeliğin 12. maddesi çerçevesinde inceleme ve değerlendirme yapılır.

Çalışmalar tamamlandığında tutanak ile rapor nihai edilir. Komisyon tarafından incelenerek son şekli verilen ÇED raporu, Bakanlık'ça yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlar tarafından inceleme değerlendirme toplantılarının sona erdirilmesinden sonraki on takvim günü içinde Bakanlığa sunulur. Sunulan raporda eksiklik tespit edilmesi durumunda rapor iade edilir, iade edilen rapordaki eksikliklerin doksan (90) takvim günü içerisinde tamamlanması hâlinde ÇED süreci sonlandırılır.

Komisyon tarafından incelenerek son şekli verilen ÇED raporu halkın görüş ve önerilerini almak üzere, Bakanlık ve/veya valilik tarafından askıda ilan ve internet aracılığı ile on (10) takvim günü görüşe açılır. Bakanlık'ça proje ile ilgili karar alma sürecinde bu görüşler değerlendirilir. Bakanlık haktan gelen görüşler doğrultusunda, rapor içeriğinde gerekli eksikliklerin tamamlanmasını, ek çalışmalar yapılmasını ya da komisyonun yeniden toplanmasını isteyebilir. Nihai ÇED raporu ve eklerinin proje sahibi taahhüdü altında olduğunu belirten taahhüt yazısı ve noter onaylı imza sirküleri beş (5) iş günü içerisinde Bakanlığa sunulur.

Bakanlık, komisyonun rapor hakkındaki çalışmaları ve halkın görüşlerini dikkate alarak proje için "ÇED Olumlu" ya da "ÇED Olumsuz" kararını on iş günü içinde verir, bu kararı

komisyon üyelerine bildirir. Proje için verilen "ÇED Olumlu" ya da "ÇED Olumsuz" kararı ÇŞB ve Valilik tarafından askıda ilan ve internet aracılığı ile halka duyurulur. "ÇED Olumlu" kararı verilen proje için yedi yıl içinde mücbir bir sebep bulunmaksızın yatırıma başlanmaması durumunda "ÇED Olumlu" kararı geçersiz sayılır⁶.

5. ÇED SÜRECİ İLE İLGİLİ MEVZUATIMIZDA YER ALAN YAPTIRIMLAR

Çevre Kanunu madde 20/e, ÇED sürecine tabi olması gerektiği halde ÇED sürecine başlamamış ya da başlamış fakat tamamlanmamış olan projeler için inşaata ya da faaliyete geçilmesi durumunda söz konusu proje bedelinin yüzde ikisi oranında idari para cezası; ÇED sürecinde proje sahibinin verdiği taahhünameye aykırı davranması durumunda ise her bir ihlâl için 36.865 TL idari para cezası verileceğini düzenlemiştir. Çevre Kanunu madde 20'de belirtilen idari para cezalarının miktarlarını on katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

İdari para cezası, bu cezanın verilmesini gerektiren fiillerin işlenmesinden itibaren üç yıl içinde birinci tekrarında bir kat, ikinci ve sonraki tekrarında iki kat artırılarak verilir.

Çevre Kanunu madde 15/3 mevzuattaki yükümlülükler uyulmadan başlanılmış olan faaliyetin süre verilmeksizin derhal durdurulacağına; madde 20, idari para cezasına konu olacak faaliyetin yatırımcısının faaliyet alanını eski hale getirmekle de yükümlü olacağına yer vermiştir.

Madde 26 ise, çevreye karşı suçların kamuya ve topluma karşı suçlar olduğu düşüncesiyle adli nitelikteki cezalara yer vermiş olup, madde gereğince Çevre Kanunu'nun 12. maddesinin getirdiği bildirim ve bilgi verme yükümlülüğüne aykırı olarak yanlış ve yanıltıcı bilgi verilmesi hâlinde, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası; yanlış ve yanıltıcı belge düzenleyenler ve kullananlar hakkında ise, Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

⁶ "Çevresel Etki Değerlendirmesinin Yargı Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi", Süheyla Suzan Alıca, 2011, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3.Sayı, s.121

Yukarıda anılan maddelerde düzenlenen durumlara ilişkin olarak yargıya intikal eden ihtilaf ÇED'e ilişkin ise, ÇED süreci yargılama sonuna kadar durur. Bu durma hâli kanun gereğidir ve ayrıca Bakanlık ya da mülki idari amirin emri ya da mahkeme kararı gerekmez. Bu uyuşmazlığın neticesinin lehe olması durumunda ÇED süreci kaldığı yerden devam etmelidir. Fakat aleyhe olması durumunda ÇED süreci sona erer ve ilgili proje hakkında ÇED'e devam edilmemesi gerekir. Çevre Kanunu madde 25'e göre idari yaptırım kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir. Fakat dava açmış olmak idare tarafından verilen cezanın tahsilini durdurmaz. İdare tarafından idari yaptırım kararının niteliği ve tabi oldukları dava açma süreleri gösterilmelidir, aksi durumda 60 günlük genel dava açma süresi uygulanır.

SONUÇ

Çevresel Etki Değerlendirmesi, bireylere Çevre Hakkının tanınması ve tanınan bu hakkın gözle görünür kılınması için uygulanmakta olan bir araç olup, değerlendirmenin ne şekilde yapılacağı, hangi esaslara tabi olacağı ve mevzuata uygun hareket edilmemesi durumunda hangi yaptırımlarla karşılaşılacağı 18132 sayılı Çevre Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan 29186 sayılı Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Çevre bilincinin geliştirilmesi ve uygulanması amacıyla her geçen gün yeni projeler ÇED kapsamına alınmakta ve kanunlaştırma çalışmaları devam etmektedir.

ARABULUCULUK ANLAŞMA SÖZLEŞMESİNİN TANINMASI, TENFİZİ VE SİNGAPUR SÖZLEŞMESİ

Halil KALE

İş Sağlığı ve Güvenliği, Kıdemli Müdür

ÖZET

Singapur Sözleşmesi ile yabancılık unsuru taşıyan arabuluculuk anlaşma sözleşmelerinin Singapur Sözleşmesi'ne taraf ülkelerde tanınması ve tenfizinin önü açılmıştır. Sözleşmenin amacı birden fazla ülke hukukunu ilgilendiren anlaşmazlıkların arabuluculuk yöntemi ile çözülmesini sağlamaktır. Bu anlaşma sayesinde uluslararası anlaşmalar yapan kişilerin, yapılan anlaşmalardan kaynaklı uyuşmazlıklarda arabuluculuk yolunu kullanması kolaylaşmış, arabuluculuk anlaşma tutanağının diğer ülkelerde icra edilebilir edilemeyeceği endişesi azaltılmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda Singapur Sözleşmesi'nin uygulama alanı, tanınması ve tenfizi için gereklilikler ve taraf ülkelerin tanıma ve tenfizi red gerekçeleri anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Singapur Sözleşmesi, Arabuluculuk, Yabancılık Unsuru.

GİRİŞ

Arabuluculuk dava şartı olmasından sonra popülerliği iyice artmış, dava ve tahkim yöntemine alternatif olarak düşünülen barışçıl bir çözüm yoludur. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu (HUAK)'nın kapsam maddesi olan 1. maddesinde arabuluculuğun kapsamı belirtilmiştir. Buna göre, iç hukukumuzda yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar konusunda da arabuluculuk yoluna başvurulabilmektedir. Yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar sonucu düzenlenen arabuluculuk anlaşma tutanaklarının başka ülkelerde tanınması ve tenfizi konusunda yaşanan sorunları çözmek adına ülkemizin de 7 Ağustos 2019 tarihinde imzalamış¹ olduğu Singapur Sözleşmesi kabul edilmiştir. Bu makalede yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklarda arabuluculuk anlaşma tutanaklarının Singapur Sözleşmesi kapsamında diğer ülkelerde tanınması ve tenfizi üzerinde durulacaktır.

1. Sözleşmenin Uygulama Alanı

Singapur Sözleşmesi'nin 1. maddesinde, söz-

leşmenin hangi tür uyuşmazlık anlaşmalarına uygulanabileceği belirtilmiş olup, öncelikle söz konusu anlaşmanın ticari bir uyuşmazlığı çözmek için yapılmış bir anlaşma olması ve yazılı olarak yapılması şart koşulmuştur. Ayrıca sözleşmenin uluslararası sayılması için aşağıdaki 3 şarttan birinin gerçekleşmesi aranmıştır²:

- Uzlaşma anlaşmasında en az iki tarafın farklı devletlerde işyerinin bulunması,
- Anlaşma kapsamındaki yükümlülüklerin önemli bir kısmının gerçekleştirildiği devletin anlaşma imzalayan tarafların işyerlerinin bulunduğu devletten farklı olması,
- Anlaşma konusuyla en çok bağlantılı olan devletin anlaşma imzalayan tarafların işyerlerinin bulunduğu devletten farklı olması.

Söz konusu maddelerde geçen işyeri, Sözleşme'nin 2. maddesinin 1. fıkrasında, bir tarafın birden fazla işyeri olması durumunda bilinen veya duruma bakarak uzlaşma anlaşmasına konu olan uyuşmazlıkla en yakın bağlantıya sahip olan yer olması gerektiği; işyeri olmaması durumunda ise, tarafın mutlak meskeninin referans alınması gerektiği belirtilmiştir.

Yazılı olarak yapılmasından, içeriğinin herhangi bir şekilde kaydedilmesinin anlaşılması

¹ United Nations Press Release

http://www.unis.unvienna.org/unis/en/pressrels/2019/unis1278.html?fbclid=IwARodQoOvhF3BCIuf72UmSSZq6Qg9_zenLkn9Q_QxCWlQ2jhSU0Irhij6fTo (Erişim Tarihi 17.12.2019)

² United Nations Convention on International Settlement Agreements Resulting from Mediation
<https://undocs.org/en/A/res/73/198> (Erişim Tarihi 17.12.2019)

gerektiği ve daha sonra da ulaşılabilir ve kullanılabilir olması şartıyla elektronik iletişim yoluyla da düzenlenmesinin yazılı olarak yapılması şartını karşılayacağı belirtilmiştir.

Arabuluculuk ise, anlaşmazlığın çözümünde taraflara çözüm sunma yetkisi olmayan, taraflar dışında üçüncü bir kişinin katılımıyla gerçekleştirilen süreç olarak tanımlanmıştır.

Sözleşmenin 1. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında ise, kapsam dışı anlaşmalar belirtilmiş olup, bunlar:

- Taraflardan birinin (bir tüketicinin) kişisel, ailevi veya evsel kullanım ile ilgili amaçlarla yaptığı işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları gidermek için yapılan uzlaşma anlaşmaları,
- Aile, miras veya iş hukuku ile ilgili uzlaşma anlaşmaları,
- Bir mahkeme tarafından onaylanmış veya mahkeme huzurundaki davalar esnasında yapılan uzlaşma anlaşmaları,
- Mahkeme kararı gibi uygulanabilen uzlaşma anlaşmaları,
- Hakem kararı olarak kayda geçmiş ve uygulanabilir uzlaşma anlaşmalarıdır.

Yukarıda belirtilen özellikler ile mahkeme tarafından onaylanmış ve mahkeme kararı gibi uygulanabilen anlaşma tutanaklarının sözleşme kapsamı dışında bırakılmasına iç hukukumuz açısından bakıldığında, mahkeme tarafından icra edilebilirlik şerhi alan anlaşma tutanaklarının bu sözleşme kapsamı dışına çıkarıldığı bu durumda bu sözleşmenin getirdiği avantajlardan yararlanılamayacağı sonucu çıkmaktadır.

2. Uzlaşma Anlaşmasının Geçerliliği ve Taraf Devletin Tanıma ve Tenfizi

Uzlaşma anlaşmasının geçerli ve sözleşmeye taraf olan devletlerde tanınması ve tenfizi için sözleşmenin 4. maddesinde belirli şartlar öngörülmüştür.

Taraf uzlaşma anlaşmasının Singapur Sözleşmesi'ni onaylayan devlette geçerliliğinin sağlanması, tanınması ve tenfizi talebinde bulunulması için şu verileri vermelidir:

- Taraflar tarafından imzalanmış anlaşma,
- Anlaşmanın arabuluculuk sonunda imzalandığını gösterir belgeler (Arabulucunun imzası, arabulucunun arabuluculuk yaptığına dair arabulucu imzasını taşıyan belgeler, arabuluculuk kurumunun tasdiki, bu belgelerin olmaması durumunda yetkili otorite tarafından kabul edilebilir diğer deliller),
- Elektronik iletişim durumunda yukarıda belirtilen imza şartı aşağıda belirtilen hususlar varsa yerine getirilmiş sayılır,
- Tarafları ve arabulucuyu tespit edebilecek ve elektronik iletişimde yer alan bilgilerle tarafların veya arabulucunun niyetini belirleyebilecek bir metod varsa,
- İlgili anlaşmalar da dâhil olmak üzere tüm şartlar ışığında elektronik iletişimin sağlanması amaca uygun ve güvenilirse veya yukarıdaki maddede belirtilen hususların yerine getirildiğinin kendi başına veya delillerle kanıtlanması durumunda,

Sözleşme'de belirtilen imzalanmış anlaşma şartında, elektronik iletişim sağlanıyorsa örneğin e-posta yoluyla anlaşma sağlanmışsa, e-konferans yapılmışsa, tarafların bu süreçte niyetleri belirlenebiliyorsa ve kanıtlanabiliyorsa bu durumda imzalanmış anlaşma şartının karşılandığı kabul edilmiştir.

Uzlaşma metninin Singapur Sözleşmesi tarafı olan ülkenin resmi dilinde olmaması durumunda yetkili makam resmi dile çevrilmesini isteyebilir, yetkili makam Singapur Sözleşmesi şartlarına uyulduğunu teyit etmek için herhangi bir belgeyi isteyebilir, yetkili makam tanınması ve tenfizi talebini değerlendirmek için hızlı hareket eder.

Tanıma ve Tenfizi Reddetme Gerekçeleri

Tanıma ve tenfiz eden tarafın karşı tarafı ancak Sözleşme'ye taraf olan yetkili otoriteye şu belgeleri sunarsa otorite tanıma ve tenfiz talebini reddedebilir:

- Uzlaşma taraflarından birinin ehliyetsiz olduğu
- Uzlaşma anlaşması taraflarının kabul ettiği veya tanıma ve tenfiz talebinde bulunulan

Singapur Sözleşmesi'nin taraf devletinin kabul ettiği yasaya göre geçersiz veya uygulanamaz olması

- Uzlaşma anlaşmasının bağlayıcı, bitmiş olmaması
- Uzlaşma anlaşmasının sonradan değiştirilmiş olması
- Uzlaşma anlaşmasındaki yükümlülüklerin yerine getirilmiş olması
- Uzlaşma anlaşmasındaki yükümlülüklerin anlaşılır olmaması
- Ülkede tanıma ve tenfiz sağlanması anlaşmanın maddelerine aykırıysa
- Arabulucunun arabulucu ilkelerine aykırı davranması
- Arabulucunun bağımsız ve tarafsızlığını etkileyecek hususların olması ve tarafların bu hususu bilmeleri halinde anlaşma sözleşmesi imzalamayacak olması.

luculuk anlaşma sözleşmeleri için de getirilmeye çalışılmıştır. Bu Sözleşme arabuluculuk gibi barışçıl ve iki tarafın da uyuşmazlıktan kazançlı çıkmasını öngören bir alternatif çözüm yolunun, diğer ülkelerde de korunmasını sağlayarak bu yola olan güveni artıracaktır. Zamanın her geçen gün öneminin arttığı, ticari ilişkilerin her geçen gün daha fazla uluslararası alana kaydığı günümüzde, arabuluculuk anlaşma tutanaklarının sözleşmeye taraf ülkelerde tanınma ve tenfizi yolunun açılması, uluslararası ticareti daha güvenilir hâle getirecektir.

Yetkili otorite şu durumlarda da kendiliğinden tanıma ve tenfiz talebini reddedebilir:

- İcra edilmesi ülkenin kamu düzenine aykırıysa
- Anlaşmanın konusu ülke mevzuatına göre arabuluculuğa uygun değilse

Benzer Başvuru ve Talepler

Tanıma ve tenfizi etkileyecek uzlaşma anlaşması ile ilgili dava, hakem gibi başvuruların bulunması halinde, taraf devlet uygun görmesi halinde kararı erteleyebilir ve karşı tarafa hukuki koruma sağlayabilir.

Uygulama

Sözleşme ve çekinceler ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonra sonuçlanan uzlaşma sözleşmeleri için uygulanır.

SONUÇ

Singapur Sözleşmesi'yle 1958 yılında imzalanan New York Sözleşmesi'nde yer alan hakemlik kararlarının uluslararası tanıma ve tenfizinin kolaylaştırılması ve birliğin sağlanması için getirilen kuralların benzerleri arabu-



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