

# gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2020 SONBAHAR / SAYI 13

## Vergisel Açıdan Şeffaf Yapıların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamındaki Konumu

S. 03

## Caydırıcı Bir Yaptırım Türü Olarak İngiltere Rekabet Otoritesi Tarafından Uygulanan Yönetici Diskalifiyeleri

S. 17

## DAC6 Direktifi Yükümlülükleri ve Türk Şirketlerin Yükümlülükler Karşısındaki Durumu

S. 31

## Tüketicinin Korunması Açısından Karşılaştırmalı Reklamların Hukuki Sınırları

S. 61

ISSN: 2602-3601

YIL: 2 / 2020 SONBAHAR/SAYI: 13

**SAHİBİ**

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına  
ERSİN NAZALI

**SORUMLU MÜDÜR**

ÇAĞDAŞ GÜREN

**YAYIN YÖNETİM YERİ**

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok.  
No:3 Elit Residence Kat:4 Daire: 12

Şişli 34360 İSTANBUL

T:+90(212)380-0640

F:+90(212)217-1890

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

Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

**BASKI-CİLT**

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

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

**İÇİNDEKİLER**

- 3 VERGİSEL AÇIDAN ŞEFFAF YAPILARIN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ BAĞLAMINDAKİ KONUMU
- 11 GÜMRÜK MEVZUATINDA TEMİNAT UYGULAMASI
- 17 CAYDIRICI BİR YAPTIRIM TÜRÜ OLARAK İNGİLTERE REKABET OTORİTESİ TARAFINDAN UYGULANAN YÖNETİCİ DİSKALİFİYELERİ
- 23 İŞVEREN TARAFINDAN YAPTIRILAN ÖZEL SİGORTALARDA VERGİ UYGULAMALARINA BAKIŞ
- 27 BREXİT SONRASI BİRLEŞİK KRALLIK'IN TİCARİ İLİŞKİLERİ VE VERGİ POLİTİKALARININ DEĞİŞİMİ
- 31 DAC6 DİREKTİFİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE TÜRK ŞİRKETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞISINDAKİ DURUMU
- 37 OECD'NİN YENİ GÜNDEMLERİ - KÜRESEL VERGİLEME VE ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ
- 41 ULUSLARARASI ARENADA DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN KONUSU VE ADİLLİĞİ ÜZERİNE TARTIŞMALAR
- 45 2019 İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİMLERDE KDV İADESİ BEYAN EDİLMESİNDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR
- 49 ÜLKE BAZLI RAPORLAMA ("CbCR") YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 53 DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DAR MÜKELLEFLERİN DURUMU
- 57 EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLARIN YASAL HAKLARI
- 61 TÜKETİCİNİN KORUNMASI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI REKLAMLARIN HUKUKİ SINIRLARI
- 67 İŞ YERİ YÖNETMELİKLERİ VE İŞ YERİNDEKİ DİSİPLİN SÜREÇLERİ
- 77 AYRIMCILIK TAZMİNATI KADIN İŞÇİLERİ KORUMAYA YETER Mİ?
- 81 MASKE TAKMAMA CEZASINA İTİRAZ/ERKEN ÖDEME İNDİRİMİ/TAKSİTLENDİRME VE CEBRİ TAHSİLAT SÜREÇLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

## ÖNSÖZ

*Sevgili Dostlar,*

*NAZALI Vergi & Hukuk ailesi olarak 2020 yılının bitmesine az bir zaman kala bu dönemde, 2020 yılının acısıyla tatlısıyla bizlere birçok şey öğrettiğini anlıyoruz. Bu zorlu dönemde çalışma arkadaşlarımızın özverili çalışmalarına devam ederek, ofisimize büyük katkılar sağladığını önemle belirtmek isteriz. Bu vesile ile, bir kez daha tüm NAZALI Vergi & Hukuk ailesi üyelerine teşekkür ederiz. Bu dönemde aile olmanın tüm sorumluluğu ve bilinci ile arkadaşlarımızın birbirlerine destek olduğunu açık bir şekilde görüyoruz.*

*NAZALI Gündem dergimizin bu sayısının hazırlanmasında katkı sağlayan arkadaşlarımız yine birçok farklı konuyu değişik bakış açılarıyla ele alarak Sizlerle buluşturdular.*

*Rekabet hukuku ve uyum ortağımız Metin Pektaş ile değerli ekip arkadaşları avukat Deniz Kıvanç ile stajyer avukat Beyza Sarıpınar'ın birlikte kaleme aldıkları ve İngiltere Rekabet Otoritesi tarafından uygulanan "yönetici diskalifiyeleri" uygulamalarının ele alındığı makale, farklı ülkelerdeki rekabet hukuku uygulamalarının nasıl olduğunun anlaşılması bakımından konuyla ilgili kapsamlı değerlendirmelerde bulunmuştur.*

*Vergi danışmanlığı ekip arkadaşlarımız tarafından hazırlanan ve uluslararası vergilemede değişik konuların ele alındığı makaleler de, son dönemde güncelliğini korumaya devam eden OECD gündemleri – DAC 6 yükümlülükleri – dijital hizmet vergileri gibi konuların ele alınışı bakımından değişik yorum açıları getirmektedir.*

*Öte yandan, NAZALI Gündem dergimize bu sayımızda önemli katkılar sağlayan Gelir İdaresi Grup Başkanı sayın İmdat Türkay, maske takmama cezalarını ele alarak konuyu hukuki açıdan farklı bir boyutla ele almıştır. İlaveten, sayın Türkay tarafından hazırlanan ve dergimizin eki olan "2020 Yılında Yüksek Düzeyde Ücret Geliri Olanların Yıllık Beyanname Verme Esasları" başlıklı çalışması da 2020 yılında elde ettiği ücret geliri için Mart/2021'de yıllık beyanname vermek durumunda olan ücretlilerin beyanname doldurmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmış önemli bir çalışma niteliğindedir.*

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

*Keyifli okumalar.*

**NAZALI GÜNDEM**

## BİZDEN HABERLER

### ◇ **NAZALI VERGİ & HUKUK OLARAK HOLLANDA OFİSİMİZ AÇILDI.**

NAZALI Vergi & Hukuk olarak Hollanda'nın Amsterdam kentinde yeni ofisimizin açılmasının heyecan ve mutluluğunu sizlerle paylaşmak istiyoruz. Hollanda; Türkçe, İngilizce ve Flemenkçe bilen yetkin ve uzman bir ekiple müşterilerimize vergi, hukuk ve muhasebe hizmetleri verdiğimiz 5. ülkedir.

Hollanda ülke ortağımız Talip Sığırcıkoğlu, özellikle hukuk ve finans alanları başta olmak üzere tüzel kişilikleri yönetme ve koordine etme, şirket kurma, yerel ve uluslararası birleşmelerde, şirket hisse satışları, şirket yatırımlarında, tasfiyelerde geniş bilgi birikimi ve deneyimine sahiptir. Türkçe, İngilizce ve Flemenkçe dillerine hakim olan Talip Sığırcıkoğlu ayrıca uluslararası yapılanırdırmalarda hukuk, vergi, finans ve muhasebe konularına hakimdir.

Küresel bir şirket politikası olarak "Tek Kapıda Çözüm" stratejimiz Amsterdam ofisimizde de devam ediyor olacaktır.

### ◇ **8. MALİ İŞLER VE FİNANS YÖNETİCİLERİ ZİRVESİ'NE KATILIM GÖSTERDİK.**

İlk kez online olarak gerçekleştirilen 8. Mali İşler ve Finans Yöneticileri Zirvesi'ne vergi bölümü ortaklarımızdan Murat Demir katılım göstererek, "Vergi Riskini Yönetme" başlıklı bir sunum gerçekleştirmiştir.

### ◇ **NAZALI VERGİ & HUKUK OLARAK UKRAYNA OFİSİMİZ AÇILDI.**

NAZALI Vergi & Hukuk olarak global ofislerimize Ukrayna Kiev Ofisimizi de eklemenin heyecanını ve mutluluğunu sizlerle paylaşmak isteriz. Ukrayna ofisimiz Rusça, Ukraynaca ve İngilizce konuşabilen, alanında yetkin bir ekip ile hizmete başlamış olup Ukrayna Ülke Sorumlumuz Doğuş Gülpınar Türkçe, İngilizce, Ukraynaca ve Rusça konuşabilmektedir. Ukrayna'da avukatlık lisansına sahip olan Doğuş Gülpınar, özellikle inşaat ve enerji sektörlerinde derin bir bilgi birikimi ve deneyime sahiptir.

Hem Ukrayna'da iş yapan hem de Ukrayna ile iş ilişkisi olan müşterilerimize, "Tek kapıda çözüm" prensibi ile her türlü HUKUK-VERGİ konularında destek sağlayacak olan Ukrayna ofisimiz; vergi, şirketler hukuku ve muhasebe alanlarında hizmet vermeye başlamıştır.

Global Ofislerimizle, yurtdışı yatırım-büyüme planlarınızda "NAZALI Vergi&Hukuk uzmanlığı ve farkı" ile sizlerin her zaman yanınızdayız.



# VERGİSEL AÇIDAN ŞEFFAF YAPILARIN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI BAĞLAMINDAKİ KONUMU

Ersin NAZALI

Yönetici Ortak, Avukat, YMM

## ÖZET

Vergilemenin ortaklar nezdinde yapıldığı yapılar olan “vergisel açıdan şeffaf yapıların” çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açısından hak süjesi olmaları özellik arz etmektedir. Bu kuruluşların karakterize edilmesi konusunda anlaşmanın tarafı olan devletlerin iç mevzuatındaki farklılıklar sorunun kaynağını teşkil etmektedir. OECD Model Anlaşması (“OECD MA”)’nın 2017’de güncellenen son halinde şeffaf kuruluşların, kazançlarının devletler tarafından kendi mukimlerinin geliri olarak addedilmesi ölçüsünde anlaşma hükümlerinden yararlandırılması esası benimsenmiş olup; bu esas “Çok Taraflı Sözleşme”de de yerini bulmuştur. Makalemizde şeffaf kuruluşlara anlaşma hükümlerinin uygulanması, “OECD Model Vergi Anlaşması’nın Ortaklıklara Uygulanması” raporunda ele alınan örnekler ve OECD MA’nın yorum notları çerçevesinde açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergisel Açıdan Şeffaf Kuruluşlar (Tax Transparent Entities), Ortaklıklar (Partnerships), Çok Taraflı Sözleşme (Multilateral Instrument), Mukimlik.

## GİRİŞ

Vergisel açıdan şeffaf kuruluşlar (“tax-transparent entities”), kendileri kazanç vergisi mükellefi olmayan, kuruluş bünyesinde elde edilen kazancın payları oranında ortakları tarafından vergi beyanına tabi tutulduğu yapıların genel adıdır. Elde ettikleri kazancın doğrudan ortaklarının geliri olarak addedilmesi nedeniyle bu yapılar vergisel açıdan saydam kuruluş anlamında “pass-through entities” veya “flow-through entities” olarak da adlandırılmaktadır.

Sahip oldukları nev’i şahsına münhasır özellikleri nedeniyle vergisel açıdan şeffaf kuruluşların vergi anlaşmaları ile kavranan kişiler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, taraf devletlerin mukimi sayılıp sayılmayacakları hususları tartışılır olagelmıştır. Son olarak 2017 yılında güncellenen OECD MA’nın “Kapsanan Kişiler” başlıklı 1. maddesinde yapılan değişiklik ile şeffaf kuruluşların statüsü netleştirilmiştir. Ancak Türkiye’nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (“ÇVÖA”) tamamına yakını<sup>1</sup> 2017 öncesinde imzalandığından şeffaf kuruluşlarla ilgili özel hükümler içermemektedir.

OECD MA’daki bu hükmün tüm vergi anlaşmalarında değişiklik doğurabilmesini teminen “Çok Taraflı Sözleşme (“Multilateral Instrument-MLI”)’nin 3. maddesinde “Şeffaf Kuruluşlar” ile ilgili düzenlemeye yer verilmiştir. Türkiye’nin söz konusu hükme ilişkin bir rezervi bulunmamaktadır. Buna göre, MLI’nın onaylanmasının uygun bulunmasına ilişkin hazırlanan ve 3 Haziran 2020 tarihinde TBMM’nin ilgili komisyonlarına sevk edilen Kanun Teklifi’nin yasalaşmasından sonra, MLI’nın imzacısı muhatap ülkelerce de rezerv konulmamış olması halinde, şeffaf yapılara ilişkin söz konusu hüküm ÇVÖA’larda değişiklik doğuracaktır.

Makalemizde OECD MA’nın 1/ 2. (MLI’nın 3.) maddesinde şeffaf kuruluşlara ilişkin yer alan hüküm, OECD’nin “OECD Model Vergi Anlaşması’nın Ortaklıklara Uygulanması (The

<sup>1</sup> ABD ile Türkiye arasındaki ÇVÖA, ve OECD MA’dan sapma göstermekte ve bu konuda istisna teşkil etmektedir. Söz konusu ÇVÖA’nın 4. maddesinde şeffaf kuruluşların vergi mükellefiyetleri ölçüsünde bir ülkenin mukim kabul edilebilecekleri hükmü yer almaktadır.

Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships)” raporunda ele alınan örnekler esas alınarak yorumlanmıştır.

## 1. TÜRK HUKUKUNDA VERGİSEL AÇIDAN ŞEFFAF KURULUŞLAR

Adi ortaklıklar Türk Borçlar Kanunu’nun 620 ve devamındaki maddelerde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir. Katma değer vergisi (“KDV”) ve muhtasar beyanname açısından yükümlülüğü olan adi ortaklığın gelir vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Adi ortaklığın kazancı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) açısından, ortakların payları oranında ortakların kazancı sayılır ve ortağın niteliğine göre gelir veya kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilir.

Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 124. maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirket olarak sayılmıştır. Kollektif ile komandit şirketin şahıs şirketi; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin sermaye şirketi sayılacağı ifade edilmiştir. Kollektif şirket, TTK’nın 211 ila 303. maddelerinde düzenlenmiştir. Kollektif şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirket olarak tanımlanmıştır. Ortaklar, kâr ve zarardan kendilerine düşen payın belirlenmesini, şirket sözleşmesiyle veya sonradan alacakları bir kararla, içlerinden birine veya bir üçüncü kişiye bırakabilirler.

GVK’nın 37/7. maddesine göre; kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit or-

taklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Komandit şirket TTK’nın 304 ila 328. maddelerinde düzenlenmiştir. Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir. Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denilmektedir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, TTK’nın 564-572. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirket olarak tanımlanmıştır.

GVK’nın yukarıda referans verilen 37. maddesinde; adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmünde sayılmıştır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak bu şirketlerin kazancının komandite ortağın payına tekabüle eden kısmı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nin 8. maddesine göre, kurum kazancından indirilmektedir. Diğer taraftan, GVK’nın 75/2. maddesinde komanditer ortakların şirket kârından payı, iştirak hisselerinden doğan kazanç kapsamında menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

## 2. ÜLKE UYGULAMALARINDA ŞEFFAF KURULUŞLAR

Amerika Birleşik Devletleri’nde; ticari işletmeler sınıflandırılmış ve hangi vergi düzenlemesine tabi olacakları (“check-the-box regulations”) bu sınıflandırma kapsamında dahil oldukları sınıfa göre belirlenmiştir.

Ortaklıklar (“Partneships”), S- Şirketler (“S-Corporations”) ve Limited Şirketler (“Limited Liability Companies-LLCs”) vergilemenin kurum bünyesinde değil ortaklar bünyesinde yapıldığı yapılara örnek teşkil etmektedir.



- Partnership'lerde en az bir ortağın ortaklığın borcundan dolayı sorumluluğu sınırsızdır ve şirketi temsil yetkisi vardır. Federal gelir vergisi açısından Partnership'ler şeffaf kuruluş ("tax-transparent entity") olarak görülür ve ortaklığın kârı, payları oranında ortaklar tarafından gelir vergisi beyanına konu edilir. Bununla birlikte ortaklığa kurum olarak vergilendirilmeyi tercih etme hakkı da tanınmıştır.
- S-Şirketler ("S-corporations-small business corporations") tabi oldukları mevzuat açısından diğer ticaret şirketleri gibi kurulmuş olsa da vergisel açıdan farklılık gösterirler. Bir kurumun S-Şirket statüsünü tercih edebilmesi için ortak sayısının 100'den az olması, ortaklarının hepsinin ABD'de yerleşik olması, ortaklarının geçek kişiler veya vergiden muaf organizasyonlardan oluşması gereklidir. S-Şirketler de federal gelir vergisinden muafırlar. S-şirket bünyesinde hesaplanan kazanç gerçek kişi ortakların elinde vergilenir.
- Birden fazla ortaklı LLC'ler, isterse ortaklarının tamamının sorumluluğu sınırlandırılmış olsun, kurum olarak veya ortaklık olarak vergilendirilmeyi tercih edebilirler<sup>2</sup>. Aksi tercih edilmediği sürece ortaklık olarak vergilendirme yapılıır. Tek ortaklı LLC'ler ise kurum olarak veya federal vergiden muaf varlık ("disregarded entity") olarak muamele görme tercihinde bulunabilmektedir. Aksi tercih edilmediği sürece vergiden muaf varlık olmayı tercih ettikleri varsayılmaktadır.

Birleşik Krallıkta; ortaklıklar ("general partnerships") vergisel açıdan şeffaf kuruluşlar olarak muamele görmektedir. Söz konusu ortaklıkların kazancı, ortaklık payları oranında gerçek kişi veya kurum olan ortaklarının nezdinde vergilendirilmektedir. Ortaklıkların özel bir türü olan sınırlı so-

rumlu ortaklıklar ("Limited Liability Partnerships-LLPs") genel hukuk anlamında tüzel kişiliğe sahip olarak kurulmuş olsa da vergisel anlamda şeffaf kuruluşlar gibi işleme tabi tutulmaktadır<sup>3</sup>.

### 3. ŞEFFAF KURULUŞLARIN ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. Mukimlik

OECD Model MA'sının Mukim ("Resident") başlıklı 4/1. maddesinin ilk cümlesinde; "bir devletin mukimi, o devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi" olarak tanımlanmıştır. Söz konusu maddenin ikinci cümlesinde ise, bir devletteki kaynaklardan elde edilen gelir hasebiyle söz konusu devlette vergiye tabi tutulmuş bulunan kişilerin o devletin mukimi kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

Model Anlaşma'da mukimliğe ilişkin yukardaki belirlemelerden, mukimliğin "tam mükellefiyet (full liability to tax)" ile eş değerde görüldüğü anlaşılmaktadır. Diğer taraftan tam mükellef olduğu durumlarda kanunen tanınan muafiyet ve istisnalar nedeniyle söz konusu devlette gelir üzerinden vergi ödenmiyor olmasının mukimliğe bir etkisi olmayacaktır<sup>4</sup>.

Şeffaf yapılarda ise, vergileme yapı bünyesinde değil ortaklar bünyesinde yapılmaktadır. OECD MA'sının 4. maddesine ilişkin yorum notlarında bir devletin kendi ülkesindeki bir ortaklığı vergisel açıdan şeffaf bir kuruluş olarak gördüğü için ortaklık bünyesinde vergileme yapmadığı durumlarda, ortaklığın söz konusu ülkede vergi mükellefi olmaması nedeniyle "mukim" kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir<sup>5</sup>. Ortaklıklar gibi vergisel açıdan şeffaf olarak görülen diğer yapılar için de aynı durum geçerlidir.

2 [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta\\_us\\_s\\_011.html#cta\\_us\\_s\\_11.6.1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_us_s_011.html#cta_us_s_11.6.1)

Erişim Tarihi: 03.10.2020

3 [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta\\_uk\\_s\\_11.6.1.#cta\\_uk\\_s\\_11](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_uk_s_11.6.1.#cta_uk_s_11)

Erişim Tarihi: 02.10.2020

4 Mehmet Batun, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik", Vergi Dünyası, Ağustos 2016, s.13

5 "Model Tax Covention on Income an Capital", article 4, para.1, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page111](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page111) Erişim Tarihi: 02.10.2020



### 3.2. OECD MA ve MLI'ın Şeffaf Kuruluşlara İlişkin İçerdiği Hüküm

OECD MA 2017 yılında güncellenmiş “Kapsanan Kişiler” başlıklı 1. maddesinin 2. fıkrasında aşağıdaki hükme yer vermiştir:

*“Bir kapsanan vergi anlaşmasının amaçları bakımından, Akit ülkelerden herhangi birisinin vergi kanunları uyarınca mali açıdan tamamen veya kısmen şeffaf olarak değerlendirilen bir kuruluş veya yapı tarafından veya bunlar aracılığıyla elde edilen gelir, bir Akit ülkece vergilendirme amaçları bakımından kendi mukiminin geliri olarak değerlendirildiği sürece o Akit ülke mukiminin geliri olarak kabul edilir.”*

Söz konusu hüküm, Çok Taraflı Sözleşme'nin (“MLI”) 3. maddesinde aynı lafız ile yer almaktadır. Bu hükümden çıkarılan sonuç şudur: ÇVÖA'nın taraflarından en az birisi tarafından saydam olarak görülen bir yapı veya bu yapı aracılığıyla elde edilen gelir;

- Bir Akit ülke tarafından kendi mukiminin geliri olarak görülüyorsa diğer tarafın bu yapıyı tanımlamasına bakılmaksızın söz konusu yapının elde ettiği gelir ÇVÖA hükümlerinden yararlandırılacaktır.
- Akit ülkelerden hiçbirisi tarafından kendi mukiminin geliri olarak görülüyor ise, ilgili ÇVÖA hükümleri uygulanmayacaktır.

Söz konusu madde hükmüne göre, anlaşmaya taraf olan devletlerden herhangi birisi şeffaf kuruluşun gelirini kendi iç hukukuna göre kendi mukimlerinden birinin geliri olarak görmediği müddetçe anlaşma menfaatlerinden yararlanılması mümkün değildir. Bir kişinin anlaşma hükümlerinden yararlanma hakkının olup olmadığının tam olarak tespit edilemediği durumlarda, teşebbüsün kurulu olduğu ülkeden vergi ile ilgili bilgi temininin mümkün olmadığı durumlar gibi, anlaşmaya taraf devletten söz konusu kişiyi anlaşma menfaatlerinden yararlandırması beklenmemektedir. Ödeme anında yeterli bilginin edinilemediği böyle durumlarda anlaşma yokmuş gibi vergileme yapılıp kişi-

nin anlaşma menfaatlerinden yararlanılmasına ehil olduğunun doğrulanmasından sonra daha önce fazla alınan verginin iadesinin yapılması usulünün benimsenmesi OECD tarafından tavsiye edilmektedir.

OECD MA'nın yukarıdaki fıkra hükmüne ilişkin yorum notlarında<sup>6</sup>, söz konusu hükmün OECD Mali İşler Komitesi'nin 1999 yılında hazırlanmış olduğu “OECD Model Vergi Anlaşması'nın Ortaklıklara Uygulanması (The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships)” başlıklı rapordaki prensiplerin vergisel açıdan şeffaf kuruluşlara da uygulanmasını sağladığı ifade edilmiştir. Buna göre, anılan rapordaki açıklamalar ve örnekler hükmün farklı durumlar için nasıl yorumlanacağı hususunda rehber niteliği taşıyacaktır.

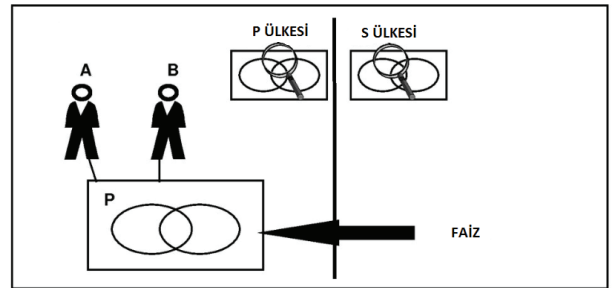
Söz konusu Rapor'da yer alan örnekler çerçevesinde şeffaf kuruluşlara ÇVÖA hükümlerinin uygulanması aşağıda yorumlanmıştır. Söz konusu örnekler partnerships (ortaklıklar) için hazırlanmış olmakla birlikte vergisel açıdan şeffaf nitelik taşıyan diğer kuruluşlar için de geçerli olacaktır.

Örneklerde;

- P simgesi: Partnership (Ortaklık),
- P ülkesi: Partnership'in (Ortaklığın) kurulu olduğu ülke,
- S Ülkesi: Gelirin doğduğu kaynak (source) ülke,
- R ülkesi Ortaklığın ortaklarının mukim (resident) olduğu ülke

anlamında kullanılmıştır.

**Örnek 1:**

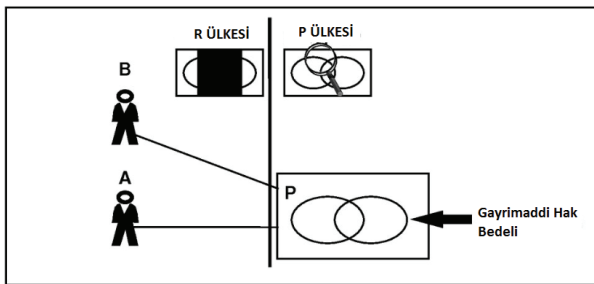


6 “Model Tax Convention on Income and Capital”, article 1, para.2, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page57](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page57) Erişim Tarihi: 04.10.2020

Şemadaki örnekte, P devletinde kurulu bir P Ortaklığı aralarında anlaşma olan S devletinden faiz geliri elde etmektedir. P Ortaklığı, hem kaynak devletin (S ülkesi) hem de kurulu olduğu devletin (P ülkesi) yerel mevzuatına göre vergisel açıdan şeffaf bir kuruluş olarak addedilmekte olup ortakları olan A ve B gerçek kişileri de P ülkesinde mukimdirler. Bu örnekte, P Ortaklığı, P devletinde vergiye tabi (“liable to tax”) olmadığından bu devletin mukimi olarak kabul edilmeyecek ve dolayısıyla S ve P devleti arasındaki anlaşmanın P’nin mukimlerine yapılacak faiz ödemelerinde S’nin iç mevzuatına göre indirimli oranda vergileme ön-gören avantajlı hükmünden yararlanmayı talep edemeyecektir. Ancak bu örnekte, P Ortaklığının nezdinde vergileme yapılan gerçek kişi ortakları olan A ve B de P ülkesinin mukimidirler.

Yukarıda ifade edildiği üzere, OECD MA’nın 1/2. maddesinde şeffaf olarak değerlendirilen bir kuruluş/yapı tarafından veya bunlar aracılığıyla elde edilen gelirin, bir Akit ülke vergilendirme amaçları bakımından kendi mukiminin geliri olarak değerlendirildiği sürece o Akit ülke mukiminin geliri olarak kabul edileceği ifade edilmektedir. Buna göre, P Ortaklığının kazancı P ülkesinde A ve B ortaklarının geliri olarak addedildiğinden, söz konusu faiz ödemelerine iki ülke arasındaki ÇVÖA’nın II. maddesindeki faiz ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat oranını sınırlayan hükümün uygulanması gerekmektedir.

### Örnek 2:

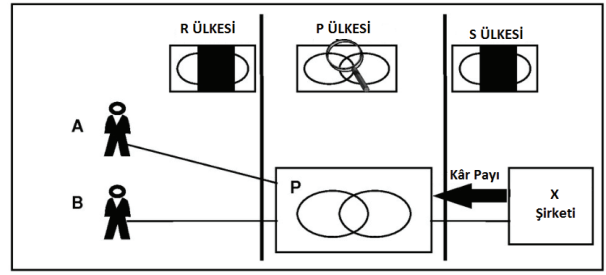


Kurulu olduğu P devleti mevzuatına göre vergisel açıdan şeffaf bir kurum olarak görülen P Ortaklığı aynı ülke kaynaklı royalti geliri elde etmektedir. Ortaklığın gerçek kişi ortakları olan A ve B, R devletinin mukimidirler. Ancak R devletinin yerel mevzuatına göre P Ortaklığı

bu devlette vergisel açıdan şeffaf bir kuruluş olarak değil kazancı diğer ülkede vergiye tabi bir vergi mükellefi olarak görülmektedir.

Bu örnekte, P ortaklığının elde ettiği royalti geliri, P devleti tarafından kendi mukiminin geliri olarak kabul edilmediği gibi, R devleti tarafından da kendi mukimlerinin (A ve B) geliri olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda söz konusu olay, OECD MA’nın 1/2. maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden P-R arasındaki ÇVÖA’nın 12. maddesi uygulanamayacak ve P devleti, söz konusu royalti ödemesi üzerinden, kendisi ile arasında bir ÇVÖA bulunmayan bir devlet mukimine royalti ödemesi yapıyor-muşçasına tevkifat oranı uygulayacaktır.

### Örnek 3:



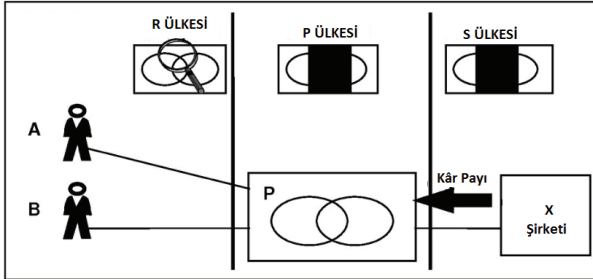
Bu örnek, kaynak devlet S, Ortaklığın kurulu olduğu devlet P ve Ortaklığın ortaklarının mukim olduğu devlet R olmak üzere toplam 3 devleti ilgilendirmektedir. Diğer taraftan S-P ve S-R arasında ÇVÖA bulunmaktadır. S devletinde mukim olan X şirketi tarafından paydaşı olan P devletinde kurulu P Ortaklığına temettü ödemesi yapılmaktadır. P Ortaklığı, S ve R devletlerinin yerel mevzuatına göre kurulu olduğu ülkede kazanç vergisine tabi bir varlık olarak görülürken, P ülkesinde vergisel açıdan şeffaf bir kuruluş olarak görülmektedir.

S-P arasındaki ÇVÖA bağlamında değerlendirme yapılırken, P Ortaklığı taraflardan en az birisi (P devleti) tarafından şeffaf bir kuruluş olarak addedildiğinden söz konusu işlem OECD MA’nın 1/2. maddesi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ancak ne S ne de P ülkesi P ortaklığının gelirini kendi mukiminin geliri olarak görmemektedir. Dola-

yısıyla X şirketi tarafından yapılan temettü ödemesinde S-P anlaşmasının 10. maddesinin uygulanması söz konusu olmayacak ve söz konusu temettü S devleti tarafından kendi iç vergi mevzuatına göre tevkifata tabi tutulacaktır.

Olaya S-R arasındaki ÇVÖA açısından bakılınca ne S devleti ne de R devleti P Ortaklığını vergisel açıdan şeffaf bir kurum olarak değerlendirmektedir. Hakeza, ortaklık tarafından elde edilen temettü geliri ne S ne de R devleti tarafından kendi mukiminin geliri olarak nitelendirildiğinden olaya S-R arasındaki ÇVÖA hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

#### Örnek 4:



İşlem Örnek 3'teki ile aynı olmakla beraber söz konusu örnekten farklı olarak P Ortaklığı; kurulu olduğu P devletinde vergisel açıdan şeffaf olmayan vergi mükellefi bir kuruluş olarak görülürken, ortaklarının mukim olduğu R devletinde vergisel açıdan şeffaf bir kuruluş olarak addedilmektedir.

P devleti, X şirketi tarafından P Ortaklığına yapılan ödemeyi kendi mukiminin geliri olarak bakmakta ve vergilemektedir. Buna göre, söz konusu temettü ödemesinde S-P anlaşmasının 10. madde hükmü uygulanabilecektir.

Diğer taraftan R devleti P ortaklığını vergisel yönden şeffaf bir kuruluş olarak değerlendirdiğinden ortaklığa ödenen temettüye payları oranında kendi mukimlerinin (A ve B ortaklarının) geliri muamelesi yapmaktadır. Dolayısıyla söz konusu ödemenin S-R anlaşmasındaki temettü maddesi kapsamında da değerlendirilmesi gerekebilecektir. "OECD Model Vergi Anlaşması'nın Ortaklıklara Uygulanması" raporunda bu örnekte aynı gelir unsuru ile ilgili olarak anlaşma menfaatlerinden çift (double) yararlanma durumunun ortaya çıktığı belirtilmiş ve S devletinin P ve R devletleri ile ÇVÖA'ların hangisinde temettü için daha düşük oranda stopaj öngörülmüş ise o oranda stopaj yapılması önerilmiştir<sup>7</sup>.

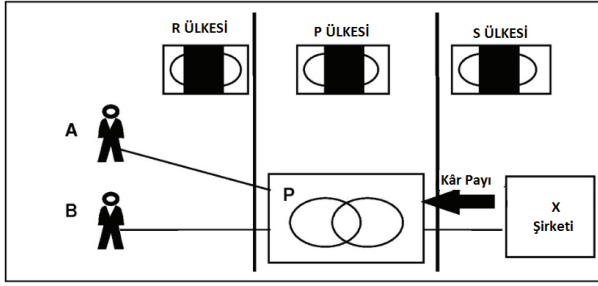
Bu örnekte ekonomik çifte vergilendirme olgusu da ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; aynı gelir unsuru (temettü) P devletinde P ortaklığı nezdinde, R devletinde A ve B kişileri nezdinde vergilendirilmektedir. Bu örnekte P ve R devletleri arasında ÇVÖA bulunmamaktadır. Ancak böyle bir anlaşma mevcut olsaydı bile ekonomik çifte vergilendirme olarak adlandırılan bu soruna çözüm olamayacaktı. Çünkü OECD MA'nın çifte vergilemenin önlenmesine yönelik 23/A ve 23/B maddelerinin ilk fıkraları her iki ülkeye de sadece mukim ülke olma vasfı nedeniyle Anlaşma tarafından vergileme yetkisi tanındığı durumlarda ülkelere istisna veya mahsup suretiyle çifte vergilendirmeye engel olma mükellefiyeti yüklememektedir<sup>8</sup>. OECD MA'nın 21. maddesi ÇVÖA'nın önceki maddelerinde kavranmayan gelir unsurları için sadece mukim ülkeye vergileme yetkisi verdiğinden ve S ülkesinden ödenen kâr payları P ve R arasındaki bir ÇVÖA'nın (mevcut olmuş olsaydı) ilgili maddelerinde kavranmış olamayacağından çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin maddeleri sorunu çözmeyecektir. Sorun ancak devletlerin karşılıklı müzakereleri ile çözülebilecek niteliktedir<sup>9</sup>.

7 "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", Example 9, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships\\_9789264173316-en#page30](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en#page30) Erişim Tarihi: 04.10.2020

8 "Model Tax Convention on Income and Capital", article 23/A, 23/B, Example F, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page384](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page384) Erişim Tarihi: 04.10.2020

9 a.g.e., article 23/A, 23/B,

## Örnek 5:



İşlem, Örnek 3'teki ile aynıdır. Örnek 3'ten farklılık, P Ortaklığının her 3 devlette de vergisel açıdan şeffaf olmayan bir yapı olarak görülmesindedir. Bu durumda ortaklığa (X) şirketi tarafından dağıtılan temettü P devleti tarafından kendi mukiminin bir geliri olarak değerlendirildiği için yapılan temettü ödemesi S-P anlaşmasının 10. maddesi kapsamına girecektir.

Ancak OECD MA'nın 10. maddesine göre, temettünün gerçek lehtarının kâr dağıtan şirketin hisselerinin en az %25ini elinde bulduran bir şirket olması halinde indirimli tevkifatın indirimli oranda uygulama imkânı bulunmaktadır. (X) şirketinin dağıttığı temettünün lehdarı olan P ortaklığının, OECD MA'nın 10/2-a maddesinde belirlenmiş olan indirimli tevkifat uygulama imkânı açısından şirket olarak değerlendirilmeyeceği yönünde görüşler<sup>10</sup> vardır. Bununla birlikte OECD MA yorum notlarında, 2017 öncesi OECD MA'nın 10/2-a maddesinde yer alan ve "ortaklıklar hariç" ifadesinin OECD MA'nın 2017 versiyonunda kaldırıldığına vurgu yapılarak mukim ülke tarafından vergisel açıdan şirketler gibi muamele gören ortaklıklar gibi şeffaf kuruluşların, temettü stopajı sırasında şirketler gibi dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Nitekim OECD MA'nın "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde de "kurum veya vergileme açısından kurum olarak muamele gö-

ren herhangi bir kuruluş" olarak ifade edilen şirket tanımına ortaklıkların da girdiği ifade edilmiştir.<sup>11</sup> Biz de ÇVÖA'nın 10/2-a maddesinde parantez içerisinde "ortaklıklar hariç" ifadesinin bulunmadığı anlaşmalar için ortaklıkların da şirket olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşüdeyiz.

Olaya S-R anlaşması açısından bakılırsa, R ülkesi P Ortaklığını şeffaf olarak görmediğinden ortaklığın elde ettiği temettü kazancını kendi mukimlerinin (A ve B'nin) geliri olarak görmemektedir. Bu durumda S-R anlaşmasının uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

## SONUÇ

ÇVÖA'ların amacı, çifte vergilendirmeye engel olunmasının yanı sıra taraf ülkelerin iç mevzuatındaki uyumsuzluklardan yararlanılarak gelir unsurlarının iki ülkede de vergileme dışında tutulmasının önüne geçmektir. Vergisel açıdan şeffaf yapıların ÇVÖA'lar kapsamında değerlendirilmesi yapılırken, elde ettikleri kazancın hangi devletin kazancı olarak vergilendirildiği hususu anahtar konumunda olacaktır. OECD MA'nın 1/2 ve MLA'nın 3. maddesinde yer alan hüküm konuya ilişkin sorunları çözecek kapsamdadır. Buna göre, şeffaf kuruluşun ortaklarının farklı devletlerin mukimi olması halinde konunun birden fazla ÇVÖA hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekecektir.

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page378](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page378)

<sup>10</sup> Abdülkadir Demirci, "ÇVÖA'ların Kapsadığı Kişiler: OECD Model Vergi Anlaşması ve MLI Açısından Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, Haziran 2019, s.152

<sup>11</sup> OECD MA,

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page234](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page234), Article 10, para 2, Erişim Tarihi: 03.10.2020



# GÜMRÜK MEVZUATINDA TEMİNAT UYGULAMASI

**Fatih UZUN**

Ortak, Gümrük Müşaviri

## ÖZET

*Mali hukuka ilişkin mevzuatın en temel kavramlarından biri olan teminat kurumu, kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik önlem niteliğinde bir tedbirdir. Gümrük ve dış ticaret uygulamalarında ise, yükümlüler yürüttükleri gümrük işlemlerinin içeriğine bağlı olarak gümrük mevzuatımızda yer alan hükümler çerçevesinde gümrük idarelerine teminat vermekte ve gümrük yükümlüğünü doğuran işlemin sona ermesinin veya ibra edilmesinin akabinde teminatlarını iade almaktadır. Gümrük hukukunda teminata ilişkin hükümler, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkındaki 2009/15481 sayılı Karar ve Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Teminat, Gümrük Hukuku, Gümrük İşlemleri, Gümrük Mevzuatı.

## GİRİŞ

Mali hukuk alanında teminat, kamu idaresinin ileride doğabilecek risklere karşı kamu alacağını güvence altına almaya dönük bir korumaya tedbiri niteliğindedir. Dolayısıyla teminat müessesesi genel itibarıyla, herhangi bir işleme bağlı olarak ilgili mevzuat hükümlerinin teminat verilmesini gerekli görmesi halinde henüz tahakkuk etmemiş ancak tahakkuk etme ihtimali olan vergi ve cezaların, tahakkuk ettikleri tarihte karşılaşılabilecek olası bir tahsil imkân-sızlığına karşı bir güvence mekanizması olarak işlev görmektedir.

Gümrük mevzuatında ise, teminat yukarıda belirtildiği şekilde yükümlülerin gerçekleştirdikleri gümrük işlemlerine bağlı olarak tahakkuk etme ihtimali olan gümrük vergilerinin garanti altına alınması amacıyla uygulanmaktadır. Gümrük vergileri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanı dışında kalmaktadır ve vergilendirme sürecini özetleyen Tarh-Tebliğ-Tahakkuk-Tahsil süreçleri gümrük vergileri bakımından ayrı bir özel usul Kanunu hükmünde olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine tabi durumdadır. Bu makalemizde ise, gümrük mevzuatındaki teminat uygulaması üzerinde durulacak, teminat

türleri, teminat olarak kabul edilecek değerler ve kısmi teminat uygulanacak haller hakkında bilgi verilecektir.

## 1. GÜMRÜK VERGİLERİ KAVRAMI

Gümrük hukukunda teminat uygulamasını, gümrük idaresi bakımından gümrük vergilerinin ödenmesini güvence altına alan bir önlem olarak dikkate aldığımızda, "gümrük vergileri" kavramının tanımlanmasının önemli olduğunun kabulü gerekmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, "gümrük vergileri" deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü anlamına gelmektedir. Buradan hareketle gümrük vergilerini, ithalat vergileri ve ihracat vergileri olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Kanun'un aynı maddesi uyarınca "ithalat vergileri" deyimi,

- Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile
- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri

kapsamaktadır.



Bu doğrultuda “ihracat vergileri” deyimi ise,

- Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
- Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri

ifade etmektedir.

Yukarıda ifade edilen tanımlar doğrultusunda ithalat sürecinde gümrük idaresince ithalata bağlı olarak tahsil edilen gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu, kültür fonu, maden fonu, telafi edici vergi, anti-damping vergisi, toplu konut fonu, ek mali yükümlülük, ilave gümrük vergisi, tütün fonu, tek ve maktu vergi, çevre katkı payı ve TRT bandrolü gibi mali yüklerin tamamı uygulamada ithalat vergileri ve dolayısıyla gümrük vergileri kapsamına girmektedir.

Gümrük ve dış ticaret uygulamalarında temel ilke olan varış yerinde vergilendirme prensibi uyarınca, devletler ithalat işlemlerini vergilendirirken ihracat işlemlerini çoğunlukla gümrük vergilerinden muaf tutmuşlardır. Ülkemizde de ihracat işlemlerinde herhangi bir gümrük vergisi tahsilatı yapılmamakla birlikte KDV ve ÖTV mevzuatları uyarınca ihracat işlemlerinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi istisnaları uygulanmaktadır. Ülkemizde yürürlükte olan gümrük ve dış ticaret mevzuatı uyarınca ihracat vergisi olarak uygulamaya konulan tek mali yük, fındık ve bir kısım eşyanın ihracında ödenmesi gereken Destekleme Fiyat İstikrar Fonu'dur.

Gümrük mevzuatı uyarınca yükümlülerden teminat alınmasını gerektiren işlemler esasen yukarıda belirtilen türdeki kamu alacaklarının gümrük işlemlerinin özelliğine bağlı olarak tamamen veya kısmen güvence altına alınmasını ifade etmektedir.

## 2. GÜMRÜK MEVZUATINDA TEMİNATA İLİŞKİN HUSUSLAR

### i. Teminat ile İlgili Genel Hükümler

Gümrük mevzuatında teminat alınmasını gerektiren işlemler çoğunlukla bir şartlı muafiyet uygulamasına dayanmaktadır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre ise, “şartlı muafiyet düzenlemesi” deyimi serbest dolaşımda olmayan eşyaya:

- Transit,
- Antrepo,
- Şartlı muafiyet sistemi kapsamında dahilde işleme,
- Gümrük kontrolü altında işleme,
- Geçici ithalat

rejimlerinin uygulanması anlamına gelmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 202'nci maddesine göre, gümrük mevzuatı uyarınca, gümrük vergilerinin ve diğer amme alacaklarının ödenmesini sağlamak üzere bir teminat verilmesi gereken hâllerde, bu teminat söz konusu vergiler ve diğer amme alacakları tutarı kadar yükümlü veya yükümlü olması muhtemel kişi tarafından verilmektedir. Gümrük idareleri, teminat vermesi istenen kişinin yerine başka bir kişinin de teminat vermesini kabul edebilir.

Genel ve katma bütçeye dahil kamu kuruluşlarının, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektuplarını teminat olarak kabule Ticaret Bakanlığı yetkilidir.

Teminat aranmayacak ve kısmi teminat uygulanacak haller, Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenmekte olup bu haller 2009/15481 sayılı Karar'da belirtilmektedir.

Kanun'un yukarıda belirtilen 202'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen teminat tutarı, teminata konu gümrük vergileri tutarının kesin olarak tespiti halinde bu miktar; diğer hallerde ise tahakkuk edilen veya edilebilecek

gümrük vergilerinin en yüksek tutarı esas alınarak tespit edilmektedir. Zaman içinde değişiklik gösteren gümrük vergileri için verilen toplu teminat tutarları, söz konusu gümrük vergilerini her zaman karşılayabilecek biçimde belirlenmek durumundadır.

Gümrük Kanunu'nun 205'inci maddesine göre, gümrük vergileri için kabul edilecek teminatlar ile bunların değerlendirilmesi 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabi olup, yabancı paraların T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru üzerinden hesaplanan değeri üzerinden teminat olarak kabulü konusunda Bakanlık yetkilendirilmiştir.

Teminatın zaman içinde değerini yitirmesi veya yetersiz kalması halinde, ilgili gümrük idaresi yükümlüden ek teminat verilmesini veya ilk teminatın yeni bir teminat ile değiştirilmesini isteyebilmektedir. Teminatın alınmasını gerektiren gümrük yükümlülüğü sona erdiğinde teminat çözümlenerek birlikte gümrük yükümlülüğü kısmen sona erdiğinde, ilgilinin talebi üzerine verilmiş teminat kısmen çözümlenmektedir. Ancak, bu durumda söz konusu teminatın kısmen çözülmeye uygun olması gerekmektedir.

## **ii. Gümrük Mevzuatındaki Teminat Türleri**

### **- Toplu Teminat**

Toplu teminat, bir kişinin bir gümrük idaresine her türlü gümrük işlemlerine ilişkin vermiş olduğu teminat olup o kişinin o gümrük idaresindeki transit rejimi hariç bütün gümrük işlemleri için kullanılabilen teminat türüdür.

Takip edilebilir olması halinde söz konusu toplu teminat sadece bir gümrük idaresinde değil diğer gümrük idarelerinde de geçerli olmakla birlikte toplu teminatın takibi, Bakanlıkça belirlenen usullere uygun olarak elektronik ortamda kayda alınan veriler üzerinden yapılmaktadır.

### **- Götürü Teminat**

Götürü teminat ise, gümrük yükümlülüğü gerektiren veya gerektirebilecek birden fazla

işlem için Bakanlıkça belirlenecek şartları taşıyanların talebi üzerine, gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımlardan her biri için ayrı ayrı teminat verilmesi yerine, transit rejimi hariç tüm işlemleri kapsayacak tek bir teminatın verildiği sisteme denmektedir.

Götürü teminat uygulamasından, onaylanmış kişi statü belgesine veya yetkilendirilmiş yükümlü sertifikasına sahip yükümlüler ile antrepo işleticileri yararlanabilmektedir.

Götürü teminat, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ekindeki (I) sayılı listede yer alan eşyaya ilişkin kamu alacakları hariç, eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin tüm kamu alacakları için geçerli olmaktadır. Götürü teminat sisteminden yararlanabilme koşulları ve sistemin işleyişine ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça ayrıca belirlenmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 494'üncü maddesi uyarınca, götürü teminat sisteminden yararlanmak için verilecek teminat tutarı bir önceki yılda gümrük işlemleri nedeniyle teminat konusu olan toplam değer %10'dur. Ancak teminatın dahilde işleme rejimi kapsamındaki eşyayı da içermesi halinde 250.000 Avro, dahilde işleme rejimi dışındaki gümrük işlemlerini kapsamaması halinde ise 75.000 Avro'dan az olması mümkün değildir.

### **- Bireysel Teminat**

Bireysel teminat sadece transit rejiminde kullanılan bir teminat türü olup, bu rejimde asıl sorumlunun taşıyıcı olmasına bağlı olarak tek bir transit işleminde taşıyıcı tarafından gümrük idaresine verilen teminat türüdür.

### **- Kapsamlı Teminat**

Kapsamlı teminatta yine sadece transit rejimine özgü kullanılan ve taşıyıcı tarafından birden fazla transit işlemini kapsar şekilde verilen teminat çeşididir. Kapsamlı teminat izni, sadece Türkiye Gümrük Bölgesi'nde yerleşik olan, transit rejimini düzenli olarak kullanan veya gümrük idaresince bu rejime ilişkin yü-

kümlülüklerini yerine getirebileceği belirlenen, gümrük veya vergi mevzuatını Yönetmelik'te belirlenen surette ihlâl etmemiş olan kişilere verilmektedir.

### iii. Gümrük Mevzuatında Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

Gümrük Yönetmeliği'nin 495'inci maddesine göre, gümrük işlemleri sırasında teminat alınmasına gerek görülen hâllerde yükümlüler tarafından aşağıda belirtilen değerlerden biri teminat olarak gümrük idaresine sunulabilir.

- Tedavülde olan nakit Türk Lirası (TL),
- Bankalar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dâhil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
- Hükümetçe belli edilecek millî esham ve tahvilât (Bu esham ve tahvilât, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.),
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul eşya,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, belediyelerin, sermayesinin tamamı devlete ait olan kamu iktisadî teşebbüslerinin ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin verecekleri garanti mektupları,
- Merkez Bankası tarafından kabul edilen ve bu Banka'nın belirlediği döviz kuru üzerinden hesaplanan dövizler,
- Garanti mektubu ile işlem yapılması durumunda, yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmemesi hâlinde yükümlüye bir yıl boyunca bu haktan yararlanma izni verilmemektedir.

Bununla birlikte, gümrük idaresine sunulacak teminat mektuplarının Gümrük

Yönetmeliği'nin 77 no.lu eklerinde belirtilen şekil formatlarına uygun olarak düzenlenmesi ve gümrük vergilerine ait alacak miktarını karşılayacak değerde ve süresiz olması gerekmektedir.

### iv. Gümrük Mevzuatında Teminat Aranmayacak ve Kısmi Teminat Uygulanacak Haller

#### - Teminat Aranmayacak Haller

Gümrük mevzuatında teminat aranmayacak haller, 2009/15481 sayılı Karar'ın 115'inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre, özel hükümler saklı kalmak kaydıyla Kanun'un 202'nci maddesi hükmü uyarınca;

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sermayesinin tamamı Devlete ait olan kamu iktisadi kuruluşlarının ve Türkiye'deki yabancı misyon şeflerinin garanti mektupları vermeleri halinde,
- Ticari miktar ve mahiyette olmakla beraber Türkiye Gümrük Bölgesi'nde serbest dolaşıma girecek ve sözlü beyana tabi eşyadan, sevkiyatı düzenli haldeki benzer sevkiyatların bir parçası olmayan ve daha büyük bir nakliyatın bir parçası olup da bağımsız bir taşıyıcı tarafından taşınmayan ve kıymeti sevkiyat ve beyan başına 500 Avro'yu aşmayan eşya için,
- Gümrük antrepo rejimi altında fuar ve sergilere konulan veya ithalat vergilerinden muaf olan yahut ihraç edilmek üzere antrepolara konulan eşya için,
- Kanun'un 167'nci maddesi hükümleri çerçevesinde serbest dolaşıma girişte sözlü beyan edilecek ticari nitelikte olmayan eşya için,
- Yolculara ait eşya ve taşıtların dahili transit kapsamında naklinde ve bu taşıtların geçici olarak Türkiye'de kaldıkları süre için,
- Kanun'un 103'üncü maddesi hükmü çerçevesinde teminat aranmak suretiyle antrepo rejimine tabi tutulmuş eşyanın aynı gümrük idaresinin denetimindeki bir gümrük antreposundan diğerine naklinde, teminat aranmamaktadır.

## - Kısmi Teminat Uygulanacak Haller

2009/15481 sayılı Karar'ın 115'inci maddesinde ise, kısmi teminat uygulanacak haller belirtilmiştir. Bu kapsamda gümrük işlemlerinde aşağıda belirtilen hallerde kısmi teminat uygulanır:

- Kanun'un 80'inci maddesi çerçevesinde dahilde işleme ve hariçte işleme rejimleri ile ilgili usul ve esaslar hakkında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile belirlenmiş kısmi teminat uygulamaları hükümleri saklıdır.
- Kanun'un 98'inci maddesi hükmü uyarınca Kanun'a göre aranacak gümrük vergileri ile para cezası ve İthalat Rejimi Kararı'na göre aranacak fon haklarını korumak üzere antrepo işletme izni verilenlerden alınacak teminat tutarlarını belirlemeye ve alınacak teminat tutarını ithalat vergileri tutarının %10'una kadar indirmeye Müsteşarlığın bağlı olduğu Bakan yetkilidir.
- Deniz ve karayolu taşımacılığında global teminat uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Müsteşarlık (Gümrükler Genel Müdürlüğü) yetkilidir.
- Kanun'un ekonomik etkili rejimlere ilişkin maddelerinde teminat alınması öngörülen durumlarda, yükümlünün güvenilirliği ve geçmiş performansı dikkate alınarak, belirlenecek teminat tutarını ithalat veya ihracat vergilerinin %10'una kadar indirme konusunda genel düzenleme yapmaya Müsteşarlığın bağlı olduğu Bakan yetkilidir.

### v) Gümrük İdaresince Teminatların Kabulü ve Takibi

Gümrük Yönetmeliği'nin 497'nci maddesine göre, gümrük işlemleri dolayısıyla, vergilerin teminatı olarak kabul edilebilecek teminat mektupları, idareye ibraz olunduktan sonra, ait oldukları tahakkuku yapılmış vergi tutarını karşılayıp karşılamadıkları incelenmekte ve aynı Yönetmelik'in Ek-77'sinde yer alan örneğe uygun görülmesi üzerine kabul edilmektedir.

Götürü teminat sisteminden yararlanmak için ibraz edilmiş teminat mektupları ise, yine Yönetmelik'in 494'üncü madde uyarınca belirlenecek teminat tutarını karşılamaları ve Ek-77/A'da yer alan örneğe uygun görülmeleri; toplu teminat sisteminden yararlanmak için ibraz edilmiş teminat mektupları ise Ek-77/B'de yer alan örneğe uygun görülmeleri durumunda gümrük idarelerince kabul edilmektedir.

Elektronik imza ile oluşturulan, gümrük idarelerince kabul edilecek elektronik teminat mektuplarının işleme alınmasına ilişkin standartları, formatı ve kuralları belirlemeye Ticaret Bakanlığı yetkili olup, teminat mektuplarının kağıt olarak düzenlenmesi halinde bu teminat mektupları ayniyet alındısı karşılığında Bakanlık adına ilgili muhasebe birimine teslim edilmektedir. Garanti mektupları ise verildiği gümrük idaresinde saklanmaktadır.

Bir gümrük yükümlülüğü karşılığında alınan teminat mektubu, söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde takibe alınmaktadır. Gümrük idaresince teminat mektubunu veren hak sahibine yükümlülüğe ilişkin sürenin bitiminden yirmi gün önce tebligat yapılarak bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde teminat mektubunun nakde dönüştürüleceği belirtilmekte ancak bu süre içinde söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda teminat mektubunun nakde dönüştürülmesi yönünde işlem yapılmaktadır.

Ticaret Bakanlığı götürü teminat sisteminden yararlanılamayacak durumların belirlenmesi; götürü teminat yetkisinin verilmesi, geçerlilik süresi, güncellenmesi ve kapsamının değiştirilmesi; teminatın yenilenmesi ve değiştirilmesi, kabul olunabilecek teminat türünün belirlenmesi; götürü teminat yetkisinin askıya alınması ve geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

Geçici bir süre için götürü teminattan yararlanma hakkı askıya alınanların, götürü teminat sisteminden yararlanmak için vermiş oldukları teminat mektupları iade edilmemekte ve askıya alma süresi içinde teminata bağlanması gereken gümrük vergileri ve diğer vergilerin tümü

Gümrük Kanunu'nun 204'üncü maddesinin birinci fıkrasının ilk bendinde belirtildiği şekilde teminata bağlanmaktadır.

Götürü teminat sisteminden yararlanma hakkı geri alınan yükümlülerin götürü teminat kapsamındaki tüm gümrük vergileri ve diğer vergilerin Kanun'un 204'üncü maddesinin birinci fıkrasının ilk bendi uyarınca teminata bağlanmasının ardından, götürü teminat sisteminden yararlanmak için verilen teminat iade edilmektedir.

## **SONUÇ**

Teminat müessesesi mali hukuk alanında en kabul görmüş tanımıyla kamu otoritesi açısından tahakkuk etme ihtimali bulunan amme alacağının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla oluşturulmuş bir güvenlik uygulamasıdır. Hiçbir kamu otoritesi kendi görev alanı ile ilgili olarak oluşması muhtemel kamu alacağının tahsilinin imkânsız hale gelmesini arzulamaz. Bu sebeple kamu idareleri sıklıkla yürütmekte oldukları işlemlerin niteliğine göre teminat uygulamasına başvurmakta olup, gümrük idaresi bu anlamda belki de uygulamada teminat kurumunun en yaygın ve yoğun şekilde kullanıldığı kamu otoritesidir. Gümrük mevzuatımızdaki teminat uygulamasına ilişkin hükümler, gümrük yükümlülüğü doğuran iş ve işlemlerin çeşitliliğinin fazlalığı, gümrük ve dış ticaret alanında ülkemizin taraf olduğu uluslararası anlaşmaların öngördüğü özel hükümler ile şartlı muafiyet düzenlemelerinin genel vergi mevzuatına ilişkin uygulamalardan oldukça farklı olması nedenleriyle diğer kurumların uygulamalarına göre değişkenlik arz edebilmektedir. Sonuç olarak yükümlülerin ve dış ticaret işlemleri yapan işletmelerin gerçekleştirdikleri gümrük işleminin içeriğine göre hangi teminat türünü ne şekilde kullanmaları gerektiğini bilmeleri oldukça önemlidir.



# CAYDIRICI BİR YAPTIRIM TÜRÜ OLARAK İNGİLTERE REKABET OTORİTESİ TARAFINDAN UYGULANAN YÖNETİCİ DİSKALİFİYELERİ

**Metin PEKTAŞ**

Ortak, Rekabet Hukuku ve Uyum,  
Rekabet Kurumu Eski Başuzmanı

**Deniz KIVANÇ**

Avukat

**Beyza SARIPINAR**

Stj. Avukat

## ÖZET

Rekabet hukuku düzenlemelerine uyulmamasının birçok yaptırımını bulunmakla birlikte çeşitli yargı alanlarında bu yaptırımlar farklılaşmaktadır. Bu makalemizde, İngiltere Rekabet Otoritesi CMA'nın yönetici diskalifiyesi kurumu ele alınacak, hangi kapsamda kimlere uygulanan bir yaptırım olduğu incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Rekabet Hukuku, Rekabet İhlalleri, İngiltere'deki Rekabet İhlali Yaptırımları, Yönetici Diskalifiyesi, Pişmanlık Programı, CMA.

## GİRİŞ

Rekabet kanunları, teşebbüslerin rekabete aykırı davranışlarda bulunarak tüketicilere zarar vermelerini ve serbest piyasayı kontrol etmelerini engellemek için tasarlanmıştır. Asıl amaç rekabetin güvence altına alınarak serbest piyasada rekabetin sağlanmasıdır. Bu nedenle bütün teşebbüsler rekabet yasalarına uymakla yükümlüdür. Rekabete aykırı davranışlarda bulunulması halinde ise teşebbüsler başta idari para cezaları olmak üzere çeşitli yaptırımlar ile karşılaşmaktadır. Her mevzuatta farklı tip yaptırımlar mevcut olmakla birlikte İngiltere'de uygulanan ve son dönemlerde dikkat çeken bir diğer yaptırım tipi ise yönetici diskalifiyeleri.<sup>1</sup> Birleşik Krallık'ta uygulanan bu yaptırım şirketler hukukunun bir parçasını oluşturan Şirket Yöneticilerinin Diskalifiye Yasası'na<sup>2</sup> dayanmaktadır. Bu kanun, şirket yöneticilerinin belli durumlarda suistimal edici ve rekabet hukuku

ihlalleri açısından ihlâl sebebiyet verici davranışlarda bulunması sebebiyle diskalifiye edilmesi için uygulanan prosedürleri belirlemektedir.<sup>3</sup>

## 1. İNGİLTERE'DE REKABET İHLÂLLERİNDE VERİLEN CEZALAR

Rekabete aykırı davranış sergileyen teşebbüsler İngiltere'de 3 tip yaptırımla<sup>4</sup> karşılaşabilmektedir:

### • Para Cezaları

Rekabete aykırı hareket ettiği tespit edilen teşebbüsler, cirolarının %10'una kadar para cezasına çarptırılabilen ve davranışlarını değiştirmeleri istenebilmektedir. Bununla birlikte rekabete aykırı eylemleri nedeniyle üçüncü şahısların tazminat talepleriyle de karşı karşıya kalabilmektedirler.

### • Yönetici Diskalifiyeleri (Competition Disqualification Order (CDO))

CDDA kapsamındaki mevcut düzenleme uyarınca rekabet ihlâline karışan şirket yöneticilerin diskalifiye edilerek

<sup>1</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide"

Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

<sup>2</sup> Company Directors Disqualification Act 1986

<sup>3</sup> Wikipedia, "Company Directors Disqualification Act 1986", Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

[https://en.wikipedia.org/wiki/Company\\_Directors\\_Disqualification\\_Act\\_1986](https://en.wikipedia.org/wiki/Company_Directors_Disqualification_Act_1986)

<sup>4</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide" Erişim Tarihi : 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>



İngiltere, Galler ve İskoçya'da bulunan herhangi bir şirkette 15 yıla kadar bir süreyle yönetici olarak görev yapmaları yasaklanabilmektedir.<sup>5</sup>

- **Hapis ve Adli Para Cezaları**

Bireysel olarak kartel faaliyetlerinde etkisi bulunan kişiler; bir suç kapsamında soruşturulabilir, kovuşturulabilir ve 5 yıla kadar hapis cezasına ve / veya adli para cezasına çarptırılabilir. Ayrıca 2002 Suç Gelirleri Yasası uyarınca bireylerin varlıklarına da el konulabilmektedir.<sup>6</sup>

## 2. GENEL OLARAK YÖNETİCİ DİSKALİFİYELERİ

### a. Tanım

Rekabet ihlallerinde CMA tarafından uygulanmakta olan yönetici diskalifiyesi temelde; bir ihlalde bireysel olarak katkısı bulunan bir yöneticinin İngiltere, Galler ve Kuzey İskoçya'da 15 yıla kadar herhangi bir şirketin yükselmesi, kurulması veya yönetiminde bulunmasının yasaklanmasına yönelik yaptırımdır. İngiltere rekabet otoritesinin yayınladığı "Şirket Yöneticilerinin Diskalifiye Yasası ve Başarısız Şirketler" adlı kılavuzda yapılan tanım ise şu şekildedir: "Yöneticinin diskalifiye edilmesi, bir kişinin belirli bir süre için bir şirketin yöneticisi olmaktan veya mahkemenin izni olmaksızın bir şirketin yükselmesine, kurulmasına veya yönetimine doğrudan veya dolaylı olarak 15 yıla kadar katılmaktan diskalifiye edilmesi sürecidir."<sup>7</sup>

Bu süreç hukuki bir süreç olması nedeniyle diskalifiye kararları genel olarak mahkeme tarafından verilmektedir. Fakat, alternatif olarak yöneticiler de diskalifiye süresinin kısılması olasılığını göz önünde bulundurarak bir diskalifiye taahhüdü vermeyi teklif edebilirler.<sup>8</sup>

Süreçlerin mahkeme sistemine daha iyi uyacak şekilde güncellenmesi ve verimliliğin artırılması, çok sayıda davanın takip edilebilir hale gelmesi ve tüm rekabet ihlallerine diskalifiyenin uygulanıp uygulanmamasına yönelik tartışmalar nedeniyle, İngiltere'de yöneticilerin diskalifiye edilmesi son zamanlarda yöneticiler ve şirketler için artarak devam eden bir risk teşkil etmektedir.<sup>9</sup>

CDDA uyarınca şirket yöneticileri genel olarak aşağıda sayılan hususlarda azami dikkati sergilemek durumundadır:

- Görevlerini dürüst ve sorumlu bir şekilde yerine getirmek,
- Kendilerinin ve şirketin yasalara ve ilgili tüm düzenlemelere uyduğundan emin olmak,
- Şirketin alacaklılarının, müşterilerinin, hissedarlarının, çalışanlarının ve bazı durumlarda genel halkın menfaatlerini uygun şekilde dikkate alarak yeterli beceri ve özeni göstermek.<sup>10</sup>

Yöneticiler, yukarıda sayılan sorumlulukları yerine getirmediği takdirde şir-

5 Kuzey İrlanda'da da Company Directors Disqualification Order 2002 isimli bir düzenleme mevcut olup CDDA ile paralel düzenlemelere sahiptir. CMA aynı zamanda bu düzenleme ile de yetkilendirilmiştir.

6 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide"

Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

7 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Company Directors Disqualification Act 1986 and Failed Companies" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies>

8 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Company Directors Disqualification Act 1986 and Failed Companies" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies>

9 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

10 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Company Directors Disqualification Act 1986 and Failed Companies" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies>

ketlerin sorumluluklarını kötüye kullanmalarının önüne geçmek için güçlü bir araç konumunda olan diskalifiye yaptırımını ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

## b. Kapsam

Yönetici diskalifiyesi kurumuna yönelik yasal düzenleme; diskalifiye edilebilecek kişiler olarak yalnızca şirket yöneticilerini değil onların dışında yönetici olarak atanmalarına rağmen yönetici gibi hareket edenleri, gölge yöneticileri (şirket yöneticilerinin talimatlarına göre hareket eden kişiler) ve şirket yöneticisine talimat veren kişileri de içeren oldukça geniş bir uygulama alanına sahiptir.

Bunun yanında, kılavuza göre yaptırımın uygulanacağı teşebbüsler açısından da kapsam geniş tutulmuştur. Yani sadece şirketler değil aynı zamanda bazı kuruluşlar ve bunların görevlileri hakkında da yasaya aykırı bir davranış sergilendiğinde diskalifiye edilme durumu söz konusu olmaktadır. Bu kurumlar aşağıdaki gibidir:

- Sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP'ler)
- Bankalar ve inşaat şirketleri
- Anonim dost topluluklar
- NHS vakıf güvenleri
- Kayıtlı topluluklar
- Hayırsever anonim kuruluşlar
- İleri eğitim kurumları
- Korunmalı hücre şirketler <sup>11</sup>

<sup>11</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Company Directors Disqualification Act 1986 and Failed Companies" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies>

<sup>12</sup> Kılavuzda sıralanan örnek haller; alacaklıları mal varlığından mahrum bırakmaya çalışan davranışlar, rekabet ihlâline sebebiyet verilmesi, bir şirket iflas ettiğinde alacaklıların zararına ticaret yapmaya devam edilmesi, hileli davranışlar, uygun muhasebe kayıtlarının tutulmaması, hesapların hazırlanmaması ve dosyalanmaması veya Şirketler Meclisine iade yapılmaması, vergi beyannamesinin sunulmaması ve / veya ödenmesi gereken verginin adil bir şekilde ödenmemesi, diğer yasal gerekliliklere uyulmaması, resmi tasfiye memuru ve/ veya haciz görevlisi ile iş birliği yapılmamasıdır. Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Company Directors Disqualification Act 1986 and Failed Companies" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies/company-directors-disqualification-act-1986-and-failed-companies>

<sup>13</sup> Company Rescue, "Directors Disqualification Explained", Erişim Tarihi: 02.10.2020

[https://www.companyrescue.co.uk/guides-knowledge/guides/directors-disqualification-explained-3737/#:~:text=A%20director%20can%20be%20disqualified,Disqualification%20Act%201986%20\(CDDA\)](https://www.companyrescue.co.uk/guides-knowledge/guides/directors-disqualification-explained-3737/#:~:text=A%20director%20can%20be%20disqualified,Disqualification%20Act%201986%20(CDDA))

<sup>14</sup> Patrick Günsberg, "Are Director Disqualification Orders For Carte Blanche Conduct Fit For Purpose" Finnish Law Yearbook, 2015, S.2

## Uygulama

İngiliz rekabet otoritesi, ihlâlleri resen veya bir şikâyet üzerine dikkate alarak harekete geçer ve teşebbüs veya şahsen teşebbüs yöneticisi hakkında soruşturma başlatır. Bir şirket yöneticisinin diskalifiye edilmesine sebep olacak davranışlar sınırlı sayıda olmamakla birlikte aralarında rekabet ihlâllerinin yer aldığı bu davranışlar "Şirket Yöneticilerinin Diskalifiye Yasası ve Başarısız Şirketler" kılavuzunda örnek halinde sayılmıştır.<sup>12</sup> Bir yöneticinin diskalifiye edilmesi için CMA tarafından mahkemeye başvuruda bulunulması gerekir. CMA başvurusunda şirket yöneticisinin 15 yıla kadar yöneticilik yapmaktan men edilmesini talep eder. Bunun yanında, bireyler de kendileri CMA'ya bir diskalifiye taahhüdü sunarak hem yargılanmaktan kaçınır hem de kabul edilmesi halinde diskalifiye süresinde bir indirim imkânı elde edebilirler.<sup>13</sup> Rekabet ihlâlleri özelinde bakıldığında; fiyat koordinasyonu, ihale öncesi fiyatların belirlenmesi, yeniden satış fiyatının tespiti veya pazar paylaşımı gibi rekabet karşıtı faaliyetlerin tespit edildiği rekabet dosyalarında, şirkete verilen para cezasının yanı sıra bazı yöneticilerin ihlâl sebebiyet verdiği yönünde kanaat oluşması halinde, bu yöneticilerin diskalifiye edilmesi için CMA tarafından mahkemeye diskalifiye talebinde bulunulmaktadır. Bu talep doğrultusunda Mahkeme tarafından, yöneticinin yukarıda belirtilen rekabet ihlâllerine katkı sağladığının tespit edilmesi halinde ve bu davranışların yöneticinin şirket yönetiminde görev almasını engellediği yönünde bir karar vermesi gerekmektedir.<sup>14</sup>

### 3. PİŞMANLIK PROGRAMLARININ DİSKALİFİYE UYGULAMASINA ETKİSİ

İngiliz rekabet otoritesinin pişmanlık programından faydalanarak bir kartele kendi katılımlarını bildiren teşebbüsler ve bireyler, para cezalarını azaltabilmekte veya bir cezadan tamamen kaçınabilmektedir. Pişmanlık programından faydalanmak için, başvuru sahipleri kartel anlaşmasına dahil olduklarını kabul etmeli, CMA'nın soruşturmasıyla tam olarak iş birliği yapmalı ve CMA aksi yönde talimat vermedikçe kartel anlaşmasını uygulanmaktan geri çekilmelidir.

Şirketler iş birliği yapmaları kaydıyla, başvuranın yöneticileri diskalifiye edilmekten kaçınabilir, çalışanları ve memurlarına kovuşturma dokunulmazlığı verilebilir.<sup>15</sup> Dolayısıyla şirketler, bir rekabet ihlâlinin farkına vardıklarında derhal durdurmak için harekete geçerek pişmanlık programından faydalanabilmektedir.

### 4. SON DÖNEMDE REKABET İHLÂLLERİ NEDENİYLE VERİLEN DİSKALİFİYE KARARLARI

#### a. Online Poster ve Çerçeve Satışı Kararı

CMA tarafından yürütülen soruşturma sonucunda, iki şirketin Amazon UK internet sitesinde satılan posterler ve çerçeveler için birbirlerinin fiyatları düşürmemek üzere bir kartel anlaşması yaptıkları tespit edilmiştir. Bu kapsamda ihlâlde karışan çevrimiçi poster tedarikçisi Trod Ltd'nin genel müdürü Daniel Aston, 1 Aralık 2016 tarihinde 5 yıl süreyle herhangi bir İngiltere şirketinin yöneticisi olarak hareket etmeme taahhüdünde bulunmuştur.<sup>16</sup>

#### b. Emlak Acenteleri Kararı

2017 yılında, Somerset'te bulunan 5 emlak acentesinin, bir kartel anlaşması yaptığı ve minimum komisyon oranlarını %1,5'e sabitleyerek yerel ev sahiplerinin emlak satışında daha iyi koşullarda anlaşma yapmalarını engelledikleri tespit edilmiştir. Soruşturma sonucunda, 370.000 £ üzerinde idari para cezası verilmesinin yanında 4 yönetici, konut mülklerini satmak için asgari komisyon oranlarını sabitlediklerini ve birlikte çalıştıklarını kabul etmeleri sonucunda 5 ve 7 yıl olmak üzere diskalifiye edilmiştir.

Fiyat tespitine dahil olan 6. teşebbüs ise CMA'nın pişmanlık programı kapsamında yasadışı faaliyeti ilk rapor eden şirket olarak CMA'nın soruşturmasıyla iş birliği içerisinde hareket ettiği için para cezasına çarptırılmamış ve yöneticileri diskalifiye edilmemiştir.<sup>17</sup>

#### c. Beton Drenaj Kararı

2019 yılında CMA, 3 teşebbüsün inşaat projeleri için belirli beton drenaj ürünlerini tedarik etmeye yönelik Temmuz 2006'dan Mart 2013'e dek fiyat sabitleme ve koordine etme, pazar paylaşımı ve hassas bilgi paylaşımına ilişkin bir kartel anlaşmasıyla rekabet yasasını yatay bir şekilde ihlâl ettiklerini tespit ettiği 3 inşaat firmasına 36 milyon £ 'dan fazla idari para cezası verilmesine karar vermiştir. İhlâlde yer alan 2 yönetici hakkında ise 6,5 ve 7,5 yıl diskalifiye kararı verilmiştir. Mahkemede henüz sonuçlanmayan ek diskalifiye davaları bulunmaktadır.<sup>18</sup>

#### d. Donanım Tedarikçileri Kararı

CMA tarafından yürütülen soruşturma, 2019 yılında şirketlerden birinin rekabeti en-

<sup>15</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide" Erişim Tarihi: 22 Eylül 2020 <https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide#actions-to-take-if-you-think-competition-law-has-been-broken>

<sup>16</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA)'nın 1 Aralık 2016 tarih ve Online sales of posters and frames: Director Disqualification isimli kararı <https://www.gov.uk/cma-cases/online-sales-of-posters-and-frames-director-disqualification>

<sup>17</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide"

Erişim Tarihi: 23 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

<sup>18</sup> Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), "Competition law risk: a short guide" Erişim Tarihi: 23 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

gelleyci davranışta bulunduğunu kabul etmek için pişmanlık programı kapsamında CMA ile temasa geçmesinin ardından başlamıştır. Soruşturma sonucunda, şirketler tarafından teklif verilen ihalelerde anlaşarak belirli şirketlerin kasıtlı olarak yüksek veya kalitesiz teklif vererek ihalelerin paylaşıldığı tespit edilmiştir. CMA, soruşturma sonunda 5 şirkete 7 milyon sterlin üzerinde para cezası vermiş ve 6 şirket yöneticisi “teminat teklifi<sup>19</sup>” ile aralarında anlaşmaları nedeniyle diskalifiye edilmiştir.<sup>20</sup>

### e. Nortriptyline Soruşturması

CMA tarafından yürütülen soruşturma sonucunda; 2015 ve 2017 yılları arasında Lexon, King Pharmaceuticals Limited ve Alissa Healthcare Research Limited’in Nortriptylin tablet fiyatları, sahip oldukları birimler ve Alissa’nın pazara girme planları hakkında ticari olarak hassas bilgi alışverişinde buldukları tespit edilmiştir.

27 Ağustos 2020 tarihinde Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), Lexon (UK) Limited’in direktörü Bay Pritesh Sonpal’ın rekabet yasasının ihlali ile ilgili davranışına ilişkin bir soruşturmanın ardından CDDA’nın 9A bölümü uyarınca diskalifiye edilmesi için dava açmıştır.

CMA, Lexon’un 27 Temmuz 2015 ile 27 Mayıs 2016 arasındaki dönemde ihlâl edici davranışta bulunduğunu tespit ederek diskalifiye edilmesine karar vermiştir. Bay Sonpal ise bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunmuş ve bu nedenle dava hâlâ devam etmektedir.

Alissa Healthcare Research Limited’in yöne-

ticisi Robin Davies’ten ise bir diskalifiye taahhüdünde bulunmuştur. Bu kapsamda 24 Kasım 2020 tarihinden itibaren 2 yıl süreyle herhangi bir Birleşik Krallık şirketinin yöneticisi olarak hareket etmeyeceğini kabul etmiştir.<sup>21</sup>

### f. Fludrokortizon Asetat Tabletleri Kararı

CMA Amilco ve Tiofarma isimli iki teşebbüsün, birinci ve ikinci derece adrenal yetmezliği yaşayan hastaların tedavileri için kullanılan reçeteli bir ilaç olan fludrokortizon ilacının üretiminden uzak durarak İngiltere’de bu ilaca ilişkin pazarda, pazar liderlerinin konumlarını korumalarını ve tek tedarikçi olmalarını sağladıklarını tespit etmiştir.

Amit Patel, Auden McKenzie (Pharma Division) Ltd.<sup>22</sup> ve Amilco Ltd.’de çalıştığı süre boyunca yasadışı düzenlemelere karışması sebebiyle 13 Temmuz 2020 tarihinden itibaren önümüzdeki 5 yıl boyunca herhangi bir Birleşik Krallık şirketinde yönetici rolü üstlenmeyeceğine dair taahhüt imzalamıştır.<sup>23</sup>

### g. Berkshire Bölgesindeki Konut Emlak Acentesi Hizmetleri Kararı<sup>24</sup>

CMA, yürüttüğü soruşturma sonucunda 4 emlak acentesinin yaklaşık 7 yıl boyunca fiyatlamalara yönelik gizli bilgilerin paylaşılması ve minimum komisyon oranlarının uygulanmasına yönelik kartel anlaşması içinde bulduklarını tespit etmiştir. Bahsi geçen emlak acentelerinin 2 müdürünün diskalifiye edilmesi talep edilmiş ve bu kapsamda dava süreçleri başlatılmıştır.

19 Teminat teklifi (cover bidding), iki veya daha fazla şirketin, rekabetçi bir ihale sürecinde en az birinin kasıtlı olarak yüksek veya kalitesiz bir teklif vereceğini gizlice kabul etmesidir.

20 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), “Competition law risk: a short guide”

Erişim Tarihi: 23 Eylül 2020

<https://www.gov.uk/government/publications/competition-law-risk-a-short-guide/competition-law-risk-a-short-guide>

21 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA)’nın 4 Mart 2020 tarih ve “Nortriptyline investigation: director disqualification” isimli kararı

<https://www.gov.uk/cma-cases/suppliers-of-antidepressants-director-disqualification>

22 Auden McKenzie isimli şirkette çalıştığı sürede ise nortriptyline tabletlerinin tedarikine ilişkin rekabet ihlali kararı verilmiştir.

23 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA), “Pharma company director disqualified for competition law breaches”, Erişim Tarihi: 23 Eylül 2020 <https://www.gov.uk/government/news/pharma-company-director-disqualified-for-competition-law-breaches>

24 Rekabet ve Piyasalar Kurumu (CMA)’nın 31 Mart 2020 tarih ve “Residential estate agency services in the Berkshire area: director disqualification” isimli kararı

<https://www.gov.uk/cma-cases/residential-estate-agency-services-in-the-berkshire-area-director-disqualification>

## SONUÇ

Rekabet hukuku ihlâllerine yönelik yaptırımlar arasında dikkat çeken bir yaptırım türü olan ve İngiltere’de uygulanan yönetici diskalifiyesinde, şirkete verilen para cezasının yanı sıra söz konusu rekabet ihlâline sebebiyet veren teşebbüs yöneticilerinin 15 yıla kadar yönetici olmaktan men edilmeleri söz konusu olmaktadır. Bu caydırıcı ceza ile hem ihlâller daha etkin bir şekilde önlenmeye çalışılmakta hem de pişmanlık programı vasıtasıyla şirket yöneticilerinin ihlâller hakkında işbirliği yapması teşvik edilmektedir.



# İŞVEREN TARAFINDAN YAPTIRILAN ÖZEL SİGORTALARDA VERGİ UYGULAMALARINA BAKIŞ

Ömer EMEN  
Kıdemli Vergi Müdürü

Özge ERGÜL  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

Hizmet erbabına işveren tarafından ücret ile birlikte çeşitli yan haklar sunulabilmektedir. İşçiye sağlanan yan haklardan biri de işverenler tarafından karşılanan özel (sağlık, kaza, hayat vb.) sigortalardır. Personel adına işvereni tarafından özel sigorta için ödenen prim tutarları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağına ilişkin idarenin son dönemdeki görüşlerine dair değerlendirmeler bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi, Özel Sigortalar, Ücret, İşveren.

## GİRİŞ

Türkiye’de birçok şirket nitelikli personel bulabilmek ve bu personelleri uzun süre bünyesinde tutabilmek için maaş ödemesinin yanında bir takım yan haklar sunmaktadır. Bu yan haklardan en sık rastlanana ise özellikle sigorta sektöründe meydana gelen büyüme ile birlikte özel sigortalardır. Sigortalıya özel kurumlarda indirimli muayene, yaşam güvencesi gibi birçok ayrıcalık sunan özel sigortalar son dönemlerde gerek kişisel olarak kişiler tarafından gerekse birçok şirket tarafından şirket çalışanları için tercih edilen bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşveren tarafından personel için ödenen özel sigorta primlerinin hizmet erbabına sağlanan bir menfaat olarak değerlendirilerek gelir ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Aynı zamanda Türkiye’de kurulu sigorta şirketlerine yapılan özel sigorta prim ödemeleri gelir vergisi

mevzuatı çerçevesinde istisna olarak dikkate alındığından uygulamada birçok şirketin hizmet erbabı için ödemiş olduğu özel sigorta prim tutarlarını yalnızca damga vergisi nispeti dikkate alarak brütlettikleri görülmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayımlanan bir özalgede<sup>1</sup> işveren tarafından hizmet erbabı için yaptırılan özel sigorta tutarlarının öncelikle brüt tutarının bulunarak gayrisafi ücrete eklenmesi ve bu ekleme sonrası ödenen şahıs sigorta priminin gayrisafi ücretten indirim konusu yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

## 1. İşverence Ödenen Özel Sigorta Primlerinde Gelir Vergisi İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 63. maddesinde<sup>2</sup> özel sağlık sigorta primlerinin belirli şartlar dahilinde gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu’nun 80. maddesi hükmünce işveren tarafından

1 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 24.01.2020 tarih ve 62030549-120[63-2018/708]-E.91497 sayılı özalgesi

2 “Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”



sigortalılar için ödenen, sigorta primine tabi olmayan özel sağlık sigortası primi brüt asgari ücretin %30'u olarak hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, sigorta primine tabi olmayan özel sağlık sigortası primi tutarı 2020 yılı için 882,90 TL'dir. Bu tutar prime esas kazanca dahil edilmemeli, aşan kısım var ise aşan tutar prime esas kazanca tabi tutulmalıdır. Diğer sigorta prim tutarlarının tamamının sigorta primine esas kazanca dâhil edilmesi uygun olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda açıkça hizmet erbabı tarafından ödenen prim tutarlarının indirim konusu yapılabileceği ifade edildiğinden işveren tarafından hizmet erbabı için yaptırılan özel sigorta ödemelerinde vergi indirimi uygulanması hususu tartışmaya açıktır.

59 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde ise işverenler tarafından hizmet erbabı için ödenen primlerin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 85 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde ise yalnızca hizmet erbabı tarafından ödenen prim tutarlarının gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirlenmiştir. Ayrıca 85 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde 59 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri'nde yer alan bu sirkülere aykırı hükümlerin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, 85 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile 59 Seri No.lu Sirküler'in aykırı hükümleri kaldırıldığından, Kanun maddesinde yapılan değişikliğin ardından sirküler nezdinde Gelir İdaresi tarafından düzeltme işlemi yapılmış olup, yalnızca hizmet erbabı tarafından ödenen prim tutarlarının ücretin safi değerinin tespitinde gelir vergisi matrahından indiriminin mümkün olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak 256 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "Sigorta primi ve katkı payının sigorta veya emeklilik şirketine hizmet erbabı tarafından doğrudan ödenmeyip, işverenler aracılığıyla ödenmesi halinde (grup sigortası veya grup bireysel emeklilik sözleşmesi), sigorta poliçesi veya

bireysel emeklilik sözleşmesinin bir örneğinin işverende bulunması ve bu poliçe veya sözleşmede sigorta priminin veya bireysel emeklilik katkı paylarının ödeme dönemlerinin, ayrıca bu dönemler için ödenecek prim ve katkı payı tutarlarının belli edilmiş olması kaydıyla, hizmet erbabı için işveren tarafından sigorta veya emeklilik şirketine ödenen ve/veya hizmet erbabının ücretinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen sigorta primi ve katkı payı, her bir kişi için ayrıca yukarıda belirtilen belgeler aranmaksızın ücretin vergi matrahının tayininde indirim olarak dikkate alınabilecektir." ifadesi güncelliğini korumaktadır.

İdare tarafından sirküler nezdinde yapılan düzenleme ile işveren tarafından yapılan özel sigorta ödemelerinin vergi matrahından indirim konusu yapılması uygulamasına son verilmiş olsa dahi hukuki açıdan sirkülerin üzerinde yer alan Tebliğ düzenlenmesinde işveren tarafından yapılan özel sigorta ödemelerinin vergi matrahından indirim konusu yapılabileceği belirtildiğinden işveren tarafından yaptırılan özel sigortalarda vergi indirimi uygulanabileceğini değerlendirmekteyiz.

## **2. İşverence Ödenen Özel Sigorta Primlerinin Ücret Olarak Değerlendirilmesi**

Sirkülerlerdeki çelişkili ifadeler ile piyasada mevcut olan uygulamalardaki alışılmış dolayısıyla günümüze kadar tartışmalı bir konu haline gelen işveren tarafından ödenen özel sigortaların gelir vergisi kesintisine tabi tutulması hususundaki tartışmalara İdare 2020 Ocak ayında vermiş olduğu özelge ile yeni bir boyut kazandırmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bahse konu edilen özelgede yukarıda yer verilen ve aynı zamanda yürürlükte bulunan sirkülerlerden bahsedilmekle birlikte "...işveren tarafından ödenen şahıs sigorta primleri ücretliye sağlanan bir menfaat olarak nitelendirilmekte olup, işveren tarafından hiz-

met erbabına ödenen söz konusu şahıs sigorta primi kadar net ücret ödemesi yapıldığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle öncelikle ödenen şahıs sigorta priminin brüt tutarının bulunarak gayrisafi ücrete eklenmesi ve bu ekleme sonrası ödenen şahıs sigorta priminin yukarıda belirtildiği şekilde, gayrisafi ücretten indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; çalışanlarınız adına ödenen özel sağlık poliçesi primlerinin, çalışanlarınıza sağlanan net menfaat (ücret) olarak değerlendirilmesi ve brütleştirilerek aylık ücret bordrolarına dahil edilmesi gerekmektedir...” ifadelerine yer verilmiştir.

Bahse konu özelgeden işveren tarafından ödenen şahıs sigorta primlerinin hizmet erbabına sağlanan bir menfaat mahiyetinde olması nedeniyle ödenen sigorta prim tutarlarının ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Yine söz konusu özelgede ücret mahiyetinde değerlendirilen

prim tutarlarının brütleştirilmek suretiyle bordroya intikal ettirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Özelgede yer verilen görüş çerçevesinde işveren tarafından hizmet erbabı için sigorta şirketine ödenen prim tutarlarının ücret mahiyetinde değerlendirilerek gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması ve ödenen net prim tutarının gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılması, söz konusu personelin işverene olan maliyet tutarlarını artırmaktadır.

İşveren tarafından özel sigorta ödemesi yapılmayan bir bordro, özel sigorta ödemesi yapılmakla birlikte piyasada yaygın olarak uygulanan damga vergisi nispeti dikkate alınarak brütleştirme yapılan bir bordro ve özelgedeki görüş çerçevesinde olması gereken bir bordro örneği aşağıda karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

	<b>Özel Sigorta Olmayan</b>	<b>Damga Vergisi ile Brütleştirme</b>	<b>Özelge Görüşüne Göre Brütleştirme</b>
Brüt Ücret	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Özel Sigorta Ödemesi	0,00	201,53	237,42
Toplam Brüt	10.000,00	10.201,53	10.237,42
SGK Matrahı	10.000,00	10.000,00	10.000,00
SGK İşçi Payı	1.400,00	1.400,00	1.400,00
İşsizlik İşçi Payı	100,00	100,00	100,00
Gelir Vergisi Matrahı	8.500,00	8.500,00	8.537,42
Gelir Vergisi Tutarı	1.275,00	1.275,00	1.280,61
Damga Vergisi Matrahı	10.000,00	10.201,53	10.237,42
Damga Vergisi Tutarı	75,90	77,43	77,70
AGİ	220,73	220,73	220,73
Özel Kesinti	0,00	200,00	200,00
<b>Net Ücret</b>	<b>7.369,83</b>	<b>7.369,83</b>	<b>7.399,83</b>

**(Net ücrette meydana gelen 30,00 TL tutarındaki artış özel sigorta tutarının (200,00 TL) ilgili aydaki vergi oranı ile (%15) çarpılması sonucu bulunan tutar kadardır)**

Tablodan görüleceği üzere, özelge nezdinde verilen görüşe göre işveren tarafından ödenen özel sigorta tutarının gelir vergisi ve damga vergisi dikkate alınarak brütleştirilmesi halinde işverene olan maliyet tutarında artış meydana gelmekte aynı zamanda gelir vergisi indirimi uygulandığında personelin net ücret tutarında artış meydana gelmektedir. Bu durum da idarenin özel sigortalarda vergi indiriminden çalışanın yararlanması gerektiği görüşünde olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak işverene ilave bir maliyet unsuru ortaya çıkartan bu uygulama nedeni ile işveren tarafından yaptırılan özel sigorta uygulamalarının avantajı ortadan kalkmaktadır. Çünkü işveren tarafından personele ilgili ayda ilave net 200,00 TL ödeme yapılması ile 200,00 TL tutarında özel sigorta yaptırılması arasında işverene maliyet açısından herhangi bir fark söz konusu olmamaktadır.

## SONUÇ

İdare tarafından sirküler nezdinde yapılan düzenleme ile, işveren tarafından yapılan özel sigorta ödemelerinin gelir vergisi matrahında indirim tabi tutulması uygulamasına son verilmiş olsa dahi normlar hiyerarşisi gereğince sirkülerin üzerinde yer alan tebliğ düzenlemesinde işveren tarafından yapılan özel sigorta ödemelerinin vergi matrahından indirim konusu yapılabileceği belirtildiğinden işveren tarafından yaptırılan özel sigortalarda vergi indirimi uygulanabileceğini düşünüyoruz.

İdare tarafından konu hakkında verilen 24.01.2020 tarihli özelgede yer alan görüş çerçevesinde işveren tarafından hizmet erbabı için sigorta şirketine ödenen prim tutarlarının ücret mahiyetinde değerlendirilerek gelir vergisi ve damga vergisi kesintisine tabi tutulması ve ödenen net prim tutarının gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılması, işverene maliyet unsuru olarak yansımaktadır. Bununla birlikte, personelin net ücret tutarında artış meydana gelmekle beraber İdare, özel sigortalarda vergi indiriminden çalışanın yararlanması

gerektiği görüşünde olduğu hususunu desteklemektedir.

Bahse konu özelge ışığında, işveren tarafından hizmet erbabına özel sigorta yaptırılması uygulaması, işverene ilave bir maliyet unsuru olarak geri dönmesi ve herhangi bir avantaj sağlamayacak olması sebebiyle söz konusu uygulamaya işverenler tarafından son verilerek özel sigorta portföyünü olumsuz yönde etkileyecektir. Bu nedenle söz konusu özelgenin yeniden değerlendirilmesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz.

# BREXIT SONRASI BİRLEŞİK KRALLIK'IN TİCARİ İLİŞKİLERİ VE VERGİ POLİTİKALARININ DEĞİŞİMİ

Özgen POLAT

Kıdemli Vergi Asistanı

## ÖZET

*Birleşik Krallık, 2016 yılında gerçekleşen referandumla, 1973 yılında üyesi olduğu Avrupa Birliği'nden ayrılma kararı aldı. Böylece, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği'nden ayrılmasının akabinde 31 Aralık 2020 tarihine kadar sürecek Brexit geçiş süreci başlamış oldu. Geçiş süreci boyunca Avrupa tek pazarı ve gümrük birliği konularında Birleşik Krallık, Avrupa Birliği tarafından koyulan kurallara tabi olmaya devam edecek. Geçiş sürecinin amacı, işletmelerin, bireylerin ve yönetimin değişikliklere uyumunu kolaylaştırmak. Bu süreçte, Avrupa Birliği ve Birleşik Krallık arasında, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği'nden ayrılığı sonrası yaşanacak ticari, ekonomik ve sosyal değişimleri belirleyecek görüşmeler sürdürülmektedir. Görüşmelerin 15-16 Ekim 2020 tarihlerinde gerçekleşecek olan EU Summit öncesi tamamlanması umuluyor.*

*İşbu makale, 30.09.2020 tarihinde yazılmış olup; makale kapsamında Birleşik Krallık'ın Brexit sonrası olası ticari ve vergisel değişimlerini ve bu değişikliklerin bireyler, işletmeler ve ülke ekonomisine olası etkileri üzerinde durulacaktır.*

**Anahtar Kelimeler:** Brexit, Avrupa Birliği, Avrupa Adalet Divanı, Gümrük Birliği, Serbest Ticaret Anlaşmaları, Vergi, OECD.

## GİRİŞ

Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği'nden ayrılması, Avrupa Birliği ile ilişkilerin tamamen koparılması anlamına gelmeyip, Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği arasında yeni ilişkilerin başladığı bir dönem olarak tanımlanmalıdır. Görüşmeler neticesinde bazı konularda uzlaşmaya varılması ihtimali bulunmakla birlikte, anlaşmasız ayrılık ihtimali daha yüksek görülmektedir.

Avrupa Birliği üye ülkeleri arasındaki ekonomik aktivitelerin Avrupa Birliği kurallarına tabi olması, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği'nden ayrılık kararının hem işletmeler hem de bireyler nezdinde büyük belirsizlikleri beraberinde getirmesine yol açtı. Anlaşmasız ayrılık senaryosunda, yeni kanunların ve ikili anlaşmaların yapılmasına kadar yaşanacak süreçte, bu belirsizlik bir süre daha var olmaya devam edecek. Belirsizlik sürecinin işletmeler üzerindeki etkilerinden, hukuki etkileri başta olmak üzere, vergi, finansman, tedarik zinciri ve döviz

kuru etkileri olarak bahsedilebilir. Gelecekte vergisel anlamda gerçekleşecek olan değişiklikler de söz konusu görüşmelerin sonucuna göre netlik kazanacak. Birleşik Krallık kanunlarınınca uygulanan KDV ve gümrük vergisi gibi dolaylı vergiler Avrupa Birliği temelli vergiler olduğundan, bu vergilerin Brexit sürecinde en fazla değişikliğe uğrayacak vergiler olacağı öngörülmüyor. Bu nedenle, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği Direktifleri, düzenlemeleri ve konsey kararlarının yerine geçecek yeni düzenlemeleri yerel mevzuatına getirmesi beklenmektedir.

## 1. COVID-19'UN ETKİLERİ

COVID-19'un global anlamda olduğu gibi, Birleşik Krallık üzerinde de negatif etkileri olmuştur. COVID-19'un ülke ekonomileri üzerindeki negatif etkilerinin verimli bir şekilde telafisi, ülkeler arası sağlıklı ticari ilişkiler ile mümkündür. Brexit süreci ile, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği üyesi olmanın sağladığı avantajlardan feragat etmesinin ülke ekonomisinin iyileşmesi sürecine olumsuz etkileri olacaktır. Dolayısıyla, mevcut durum, Birleşik Krallık açısından Brexit sürecini Avrupa Birliği ile yapılacak bir anlaşma ile tamamlamanın faydalı olacağını göstermektedir.

## 2. AVRUPA ADALET DİVANİ KARARLARININ REDDİ

Avrupa Birliği üye ülkeleri, Avrupa birliği tarafından belirlenen standartlara uymakla yükümlüdür. Kurallara uyulmaması halinde başvurulmuş yargı müessesesi Avrupa Adalet Divanı'dır. Avrupa Adalet Divanı tarafından alınan kararların reddi Birleşik Krallık'ta yalnızca Yüksek Mahkeme tarafından gerçekleştirilmekte idi. Aralık 2019'da Birleşik Krallık Başbakanlığı tarafından yapılan açıklamada, Avrupa Adalet Divanı tarafından alınan kararları reddetme yetkisinin alt mahkemelere de verileceği açıklandı. Başbakanlık bu durumu "yasaların kontrolünü geri almak ve ülkeyi Avrupa Birliği hukukundan kurtarmak" olarak tanımladı.

## 3. GÜMRÜK BİRLİĞİ AÇISINDAN

31 Aralık 2020'de Brexit geçiş sürecinin bitmesiyle birlikte Birleşik Krallık Avrupa Gümrük Birliği'nden de ayrılmış olacak. Bu kapsamda 19.05.2020 tarihinde, 21.01.2021 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Birleşik Krallık Küresel Tarifesi (UK Global Tariff) yayımlandı. Tarife'nin, 31 Aralık 2020 tarihine kadar uygulanacak olan Avrupa Birliği Ortak Dış Gümrük Tarifesi'nin yerini alması planlanmaktadır. İthalat sırasında ödenecek gümrük vergilerini içeren tarife, Birleşik Krallık ile ticaret anlaşması bulunan ülkeler arasındaki ithalatlarda uygulanmayacak.<sup>1</sup> Avrupa Birliği ile gümrük vergisi konusunda bir anlaşmaya varılamaması halinde, Brexit sonrası, Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği üye ülkeleri arasında gerçekleşecek olan ticari işlemler ithalat ve ihracat olacak değerlendirilecek ve gümrük vergisi ödenmeye başlanacaktır. Gümrük vergisi uygulamasının başlaması ticari faaliyetler yürüten şirketler için uyum maliyetinin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

## 4. SERBEST TİCARET ANLAŞMALARI AÇISINDAN

Birleşik Krallık, 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 19 ülke/blok ile serbest ticaret anlaşmasını tamamlamış olup, Türkiye'nin de içinde bulunduğu 18 ülke/blok ile görüşmeler devam etmektedir. Andorra, San Marino ve Türkiye gibi gümrük birliği üyesi olan ülkeler ile yapılacak anlaşmalar, Avrupa Birliği ile devam eden görüşmelerin sonucuna göre şekillenecektir. Birleşik Krallık Avustralya, Yeni Zelanda ve Amerika Birleşik Devletleri ile 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe girmek üzere karşılıklı tanınma anlaşması imzalamıştır. Karşılıklı tanınma anlaşması, mevcut Avrupa Birliği ticaret anlaşmaları ile aynı özellikleri taşıyor olup, 31.12.2020 tarihinden sonra Birleşik Krallık ve anlaşmayı imzalayan ülkelerin ticaret ilişkilerinin Avrupa Birliği üyesi iken olduğu şekilde devam edeceğini göstermektedir.<sup>2</sup>

Birleşik Krallık, 11.09.2020 tarihinde Japonya ile bir serbest ticaret anlaşması konusunda uzlaşmaya varmıştır. Söz konusu anlaşma, Birleşik Krallık'ın ticari anlamda bağımsız bir ülke olarak sonuçlandırdığı ilk büyük anlaşma olma niteliğindedir. Anlaşma kapsamında Birleşik Krallık ve Japonya arasındaki ticaretin 15,2 milyar Sterlin artması öngörülmüştür. Birleşik Krallık ekonomisine uyarlanan anlaşma kapsamında, Birleşik Krallık'a Avrupa Birliği ve Japonya arasındaki mevcut ticaret anlaşmasının ötesinde ek faydalar sağlanmakla birlikte, Japonya'ya ihracat yapan Birleşik Krallık şirketlerine bir dizi alanda rekabet avantajı sağlanmıştır.<sup>3</sup>

## 5. KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV) AÇISINDAN

İlgili konuda anlaşma yapılmaması durumunda gümrük vergisinde olduğu gibi, KDV konusunda da Brexit sonrası uygulamada de-

<sup>1</sup> <https://www.gov.uk/guidance/uk-tariffs-from-1-january-2021> (Erişim tarihi: 30.09.2020)

<sup>2</sup> <https://www.gov.uk/guidance/uk-trade-agreements-with-non-eu-countries#trade-agreements-from-1-january-2021> (Erişim tarihi: 30.09.2020)

<sup>3</sup> <https://www.gov.uk/government/news/uk-and-japan-agree-historic-free-trade-agreement> (Erişim tarihi: 30.09.2020)



ğişiklikler yaşanması kaçınılmaz olacaktır. 2019 yılı Birleşik Krallık vergi gelirleri toplam 623,36 milyar İngiliz Sterlini olarak gerçekleşmiştir.<sup>4</sup> İlgili yılın toplam vergi gelirleri içinde KDV'nin payı ise 132,18 milyar İngiliz Sterlinidir.<sup>5</sup> Birleşik Krallık gelirleri arasında önemli bir paya sahip olan KDV'nin dayanağı olan kanunlar Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Gümrük vergisinde olduğu gibi KDV konusunda yaşanacak prosedür değişiklikleri de uyum maliyetinin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Öte yandan, Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği üye ülkeleri arasındaki gümrük vergileri ve KDV'nin artması, Avrupa Birliği üye ülkelerinin Birleşik Krallık'tan yapacakları ithalatları daha maliyetli hale getirecek, bu nedenle tercih edilebilirliğini azalacaktır. Aynı şekilde, Birleşik Krallık tarafından Avrupa Birliği ülkelerinden yapılacak olan ithalatlar da eskisine göre daha maliyetli olacaktır.

## 6. KURUMLAR VERGİSİ VE GELİR VERGİSİ AÇISINDAN

Birleşik Krallık doğrudan vergileri, Avrupa Birliği temelli vergiler olmayıp, geçtiğimiz yıllarda Avrupa Birliği standartlarına uymadığı gerekçesiyle birçok kez yeniden düzenlenmiştir. Değişikliklerin büyük kısmı çifte vergilendirmenin önlenmesi ve bireylerin mukimliği konularında yapılmıştır. Geçmişte Avrupa Birliği Direktifleri'ne uyum sorunu yaşamış olan Birleşik Krallık, Brexit sonrası her ne kadar yeni vergi kanunlarını belirlemede özgür olacaksa da hükümetin, vergi kaçakçılığı ve rekabetçi olmayan çifte vergilendirme gibi sorunları önleme amacıyla yine Avrupa Birliği Direktifleri'nden etkilenmesi muhtemeldir. Birleşik Krallık'ın Brexit sonrası kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarını düşürerek agresif bir vergi politikası uygulamasının Avrupa Birliği açısından olumsuz etkileri olacağından, Avrupa Birliği tarafından bunun önüne geçme yönünde bir anlaşma yapılmak istenebilmesi de mümkün görülmektedir.

## 7. TEMETTÜ, FAİZ VE GAYRİMADDİ HAK ÖDEMELERİ AÇISINDAN

Avrupa Birliği Direktifi'ne göre, Avrupa Birliği üye ülkelerinde mukim gerçek ve tüzel kişilerin birbirleri arasında yaptıkları temettü ödemeleri stopaja tabi değildir. Aynı şekilde, Avrupa Birliği üye ülkelerinde mukim şirketler arasında yapılan faiz ve gayri maddi hak ödemeleri de stopaja tabi değildir. Birleşik Krallık ve Avrupa Birliği arasında ilgili bir anlaşmanın yapılmaması halinde, Avrupa Birliği direktiflerince belirlenen temettü, faiz ve gayri maddi hak ödemelerinde Avrupa Birliği üye ülkeleri tarafından yararlanılan avantajlar Brexit sonrası iki taraf için de geçerli olmayacaktır. Avrupa Birliği Şirket Birleşmeleri Direktifi kapsamında, ilgili ülkeden çıkış nedeniyle elde edilen kazançlar üzerinden ödenecek verginin ertelenmesi Avrupa Birliği üye ülkeleri içinde şirket yeniden yapılandırılmalarını kolaylaştırmıştır. Söz konusu direktiflerin hem Birleşik Krallık hem de Avrupa Birliği için önemi açıktır. Bu nedenle, bu konular üzerinde bir anlaşmaya varılması iki taraf için de faydalı olacağından, tarafların ilgili konularda bir anlaşma üzerinde görüşmesi olasılığı yüksek görülmektedir.

## 8. OECD İLE UYUM AÇISINDAN

Birleşik Krallık, Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD)'nin Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesinin arkasındaki itici güçlerden biri olmuştur. Ayrıca, kötüye kullanımın önlenmesi ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi kurallar başta olmak üzere vergiden kaçınma karşıtı kuralları uygulamada da lider ülkelerden biridir. Çok uluslu işletmeler açısından en büyük soru işaretlerinden biri ise, Avrupa Birliği üye ülkeleri tarafından uygulanan, faizlerin indirilebilirliğinin FAVÖK'ün %30'u ile sınırlı olması konusudur. Ancak bu kural OECD tarafından teşvik edilen bir uygulama olduğundan, Birleşik Krallık'ın bu uygulamayı sürdürmekten kaçınması pek mümkün görülmemektedir.

4 <https://www.statista.com/statistics/284298/total-united-kingdom-hmrc-tax-receipts/> (Erişim tarihi: 30.09.2020)

5 <https://www.statista.com/statistics/284317/united-kingdom-hmrc-tax-receipts-vat/> (Erişim tarihi: 30.09.2020)



## SONUÇ

Brexit sonrası döneme ilişkin büyük bir belirsizlik mevcut. Avrupa Birliği ile yapılan görüşmelerin henüz sonlandırılmamış olması, soru işaretlerinin daha büyük olmasına neden olmaktadır. Avrupa Birliği'nden anlaşmasız ayrılık durumunda geçici kanunlar ile bu belirsizlikler ortadan kaldırılabilceği gibi, hızlı aksiyon alınarak kapsamlı ve kalıcı değişiklikler yapılması da mümkün görülmektedir. Sürecin mevcut durumunda, Birleşik Krallık'ın Avrupa Birliği üye ülkesi olarak sahip olduğu ticari ayrıcalık ve ilişkilerin daha fazlası için anlaşmalar yapmak üzerine çalışmalar yürüttüğü, şu ana kadar tamamlanmış çok sayıda serbest ticaret anlaşması olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ile bir anlaşmaya varılmaksızın ayrılık sonrası, Avrupa Birliği temelli dolaylı vergilerin en fazla değişiklik yapılacak vergiler olması öngörülse de Birleşik Krallık'ın mevcut yatırımları ülkede tutma, yeni yatırımlar için ise cazip bir piyasa yaratma çabasıyla Avrupa Birliği ülkelerinden farklılaşma yoluna gitmesi ve bu kapsamda kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi konularda Avrupa Birliği'nden farklı bir yaklaşım sergilemesi muhtemeldir. Temettü, faiz ve gayri maddi hak ödemeleri gibi pasif gelirler konusunda anlaşmasız bir ayrılık gerçekleşmesi durumunda, ilgili ülkelerde faaliyet gösteren kişiler ve çok uluslu işletmeler açısından dezavantaj oluşacaktır.

# DAC6 DİREKTİFİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE TÜRK ŞİRKETLERİN YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞISINDAKİ DURUMU

Deniz İSLİNYELİOĞLU  
Vergi Müdür Yardımcısı

## ÖZET

13 Mart 2018 tarihinde ECOFIN Konsey toplantısı ile karara bağlanan Directive on Administrative Cooperation ("DAC6"), 5 Haziran 2018 tarihinde Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BEPS 12. Eylem Planı doğrultusunda gündeme getirilen agresif vergi planlamalarının bildirim zorunluluğu doğrultusunda vergi kaçakçılığı ve suistimalinin önlenmesi ve sınır ötesi vergi planlamalarında caydırıcılık amaçlanmaktadır. Bu makale ile Avrupa Birliği ülke mevzuatlarına girmeye başlayan DAC6 yükümlülüğünün amaç, kapsam ve uygulanması ile Türk şirketlere etkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** DAC6 Yükümlülükleri, OECD, BEPS, Avrupa Birliği.

## GİRİŞ

25 Haziran 2018 tarihinde Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayınlanarak yürürlüğe giren DAC6 Direktifi ile birlikte Avrupa Birliği üyesi ülkelerde agresif vergi planlamalarının ve vergi suistimalinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Direktif'in 31 Aralık 2019 tarihine kadar üye ülkelerin mevzuatlarına adapte edilmesi öngörülmüş, 2020 yılından itibaren ise Direktif kapsamında bildirim ve bilgi değişiminin başlaması planlanmıştır. Avrupa genelinde sıkça tartışılan söz konusu Direktif'in anlaşılması ve yorumlanması gelecek dönemlerde Avrupa'ya yatırım yapacak olan veya halihazırda yatırımları bulunan Türk şirketlerinin gerekli aksiyonları alabilmesi açısından önem arz etmektedir.

## 1. TARİHSEL ARKA PLAN

Eylül 2013'te G20 Liderleri tarafından onaylanan kapsamlı Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtım Aksiyon Planı ("BEPS"), OECD üye ülkeleri tarafından oluşturulmuştur. İki yıl içinde oldukça kapsamlı bir biçime kavuşturulan Aksiyon Planı, 15 maddeden oluşmaktadır. BEPS'in temel hatları 15-16 Kasım 2015'te Antalya'da OECD üye ülkeleri ve G20 liderleri tarafından

onaylanmış olsa da yeni düzenlemeler ile şekillenmeye devam etmektedir.

Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtım Aksiyon Planı'nın 12 numaralı aksiyonu, vergi mükelleflerini agresif vergi planlamalarını açıklamak zorunda bırakarak vergiden kaçınmanın önüne geçmeyi planlamakta, bu yükümlülükleri yerine getirmeyen vergi mükelleflerine yaptırımlar uygulamasının gerekliliğini vurgulamaktadır.<sup>1</sup>

Avrupa Birliği Komisyonu, 21 Haziran 2017'de vergide şeffaflığı güçlendirmek ve agresif vergi planlamasıyla mücadele etmek amacıyla mevcut bulunan 2011/16/EU Kararı'na vergi alanında iş birliği hükmünün konulması yönünde bir yasa taslağı sunmuştur. Önerilen yasa taslağı ile vergi danışmanları, muhasebeciler ve avukatlar gibi vergi planlaması tasarlayan ve/veya organize eden aracı kişilere agresif vergi planlaması olduğunu düşündükleri vergi düzenlemelerini raporlamaları yönünde bir madde eklenilmesi talebinde bulunulmuştur.<sup>2</sup>

13 Mart 2018 tarihinde, AB üye ülke maliye bakanlarının gerçekleştirmiş olduğu ECOFIN Konsey toplantısında aracılardan potansiyel sınır ötesi agresif vergi planlamalarının bildirilmesi konusunda anlaşmaya varılmış ve 5 Haziran 2018 tarihinde Directive on Administrative Cooperation ("DAC6") ile ilgili değiştirilmiş Direk-

1 Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtımına İlişkin Kısa Tarihçe, OECD, Ocak 2017

2 Avrupa Birliği Konseyi 2017/0138 Kodlu Kurum İçi Dosya

tif Avrupa Birliği Resmî Gazetesi'nde yayımlanmıştır. Söz konusu Direktif 25 Haziran 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

## 2. DÜZENLEMENİN AMACI VE KAPSAMI

Direktifin temel amacı, BEPS 12. Eylem Planı'nda olduğu gibi agresif vergi uygulamalarını engellemek ve caydırıcı etki yaratmaktır. Bunun yanında, vergi kaçaklığı ve suistimalinin önlenmesi de Direktif'in ulaşmak istediği sonuçlar arasında yer almaktadır.

Düzenleme, dolaylı vergilerin değil gelir ve servetten alınan vergilerin (gelir, kurumlar ve veraset ve intikal vergileri) takibini amaçlamaktadır. Bu nedenle, bir diğer amaç, gelir vergisi tabanlarının korunması ve ülkelerin daha fazla vergi geliri elde etmesini sağlamaktır. Bunun yanında, agresif vergi planlamalarının engellenmesi ile daha adil bir vergilendirme hedeflenmektedir.<sup>3</sup>

Agresif sınır ötesi vergi işlemlerinin bildiri AB ülkeleri arasında bilgi değişimi kapsamında olacaktır. Direktif kapsamına giren vergi planlamalarının AB tarafından oluşturulan Ortak İletişim Ağı (Common Communication Network) aracılığıyla otomatik değişime tabi olması öngörülmektedir. Bu düzenleme ile birlikte, vergi idareleri hızlı bir şekilde önlemler geliştirebilecek ve düzenleyici değişiklikler yapabilecektir. Ayrıca alınan veriler mükelleflerin risk değerlendirmelerinde ve denetimlerde de kullanılabilir.

Eylül ayı itibarıyla AB üyesi ülkelerin neredeyse tamamı DAC6 Direktifi'ni iç mevzuatlarına adapte etmiş bulunmaktadır. İspanya, Yunanistan, İtalya, Letonya gibi bazı ülkelerde Direktif henüz taslak halinde yayınlanmış; Almanya, Hollanda, Finlandiya gibi ülkelerde ise Direktif yasalaşmıştır.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi Direktif sınır ötesi agresif vergi planlamalarını kapsamaktadır. Avrupa Birliği içinde vergi

planlaması yapan şirketler ve bu işlemlere aracılık edecek kurum ve kişiler için direktifte yer alan temel kavramların iyi anlaşılması yapılan işlemin kapsama girip girmeyeceği açısından önem arz etmektedir.

## 3. DİREKTİF'TE YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

### 3.1. Aracı (Intermediary)

Direktif, raporlama yükümlülüğünü aracı olarak tanımlanan gerçek veya tüzel kişilere vermektedir. Aracılar;

- Herhangi bir rapor edilebilir sınır ötesi vergi planlama uygulanmasını, pazarlanmasını, organize edilmesini, uygulanmasını sağlayan veya yöneten herhangi bir kişi,
- Raporlanabilir bir sınır ötesi vergi planlaması ilgili olarak destek sağlamayı bilen veya makul olarak tahmin edebilecek herhangi bir kişi

olarak tanımlanmıştır.

Bunun dışında aracılardan bildirim zorunluluğu olması için Avrupa Birliği içinde vergi mükellefi olmasını sağlayacak bir varlığa (işyeri, şirket vb.) sahip olmaları gerekmektedir.

### 3.2. Agresif Vergi Planlaması (Aggressive Tax Planning) ve Göstergeler (Hallmarks)

Direktif içinde agresif vergi planlamasının net bir tanımı bulunmamakla birlikte, agresif vergi planlamasının tanımlanması amacıyla bazı göstergelerin varlığı kabul edilmiştir. Direktif'in 4. ekinde örneklem yoluyla agresif vergi planlamasının varlığına ilişkin göstergeler sayılmış ve bu göstergelerden birinin veya birkaçının varlığı halinde raporlama yükümlülüğünün doğacağı belirtilmiştir.

Direktif'te yer alan gösterge örnekleri bazı kategorilere ayrılmış ve bazı göstergelere sahip işlemlerin doğrudan bildirilmesi gerektiği belir-

3 Vergi Yeni Şeffaflığında Normal: Aracılar İçin Zorunlu Bilgilendirme, Abdülkadir Kahraman  
[https://www.muhasabebet.net/haber.php?haber\\_id=23853](https://www.muhasabebet.net/haber.php?haber_id=23853) (Erişim Tarihi: 13.10.2020)

tilmiş, bunlar dışında örneklem yoluyla sayılan göstergelere sahip işlemlerin ise esas menfaat testine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.

Esas menfaat testinde dikkat edilmesi gereken husus, işlemin esas menfaatinin veya menfaatlerinden birinin vergi avantajı sağlamak olan işlemlerin agresif vergi planlaması olarak dikkate alınacağıdır.

Her halükârda bildirim yapılacak işlemlerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Belirli özel koşulların yerine getirilmesi ile ilişkili şirketler arasında indirilebilir nitelikte olan sınır ötesi ödemeleri içeren düzenlemeler,
- Belli bir varlığa ait amortisman için yapılacak indirimlerden birden fazla ülkede yararlanılmasını sağlayacak düzenlemeler,
- Bir ülkede bulunan varlıkların, doğacak vergi tutarının önemli oranda farklılaşacağı başka bir ülkeye bu amaçla transferini içeren düzenlemeler,
- Yasal düzenlemeler uyarınca bildirme yükümlülüğünü engelleme amacı içeren düzenlemeler,
- Nihai menfaat sahiplerinin (ultimate beneficial owner) tespit edilemediği düzenlemeler,
- Tek taraflı transfer fiyatlandırması için güvenli limanları (safe harbors) kullanan düzenlemeler,
- Değerlemesi zor maddi olmayan duran varlıkların transferini içeren düzenlemeler,
- Tahmini FAVÖK (EBIT)'ün üç yıl içinde en az %50 oranında küçüleceği şekilde grup içi sınır ötesi fonksiyon, risk veya varlık transferi içeren düzenlemeler.

Esas menfaat testi (main benefit test) yapılması gereken durumlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- Vergi mükellefinin vergi avantajı elde edilmesi konusunda gizlilik arayışına girmesi,

- Aracının, sağlamış olduğu hizmet karşılığı aldığı ücretin yaratılacak vergi avantajına bağlı olarak belirlendiği sözleşmeler,
- Düzenlemelerin, hayata geçirilen uygulama için büyük ölçüde özelleştirilmesine gerek kalmadan genel-geçer ve basit dokümanlara dayanması,
- Düzenlemeye katılan tarafın vergi zararlarından yararlanmak için zarar durumunda olan bir şirket edindiği işlemler,
- Düzenlemenin, gelirin daha düşük bir oranda vergilendirilmiş olması veya istisna kapsamındaki başka bir gelir türüne dönüştürücü (re-characterization) etkiye sahip olması,
- Düzenlemenin ticari fonksiyonu olmayan işletmelerce yapılacak dairesel fon işlemlerini içermesi.

#### 4. BİLDİRİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ BULUNAN KİŞİLER

Direktif öncelikli olarak bildirim yükümlülüğünün gerçek ve tüzel kişi araçlarda olduğunu hüküm altına almaktadır. Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi araçların bildirim zorunluluğunun olabilmesi için AB içinde vergi mükellefi olmasını sağlayacak bir varlığa sahip olmaları gerekmektedir.

Fakat bazı durumlarda bildirim yükümlülüğü vergi mükelleflerine geçmektedir.

- Eğer aracı AB üye ülkeleri sınırları içinde değilse,
- Vergi planlamasında bir aracı yoksa,
- Aracı, vergi mükellefine yasal mesleki ayrıcalık nedeniyle feragat hakkı olduğunu bildirirse

vergi idarelerine bildirim yükümlülüğü, işlemi yapan vergi mükellefine ait olacaktır.

Yani ilk aşamada bildirim yükümlülüğü olan araçların AB içinde faaliyet gösteren vergi profesyonelleri, bankalar ve avukatlar olduğu ifade edilebilir. Yukarıdaki durumlardan biri ortaya çıktığında ise bildirim yükümlülüğü doğrudan mükellefin kendisine geçmektedir.<sup>4</sup>

4 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrati-](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrati-)

## 5. SINIR ÖTESİ İŞLEMLERİN BİLDİRİM ZAMANI VE BİLGİ DEĞİŞİMİ

Yürürlüğe giren Direktif kapsamında, göstergelere sahip olan veya bildirilmesi zorunlu işlemler içinde yer alan sınır ötesi vergi işlemlerinin 30 gün içinde bildirilmesi gerekmektedir.

30 günlük süre aşağıda verilen durumlardan herhangi birinin varlığı halinde işlemeye başlayacaktır:

- Rapor edilebilir sınır ötesi vergi planlamasının uygulamaya geçirilmesinden sonraki gün,
- Rapor edilebilir sınır ötesi vergi planlamasının uygulamaya hazır hale gelmesinden sonraki gün veya
- Rapor edilebilir sınır ötesi vergi planlama düzenlemesinin uygulanmasındaki ilk adımın gerçekleştiği tarih.

İlk bildirim geçmişe dönük olarak yapılacak ve 25 Haziran 2018'den Direktif'in yürürlüğe gireceği tarihe kadar olan tüm sınır ötesi işlemlerin bildirilmesi gerekecektir.

Direktif'in ilk halinde bildirim 1 Temmuz 2020 tarihinde başlaması öngörülmüştür. Ancak, Covid-19 salgını dolayısıyla Avrupa Parlamentosu uygulamanın ertelenmesi yönünde görüş bildirmiş ve buna bağlı olarak Direktif'i uygulayacak ülkelere isteğe bağlı 6 aylık erteleme yapabilmeye hakkı tanınmıştır. Bu kapsamda, birçok Avrupa ülkesi Direktif'in uygulanmasını erteleme kararı almıştır.<sup>5</sup> Yalnızca Finlandiya kararı almamış, Avusturya ve Almanya ise 2 aylık süre için ceza muafiyeti sağlamıştır.

## 6. CEZALAR

Direktif, cezaların bu uygulamayı kabul eden ülkelerin iç mevzuatları içinde belirlenmesini öngörmüş ve bu nedenle cezalara ilişkin genel bir düzenleme yapmamıştır. Direktif'i kabul eden ülkeler arasında cezalar konusunda bir yek-

nesaklık bulunmamaktadır. Örneğin, Birleşik Krallık'ta bildirim yükümlülüğüne uymamanın cezası 1.000.000 Pound'a kadar çıkabiliyorken, Lüksemburg'da verilecek cezaların maksimum 250.000 Euro olarak uygulanması öngörülmektedir. Bildirim yükümlülüklerine uyulmaması durumundaki en ağır ceza tutarları Polonya tarafından belirlenmiştir. Eksik, hatalı veya geç bildirimde cezaların yaklaşık 5,8 milyon Euro'ya kadar çıkması öngörülmektedir.<sup>6</sup>

Bunun yanında unutulmamalıdır ki, Direktif'e aykırı uygulamalar diğer ülke vergi idareleri ve kamuoyu ile de paylaşılacağından maddi yaptırımlar yanında büyük ölçekli şirketlerin prestij kaybı da söz konusu olacaktır.

## 7. DİREKTİF'İN TÜRK ŞİRKET VE YATIRIMCILARA ETKİSİ

Direktif özellikle Avrupa Birliği ülkeleri içinde varlık gösteren Türk holding ve yatırımcıları yakından ilgilendirmektedir. Çeşitli vergisel ve hukuki avantajları dolayısıyla yapılanmaların merkezi haline gelmiş Hollanda, Lüksemburg gibi ülkelerin vergi planlaması amacıyla tercih edilebilir olması ve yapıların bu amaçla kurulmasının zorlaşacağı öngörülmektedir. Bunun yanında, belirlenen göstergelere (hallmarks) sahip ve özellikle agresif vergi planlamalarını amaçlayan sınır ötesi işlemlerin bildirim zorunluluğu olduğu unutulmamalıdır.

Bu kapsamda, sınır ötesi yapılandırmaların sağlam bir temele oturtulduğu ve planlamanın amacının tam olarak açıklanabilir olduğu durumlarda bildirim zorunluluğu bulunmayacak, herhangi bir ceza veya itibar kaybına neden olacak bir durumla karşılaşılması söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle, sınır ötesi yapıların eleştiriye mahal verilmeyecek şekilde kurulması önceki dönemlere nazaran daha önemli hale gelmektedir.

Direktif'in uygulanmasındaki bir diğer önemli husus ise, Birleşik Krallık'ın Brexit son-

ve-cooperation-field-direct-taxation\_en

5 <https://tax.thomsonreuters.com/blog/dac6-reporting-delay-dates-deferrals/>

6 DAC6 country-specific penalties and penalty mitigation survey., Deloitte The Netherlands



rası Direktif'e olan bakış açısı olacaktır. Bilindiği üzere, Birleşik Krallık 31 Ocak 2020 itibarıyla AB'den ayrılma kararı almış ve bu dönemden itibaren AB ve Birleşik Krallık arasındaki ilişkiler geçiş sürecine girmiştir. Ayrılmanın tam olarak gerçekleşmesinin ardından bir Avrupa Birliği direktifi olan DAC6'nın Birleşik Krallık tarafından uygulanmaya devam edilip edilmeyeceği de sınır ötesi yapılandırmalarının Birleşik Krallık'a kayıp kaymayacağını etkileyecektir.

Henüz net bir açıklama olmasa da İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC)'nin görüşü Çekilme Anlaşması'nın hükümleri uyarınca 31 Aralık 2020'de sonra erecek Uygulama Dönemi (Transition Period) boyunca uygulanacağı yönündedir.<sup>7</sup> 2021 yılından itibaren ise Direktif'in uygulanmaya devam edip etmeyeceği belirsizliğini korumaktadır.

## SONUÇ

Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtım Aksiyon Planı'nın ("BEPS") 12. Eylem Planı olan «Agresif vergi planlama uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu» doğrultusunda gündeme getirilen ve 2018 yılında yürürlüğe konulan DAC6 Direktifi agresif sınır ötesi vergi planlamalarında caydırıcılık ve vergi suiistimalinin önlenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, gelir ve servetten alınan vergilere odaklanan Direktif, AB ülkeleri içinde gerçekleşen agresif vergi planlamalarının öncelikli olarak araçlar tarafından, bazı durumlarda ise mükellefin kendisi tarafından bildirilmesi yükümlüğünü getirmiştir.

AB ülkelerinin kendi iç mevzuatlarına adapte ederek Direktif'in genel çerçevesi doğrultusunda bildirim aşamaları ve cezaların belirlenmesi öngörülmüş, bildirimden sonra ise yıl içinde ülkeler arası bilgi değişimi ile yapılan vergi planlamalarının paylaşılması kararlaştırılmıştır. AB ülkelerinin tamamı Direktif'i mevzuatlarına adapte etmeye başlamıştır. Ceza ve bildirim konularının ülkelerin iç mevzuatlarına bırakılmış olması nedeniyle, bildirim kurallarına uyulmaması sonucunda karşılaşılabil-

ecek cezalar ülkeler arasında oldukça farklılık göstermektedir.

Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını nedeni ile Direktif'i uygulayacak ülkelere isteğe bağlı 6 aylık erteleme hakkı tanınmıştır. Bu kapsamda, birçok Avrupa ülkesi Direktif'in uygulanmasını erteleme kararı almıştır.

Son olarak, Direktif, AB ülkeleri içinde faaliyet gösteren Türk şirket ve yatırımcıları yakından ilgilendirmektedir. Gelecek dönemlerde yapılması planlanan sınır ötesi yatırım ve vergi planlamalarında ülke seçimi ve işlemlerin eleştiriye mahal vermeyecek şekilde dayanaklara sahip olması, vergi otoritelerinin eleştiri yapabilmesinin ve olası prestij kayıplarının önlenmesi konusunda kilit noktalar haline gelecektir.

<sup>7</sup> <https://home.kpmg/uk/en/home/insights/2020/01/dac6-update-final-implementation-of-eu-mandatory-disclosure-reporting-regulations-published.html>





# OECD'NİN YENİ GÜNDEMLERİ - KÜRESEL VERGİLEME VE ÇOK ULUSLU İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Emre Can Sığırcı  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

Çok uluslu işletmeler için vergileme süreçleri fiziksel varlık olmaksızın giderek zorlaşmakta ve karmaşıklaşmaktadır. Bunun yanında, dünyadaki vergi cennetlerinin yatırım merkezi haline gelmesiyle birlikte, katma değeri yaratan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ciddi miktarda vergi kaybı yaşanmaktadır. Bunun için OECD çeşitli değişimleri bugünden düşünerek yeni dünya kurgusunda vergi olgusuna önemli yollar katettirmeyi amaçlamaktadır. Bunlar için tartışılan stratejiler sırasıyla 1. Yapısal Blok (Pillar 1) ve 2. Yapısal Blok (Pillar 2) olarak belirtilmiştir. Bu kavramların ana amacının ülkeler arası vergi itilaflarını güvence altına almak ve olası vergi savaşlarını önlemek olduğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Çok Uluslu İşletmeler (Multinational Enterprises), 1. Yapısal Blok (Pillar One), 2. Yapısal Blok (Pillar Two), OECD, Vergi Matrahı, BEPS Eylem Planı.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere, OECD dünyanın vergileme politikasında önemli rol almaktadır. Son yıllarda dijital vergi ve matrah aşındırmalarını önlemek adına yeni gündemler yaratmaktan çekinmeyen ve küresel vergi reformuna öncülük eden OECD, bu politika doğrultusunda geliştirmiş olduğu BEPS Eylem Planı kapsamını iki konu üzerinden incelemektedir. Çeviri itibarıyla “Pillar” kelimesini yapısal değişimler önerdiği için “Yapısal Blok” olarak kullanmak daha doğrudur. O yüzden, yazımızda Pillar kelimesi “Sütun”dan ziyade “Yapısal Blok” olarak adlandırılacaktır.

1. Yapısal Blok ve 2. Yapısal Blok taslak raporları Ekim’de nihai belgeleri yayınlanmadan önce internet üzerinden başka kaynaklar aracılığıyla sızdırılmıştır. Bu raporların içeriğini ve OECD’nin neyin üzerine yoğunlaşacağını öğrenmek, ileride Türkiye’de ve dünyada ne gibi değişiklikler olabileceğini anlamak adına önemlidir. Bu gündemin, özünde dijital vergilendirmede itilaf sorunlarını çözme ve küresel vergi gelirini artırmak için yaratılmakta olduğu söylenebilir.

Yazımız, değişebilecek vergi konularını kavramak ve belirli bir fikir edinmek için önemli kısa bir özet niteliğindedir. Olası miktarlar ve oranlar üzerinde herhangi bir fikir birliğine ulaşılamadığından, bu vergi konularında belirli değişkenlerin henüz altının tam doldurulmadığını belirtmek isteriz. Ancak ileriki günlerde bizi nelerin beklediğine dair bir fikir oluşturabiliriz.

OECD’nin bu yeni gündemini oluşturan raporlar iki ana bölüm üzerinden yönetilmektedir. Bu bölümler 1. Yapısal Blok (Pillar 1) ve 2. Yapısal Bloktur (Pillar 2):

## 1. YAPISAL BLOK 1 (PİLLAR 1) - OTOMATİKLEŞTİRİLEN DİJİTAL HİZMETLER VE DOĞRUDAN TÜKETİCİYE YÖNELİK İŞLER

Mart 2018’de OECD, dijitalleşmenin vergilendirilme zorluklarına ilişkin 218 sayfalık bir ara rapor yayınladı. Raporla, çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesinin yeniden düşünülmesi üzerinde, Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework) üyelerinin farklı görüşlere sahip olduğu ve üç kampa ayrıldığı belirtildi. İngiltere liderliğindeki bir grup, yalnızca arama motorları, sosyal medya ve çevrimiçi aracılık platformlarıyla ilgilenilmesi gerekliliğini savunurken, ABD liderliğindeki ikinci bir grup, mükellefin sektörüne bakılmaksızın pazarlama ve gayri maddi varlıklarına atfedilebilen rutin olmayan kârların sınırlı bir şekilde

yeniden dağıtılmasına odaklanılması gerektiğini düşündü. Üçüncüsü, Hindistan ve diğer gelişmekte olan ülkeler tarafından geliştirilen küresel formül ile kârı paylaşırma önerisi olmuştur.<sup>1</sup> Bu önerilerden yola çıkarak OECD 1. Yapısal Bloğu geliştirmektedir.

OECD, 1. Yapısal Blok'ta (Pillar 1), çok uluslu işletmenin vergilenebilir kârının payını işletmenin pazarlarının bulunduğu (ürünlerin satıldığı veya kullanıcıların mukim olduğu) ülkelere dağıtılmasını sağlayan bu vergilendirme işleminde nasıl yol katedilmesi gerektiğine dair çeşitli yaklaşımları ele almaktadır. 1. Yapısal Blok yaklaşımında OECD, kâr miktarının vergilendirilmesinin dağıtımını için üç farklı kâr dağıtım mekanizması önermektedir: Bunlar, A miktarı, B miktarı ve C miktarıdır. Bu yeni vergileme hakkı dağıtımını birleşik yaklaşım (unified approach) olarak da anılmaktadır.

A miktarı, çok uluslu şirketler grubunun fiziksel olarak varlığına bakılmaksızın, pazar yetki alanında artakalan kâr payını temsil etmektedir. Bu miktar formüle dayalı bir yöntem kullanılarak hesaplanacaktır, dijital işlem kullanan (çevrimiçi arama motorları, sosyal medya platformları, online ticaret platformları vb.) ve son kullanıcıya dönük çalışan işletmeler (giyim, kozmetik, lüks ürün markaları, yiyecek ve içecek firmaları, vb.) için geçerli olacak bu hesaplama yönteminin dağıtımının yine rutin olan ve rutin olmayan işlemler üzerinden yapılması planlanmaktadır.

B miktarı, çok uluslu işletmelerin fiziksel olarak varlık gösterdiği ülkelerde, pazarlama ve distribütörlük faaliyetlerini emsallere uygunluk ilkesi ile uygun bir oranda veya sabitlenmiş bir getirinin vergilendirilmesi üzerinden hesaplanacaktır.

C miktarının ise çok uluslu işletmelerin fiziksel olarak varlık gösterdiği ülkelerde, yaratılan katma değer üzerinden emsallere uygun bir getirinin vergilendirilmesi yoluyla hesaplanacağı belirtilmiştir.

Ancak bu üç konu da yeterince açık değildir ve bununla birlikte değişime açıktır. Bu yaklaşımlar, çok uluslu işletmelerin vergi matrahının ülkelere nasıl dağıtılacağına ilişkin teori aşamasındaki fikirlerdir.

1. Yapısal Bloкта, vergilendirilebilir kârın dağıtımını için kesin bir yöntem belirtilmeyip bu durumun ekonomi büyüklüğüne oransal olarak sırasıyla düşük, orta ve zengin ekonomili ülkelerin vergi hasılatını artıracaklarını öngörmektedir. Bunun yanında, 1. Yapısal Blok ile hareket edildiğinde çok uluslu işletmelerin ana merkezinin bulunduğu gelişmiş ülkelerde vergi kaybı yaşayacağını savunan görüşler de vardır. Ancak bu kaybın gerçekleşse bile mütevazı bir oranda olacağını belirtmekte fayda var. Her ulusun iç mevzuatında dijital vergi gibi vergi türleri çıkarması durumunda bu durumun daha çok kayba yol açabilmesi mümkündür. Böylelikle birçok ekonomi vergi kazanımı sağlayacaktır.

OECD, 1. Yapısal Bloкта çok uluslu işletmelerin vergi matrahını, bir bütün olarak görüp işletmenin vergi matrahını elde ettiği ülkeye göre dağıtımını amaçlamaktadır. Bu şekilde rutin işlemler ve rutin olmayan işlemlerden elde edilen kâra göre şirketleri vergilendirip, bu kârın hangi ülkeden edindiklerine göre dağıtılmasını ve bu yönde karar alınmasını istemektedir.

## **2. YAPISAL BLOK 2 (PİLLAR 2) - KÜRESEL MATRAH AŞINDIRMA KARŞITI TEKLİFİ (GLOBE), VERGİNİN MAHİYETİ**

2. Yapısal Blok'ta küresel minimum vergileme oranından bahsedilmektedir. Teoriye göre, dünyadaki bütün ülkeler minimum vergi oranını %12,5 olarak kabul ederse, bu durum çok uluslu işletmelerin kâr aktarımını azaltacağı için dünyadaki toplam vergi gelirinde %4'e kadar bir artışı beraberinde getirecektir. Ancak OECD, minimum vergi oranının tüm ülkeler tarafından kendiliğince kabul edilmeyeceğini düşünmektedir. Bu sebeple, ülkelere yeniden vergileme hakkı tanınması planlanmaktadır. Sadece bu orandan daha düşük vergi oranını uygulayan bir devlette vergilendirilen çok ulus-

1 Jefferson VanderWolk, *INSIGHT: The OECD's Two Tax Pillars on Digitalization—A Multilateral Project in Search of a Shared Purpose*

lu işletmede minimum orana kadar vergilendirme hakkı (tax back) tanınabileceği belirtilmiştir. Örneğin, A ülkesinde kurumlar vergisi farazi olarak belirtilen minimum dünya vergisi olan %12,5 iken A mukimi şirket B ülkesindeki şubesi %4 kurumlar vergisi ödeyerek kaçınamayacaktır. OECD, bu yaklaşımda B ülkesinde kalan kurumlar vergisi matrahının %8,5'inin vergilendirme hakkını A ülkesine tanımaktadır. Bu şekilde çok uluslu işletmelerin vergi matrahlarını vergi cenneti ülkelere taşımayacağı böylelikle diğer ülkelerin de bu kurala uyum göstermek zorunda kalacağı düşünülmektedir. Olasılıklar dahilinde kademeli olarak çeşitli senaryo tahminleri yürütülmüştür.

İlk senaryoda, OECD ülkelerin 1. Yapısal Blok ve 2. Yapısal Blok'a göre hareket etmesi durumunda minimum vergi oranını uygulayacağı, bunun herhangi bir, çok uluslu işletmenin veya ülkenin yapısında değişime neden olmayacağı öngörüldüğünde sadece dünyada yaklaşık %2,5 vergi geliri artışına sebebiyet vereceği düşünülmektedir.

İkinci senaryoda, birinci senaryoya ilave olarak 1. Yapısal Bloktaki kurullarla beraber uygulanması halinde yine dünyada toplamda %2,5'lik bir vergi artışının yaşanacağı öngörülmüştür.

Üçüncü senaryo, ikinci senaryo ile birlikte şirketlerin kâr aktarımını azaltacağı böylece dünyada şirketlerden edilen kurumlar vergisi gelirlerinin %3,8'e kadar artacağı düşünülmektedir.

Son olarak da dördüncü senaryoda - ki OECD'nin ulaşmak istediği nihai amaçtır- yatırım merkezi (vergi cenneti) olan ülkelere kâr aktarımının durması sebebi ile onların da global minimum kurumlar vergisi kuralına tabi olup vergi oranlarını yükseltmesi beklenmekte ve küresel ölçekte %3,8'lik artış sağlayan kurumlar vergisi gelirlerinden önemli sayılabilecek bir pay alabileceklerini belirtmektedir. Böylelikle çoğu maliye için istisnai durumlar hariç kazan - kazan durumu yaratılacaktır. Bu şekilde, OECD, yapılan yatırımların vergi oranı avantajından ziyade altyapı, eğitim düzeyi, iş-

çilik maliyeti gibi diğer faktörler üzerinden yapılacağını varsayarak daha efektif bir ekonomik sistemi hayata geçirmeye çalışacaktır.

## SONUÇ

Kısaca, bugün, dünyadaki vergi sistemi, şirketlerin ülkelerde çalışan veya varlık bulundurmaıyla tahakkuk etmesi üzerine kurgulanmıştır. Ancak, yine bugünkü dünya sisteminde buna gerek olmadan çok çeşitli ödeme ve satış işlemi yapılabilmektedir. Bu konu ülkelerin içerisindeki şirketlerin vergilendirilebilir matrahında azalmaya neden olmaktadır. OECD, 1. Yapısal Bloktaki ülkelerin kendi başına hareket ederek dijital işlemlerden veya son kullanıcı üzerinden yapılan işlemlerden tek taraflı dijital hizmet vergisi gibi dolaylı vergiler alınmasını engelleyip, çok uluslu işletmelerin tüm vergi matrahını, bu işletmelerin pazarları (geliri elde ettiği ülke) ve fonksiyonları bazında dağıtmayı amaçlamaktadır. OECD, 1. Yapısal Bloktaki çok uluslu şirketlerin vergileme sistemini yeniden değerlendirip bu sayede potansiyel vergi çatışmaları ve savaşlarının da önüne geçmek istemektedir.

1. Yapısal Blok ve 2. Yapısal Blok uygulamalarında OECD ülkeleri tarafından uzlaşmaya varılması halinde tüm dünyada ilave vergi geliri yaratması ve kâr aktarımını azaltması beklenmektedir. 1. Yapısal Blok vergileme biçiminde köklü değişimler içerirken 2. Yapısal Blok kurumlar vergisi gelirlerinde önemli bir artış sağlayacaktır. Bunun yanında Covid-19'un kısa vadede vergi gelirlerinde bir düşüş yaratması beklense de dijitalleşme sürecini hızlandırdığı için uzun vadede bu süreci hızlandırabileceği söylenebilir.

Sonuç olarak, OECD yeni gündemler yaratmasına rağmen dijitalleşmenin vergisel zorluklarına ilişkin çok taraflı çalışma programının 1. ve 2. Yapısal Blok için Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın çeşitli yönleri üzerinde yakın zamanda uzlaşmaya varılmayacağı oldukça açık. Bunun yanında uluslararası vergi camiası bu forumların Amerika Birleşik Devletleri tarafından kabul edilmeyeceğini düşünüyor. Bu anlamda konuların yakından takibini gerçekleştirmek önemlilik teşkil etmektedir. Bu

gündem, OECD genel kurul toplantısında 8 ve 9 Ekim'de ve ardından maliye bakanlarının G20 toplantısında tartışılacak. G20 ülke liderlerinin de 21 ve 22 Kasım'da bir araya geldiklerinde önerileri değerlendireceklerini belirtmeliyiz. Buna ek olarak, birçok konunun hala muallakta olmasıyla birlikte yeni ve ortak bir vergileme sistemi kabul edilirse çok uluslu işletmeler için vergilendirilmek baştan aşağı değişebilir. Ülke bazlı raporlarının kapsamı ve vergi idareleri arası bilgi paylaşımlarının artmasının özellikle çok uluslu işletmeler için yeni bir vergi döneminin başlangıcı olduğu aşikâr.

# ULUSLARARASI ARENADA DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN KONUSU VE ADİLLİĞİ ÜZERİNE TARTIŞMALAR

Elif ARICIOĞLU  
Vergi Asistanı

## ÖZET

*Şirketlerin dijitalleştiği günümüzde, iş yapış şekilleri klasik kurumsal yöntemlerden dijital kurumsal yöntemlere geçiş yapmaktadır. Dijitalleşmenin bir sonucu olarak dijital dünyada satışı yapılan ürün ve hizmetler, bu ürün ve hizmetlere ilişkin reklam hizmetleri, yeni ekonomik pazarların, yeni gelir kaynaklarının oluşumuna yol açmıştır. Söz konusu hizmetler klasik vergilendirme yöntemleri ile vergilendirilemediği için, dijital dünyada yaratılan değerler üzerinden alınacak yeni bir vergi türü ihtiyacı doğmuştur. Bu yeni vergi, dijital hizmet vergisi olarak adlandırılmaktadır. Makalede dijital hizmet vergisinin neden klasik vergilendirilme yöntemleri ile vergilendirilemediği açıklanacak olup, ayrıca dijital hizmet vergisinin adilliği üzerine tartışmalara yer verilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Hizmet Vergisi, Avrupa Birliği, OECD, ABD, Fransa.

## GİRİŞ

Günümüzde, geçmişte klasik iş modellerini kullanan şirketlerin dijitalleşmesine ek olarak, dijital ürün ve hizmet sunan şirketlerin sayısında da hızlı bir artış yaşanmaktadır. Dijitalleşmenin bir sonucu olarak dijital dünyada satışı yapılan ürün ve hizmetler ve bu ürün ve hizmetlere ilişkin reklam hizmetleri, yeni ekonomik pazarların, yeni gelir kaynaklarının oluşumuna yol açmıştır. Dijital ürün ve hizmet alım satımı ve bu ürün ve hizmetlere ilişkin reklam hizmetleri, bir ülkede daimi işyeri bulundurmadan da yürütülebilen hizmetlerdir. Bu nedenle dijital ürün ve hizmet satışı yapan ve bu ürünlere ilişkin reklam veren işletmeler, her ülkede daimi işyeri kurmak yerine faaliyetlerini tek bir ülkedeki merkezden yürütüp, diğer ülkelerdeki faaliyetlerini dijital dünyada yürütme yolunu seçmişlerdir. Bu durum dijital faaliyetler yoluyla gelir elde eden şirketlerin, sadece merkez şubenin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesine yol açmaktadır, zira kurumlar vergisi sadece ülkede genel merkezi ve/veya daimi işyeri bulunan işletmelerin kurum kazançları üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bu durum, dijital dünyada yaratılan ve satışa sunulan değer, ürün ve hizmetlerin ve bu hizmetlere ilişkin reklamların vergilendirilmesi

için yeni bir vergi türü yaratma ihtiyacı doğurmuştur. Bu vergi türü dijital hizmet vergisi olarak adlandırılmaktadır.

Dijital hizmet vergisinin hangi aktiviteleri kapsadığı ve dijital aktivite gelirlerinin ne kadarlık bir bölümünün dijital hizmet vergisi adı altında vergilendirileceği ülkeden ülkeye değişmekle beraber, genel olarak dijital hizmet vergisi, dijital pazaryeri faaliyetleri, dijital reklam ve kullanıcı verilerinin satılması aktivitelerinden elde edilen gelir üzerinden alınan bir vergidir.

## I. AVRUPA KOMİSYONU'NUN DİJİTAL HİZMET VERGİSİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

21 Mart 2018 tarihinde toplanan Avrupa Komisyonu, günümüz uluslararası kurumlar vergisi sisteminin dijital dünyada gerçekleşen aktivitelerden elde edilen gelirin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kaldığını, dijital ürün ve hizmet aktiviteleri sunan şirketlerin sadece bir ülkede kurulu merkez ile diğer ülkelerde daimi işyeri kurmadan da gelir elde edebildiğini, ve bu durumda daimi işyeri olmayan ülkelere yönelik gerçekleştirilen değer, ürün, hizmet satışının ve söz konusu ürün ve hizmetlere yönelik reklam hizmeti aktivitelerinin sadece genel merkezin bulunduğu ülkede vergilendirildiğini ifade etmiştir. Avrupa Komisyonu, dijital hizmet aktivitelerinden elde edilen gelirin sadece



şirketlerin merkezinin bulunduğu ülkede vergilendirip şirketlerin daimi işyerinin olmadığı ülkelerde söz konusu dijital aktivitelerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi suretiyle ilgili ülkelerde yaratılan matrah aşındırmanın önüne geçilmesi amacıyla iki öneri sunmuştur.<sup>1</sup>

Avrupa Komisyonu'nun ilk teklifi, AB üye ülkelerde belirli şartları sağlamasına karşın fiziksel varlık bulundurmaksızın dijital ürün, hizmet ve online reklam satışı faaliyetleri gösteren şirketlerin vergi mukimi olarak kabul edilmesidir. İlgili teklifle, aşağıdaki şartlardan en az birini sağlayan şirketler söz konusu Avrupa Birliği üye ülkesinde dijital hizmet vergisi mukimi olarak kabul edilecektir. Şartlar şu şekildedir: Avrupa Birliği üye ülkelerinden elde ettiği yıllık gelir 7 milyon Euro'yu aşan dijital ürün/hizmet şirketleri, bir vergi dönemi içinde, bir üye ülkede 100 milyondan fazla üyesi bulunan dijital platformlar, bir vergi dönemi içerisinde kullanıcılar ve şirket arasında dijital hizmetlere ilişkin 3000'den fazla iş bağlantısı gerçekleştiren şirketler. Bu öneriyle dijital ürün/hizmet satışı sunan şirketlerin Avrupa Birliği üye ülkelerinden elde ettikleri gelirin söz konusu üye ülkelerde vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Avrupa Komisyonu, ilk teklifin Avrupa Ortak Pazar'ı üzerinde zararlı olabileceğini, ilk teklifte dijital hizmet vergisi için belirlenen kotaların küçük girişimci şirketlerin büyümesinin önünde engel oluşturabileceğini ve kullanıcıların değer yaratımında temel rol oynadığı şirketlerin vergilendirilmesi için daha kapsamlı bir vergi modeline ihtiyaç duyulduğunu belirterek konuya ilişkin ikinci bir teklif sunmuştur. Avrupa Komisyonu sunduğu ikinci teklifte, online reklam yerleştirme hizmeti sunan şirketlerden, toplanan kullanıcı bilgilerinin satışını gerçekleştiren şirketlerden ve kullanıcılar arası etkileşime olanak sağlayan dijital platformlardan dünya üzerindeki geliri 750 milyon Euro ve AB ülkelerindeki geliri 50 milyon Euro üzerinde olanlara elde ettikleri gelir üzerinden %3 oranında dijital hizmet vergisi uygulanmasını önermiştir.

Avrupa Komisyonu'nun sunduğu ikinci teklifi, ilk tekliften ayırtıran en önemli nokta, ikinci teklifin ilgili üye ülkelerdeki kullanıcıların yarattığı değer üzerine odaklanmasıdır. Avrupa komisyonu, üye ülkeler arasında bir oy birliği sağlanıncaya kadar ikinci teklifin geçici bir dijital hizmet vergisi modeli olmasını önermiştir. Üye ülkeler arası oybirliği henüz sağlanamamış olup, her ülke, kendi dijital hizmet vergisinin konusunu nelerin oluşturacağına ve uygulayacağı vergi oranına kendi karar vermektedir.

## 2. OECD'NİN DİJİTAL HİZMET VERGİSİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

OECD, Matrah Aşındırma ve Kâr Dağıtımını Aksiyon Planı'nın 1 numaralı sütununda açıklanan verginin daimi işyerinin bulunduğu ülkelerden alması gerektiği açıklamasını 9 Ekim-12 Kasım 2019 tarihleri arasında gerçekleştirdiği toplantılara ilişkin hazırladığı "Sekreterliğin 1 numaralı sütun ışığında 'Ortak Yaklaşım' Teklifi" notlarında güncellemiş, ve 1 numaralı sütunda bahsedilen verginin daimi işyerinin bulunduğu ülkeler tarafından alınması açıklamasının, günümüz dijital ürün ve hizmetlerinden elde edilen kazancın vergilendirmesinde yetersiz kaldığını belirtmiş ve günümüz dijital ekonomisinde vergilendirilmenin sadece şirketin daimi işyerinin varlığına bakarak değil, ilgili ülkedeki kullanıcı etkileşimi ile "belirli bir ekonomik mevcudiyet" yaratılması sonucu da doğabileceğini belirtmiştir.<sup>2</sup>

## 3. DÜNYA'DA DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

Daha önce de belirtildiği üzere, dijital hizmet vergisinin konusu ve uygulanacak dijital hizmet vergisinin oranı ülkeden ülkeye değişmektedir. Dijital hizmet vergisini yürürlüğe koyan OECD üyesi Avrupa ülkeleri, Avusturya, Fransa, İngiltere, İtalya, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. Avusturya'da dijital hizmet vergisinin konusunu online reklamlar oluşturmaktadır ve ülkenin uyguladığı dijital hizmet vergisi oranı %5'tir. Fransa'da dijital hizmet vergisinin

<sup>1</sup> "Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi", Avrupa Komisyonu, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>2</sup> "Sekreterliğin Bir Numaralı Sütun Işığında 'Ortak Yaklaşım' Teklifi", OECD, 9 Ekim 2019-12 Kasım 2019

konusunu, dijital ara yüz kullanımına ilişkin hükümler ve dijital reklam hizmetleri oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %3'tür. İngiltere'de dijital hizmet vergisinin konusunu, sosyal medya platformları, internet arama motorları ve online pazaryeri uygulamaları oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %2'dir. İtalya'da dijital hizmet vergisinin konusunu, dijital ara yüz aracılığıyla gerçekleştirilen reklam hizmetleri, çok katmanlı ara yüz aracılığıyla kullanıcıların ürün veya hizmet alıp satmasını sağlayan hizmetler, dijital ara yüz kullanılmasına ilişkin oluşturulan verinin transfer işlemi oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %3'tür. Macaristan'da dijital hizmet vergisinin konusunu, dijital reklam gelirleri oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tur, fakat bu oran geçici olarak %0'a indirilmiştir. Polonya'da dijital hizmet vergisinin konusunu, görsel-işitsel medya hizmetleri ve görsel-işitsel ticari iletişim oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %1,5'tur. Türkiye'de dijital hizmet vergisinin konusunu, dijital reklamcılık faaliyetleri, dijital içerik satışı ve sosyal medyada yer alan ücretli hizmetler oluşturmaktadır. Ülkede uygulanan dijital hizmet vergisi oranı %7,5'tur.<sup>3</sup>

#### 4. FRANSA-ABD DİJİTAL HİZMET VERGİSİ GERİLİMİ

Yukarıda sıralanan dijital hizmet vergisini yürürlüğe koyan ülkeler arasında ABD ile yaşadığı dijital hizmet vergisi gerilimi ile dikkat çeken Fransa'yı özellikle incelemek gerekir. Fransız Senatosu 11 Temmuz 2019 tarihinde dijital hizmet vergisine ilişkin yasa tasarısını onaylamıştır.<sup>4</sup> Fransa, onaylanan kanun ile dijital ara yüz aracılığıyla sağlanan hizmetlerden ve kullanıcı verisine dayalı dijital reklam hiz-

metlerinden bir takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir dünya çapında 750 milyon Euro ve üzerinde olan ve Fransa üzerinden elde ettiği gelir 250 milyon Euro üzerinde olan hizmet sağlayıcılarına %3 oranında dijital hizmet vergisi mükellefiyeti getirmiştir.

Aşağıda sıralanan sebepler dolayısıyla, ABD Ticaret Temsilciliği, 16 Temmuz 2019 tarihinde Fransa'nın dijital hizmet vergisi uygulamasına yönelik soruşturma başlatmış olup, soruşturma raporu 2 Aralık 2019 tarihinde kamuoyu ile paylaşılmıştır.<sup>5</sup> ABD Ticaret Temsilciliği'nin, Fransa'nın dijital hizmet vergisi uygulamasının adaletsizliği üzerine yaptığı ilk eleştirisi, Fransa'nın dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için belirlediği minimum tutarın çok yüksek oluşudur. ABD Ticaret Temsilciliği, bu durumun geliri düşük olan Fransız şirketlerini dijital hizmet vergisinin kapsamı dışında bırakırken, dijital pazarda lider olan ABD'nin çok sayıda şirketini vergi mükellefiyeti altına aldığını ifade etmiştir. İkinci olarak, ABD Ticaret Temsilciliği, dijital hizmet vergisinin geri dönük olarak 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren gerçekleştirilen dijital faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinden toplanacak olmasını doğru bulmadığını belirtmiş ve bu durumda potansiyel vergi mükellefiyeti miktarının doğru bir şekilde hesaplanmasının çok mümkün gözükmediğini ifade etmiştir. Son olarak, ABD Ticaret Temsilciliği, dijital hizmet vergisinin kâr değil hasılat üzerinden alınacak olmasının adil olmadığını, bu durumun belirli büyük teknoloji şirketlerini, ticari başarıları yüzünden cezalandıracak olduğunu belirtmiştir. Söz konusu raporun yayımlanmasının er-tesinde ABD, Fransa'yı, Fransa'dan ithal edilecek şampanya ve peynir ürünlerine ek vergi getirmek ve ithalat kısıtlamaları uygulamakla tehdit etmiştir.<sup>6</sup> Fransa, söz konusu vergiyi ertelemek mecburiyetinde kalmıştır. Son olarak

3 "Avrupa'daki OECD Üye Ülkeleri Dijital Hizmet Vergisine İlişkin Neler Yapıyor?", Tax Foundation, Elke Asen, 22 Haziran 2020, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/#:~:text=As%20of%20June%2022%2C%20Austria,to%20implement%20such%20a%20tax>.

4 "Fransa: %3 Oranındaki Dijital Hizmet Vergisi Yasalaştırıldı", KPMG, 25 Temmuz 2019, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-france-digital-services-tax-enacted.html#:~:text=The%20digital%20services%20tax%20is,more%20generally%2C%20digital%20business%20models>.

5 "Fransa'nın Dijital Hizmet Vergisine İlişkin Rapor, Bölüm 301 Soruşturması", ABD Ticaret Temsilciliği, 2 Aralık 2019, [https://ustr.gov/sites/default/files/Report\\_On\\_France%27s\\_Digital\\_Services\\_Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf)

6 "ABD, Fransa'yı Şarap ve Peynirde Vergi ile Tehdit Ediyor", BBC News, 3 Aralık 2019, <https://www.bbc.com/news/business-50636521>

Fransa, 2020 yılı bitmeden dijital hizmet vergisini uygulamaya koyacağını açıklamıştır.<sup>7</sup> Bu açıklamanın ardından, ABD misilleme yaparak 6 Ocak 2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Fransa'dan yapılan lüks çanta, kozmetik vb. ürünlerin ithalatında %25 oranında gümrük vergisi uygulanacağını açıklamıştır.<sup>8</sup>

## SONUÇ

Dijital hizmet vergisine ilişkin eleştiriler incelendiği takdirde iki ana başlık altında toplandığı görülecektir. Bu eleştirilerden ilki, ülkelerin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için belirlediği minimum tutarların çok yüksek olduğu ve söz konusu tutarların spesifik olarak dijital pazarda lider olan belirli ABD şirketlerini hedef almak amacıyla yüksek belirlendiğidir. İkinci eleştiri, dijital hizmet vergisinin kâr değil, gelir üzerinden alınan bir vergi oluşunun adil olmadığı eleştirisidir. Dijital hizmet vergisi mükellefiyeti için belirlenen tutarın çok yüksek olduğu ve bu tutarların dijital pazarda lider olan belirli Amerikan şirketlerini hedef almak amacıyla yüksek belirlendiği eleştirisine katılmaktayız. Dijital hizmet vergisini yürürlüğe koyan ülkelerin çoğu minimum mükellefiyet tutarını 750 milyon Euro olarak belirlemiştir. Dijital pazarda faaliyet gösteren ve yıllık küresel geliri 750 milyon Euro üzerinde olan çok az sayıda şirket mevcuttur ve bunların çoğu ABD merkezli belirli şirketlerdir. Bu durumu önlemek ve daha adil bir dijital hizmet vergisi politikası oluşturmak adına, dijital hizmet vergisi minimum mükellefiyet tutarı, dijital pazarda faaliyet gösteren orta büyüklükte şirketlerin ortalama yıllık geliri seviyesine çekilebilir. Dijital hizmet vergisinin kâr değil, gelir üzerinden alınması adil olmadığı eleştirisine de katılıyoruz. Bu durumun özellikle Ar-ge harcamalarına yüksek meblağda yatırımlar yapan dijital şirketleri olumsuz yönde etkilediğine inanıyo-

ruz. Şirketler, gelirleri üzerinden değil, kârları üzerinden vergilendirildiği takdirde daha adil bir vergilendirilme sistemi oluşturulabilir.

ABD Ticaret Temsilciliği 2 Haziran 2020 tarihinde Avrupa Birliği, Avusturya, Brezilya, Çek Cumhuriyeti, Endonezya, Hindistan, İngiltere, İspanya, İtalya, ve Türkiye'ye, minimum dijital hizmet vergisi mükellefiyeti tutarı olarak çok yüksek tutarlar belirlemeleri ve söz konusu tutarları yüksek seçmelerinin amacının dijital pazarda faaliyet gösteren ABD merkezli belirli lider dijital şirketlerini hedeflemek olduğu iddiasıyla soruşturma açmıştır.<sup>9</sup> Önemle belirtmek gerekir ki, soruşturma açılan ülkelerin bir kısmını dijital hizmet vergine ilişkin oluşturdukları teklifleri kabul edip yürürlüğe koyan ülkeler oluştururken, bir kısmını da henüz dijital hizmet vergisine ilişkin teklif oluşturmuş ülkeler oluşturmaktadır. Söz konusu soruşturmanın muhtemel sonucu, ilgili ülkelere belirli ürün gruplarında uygulanacak ilave gümrük vergileri ve söz konusu ülkelere belirli ürün gruplarına yönelik ithalat kısıtlamasıdır. COVID-19 virüsü ile birlikte ekonomik daralmaya giren dünya, uygulamaya konulan/konulması planlanan dijital hizmet vergisi uygulamalarına karşı ticareti kısıtlayan misillemelerle karşılaştığı takdirde bu durum dünya ekonomisini daha büyük açmazlara sürükleyecektir. Ülkeler, dijital hizmet vergilendirmesinde, sadece ABD merkezli belirli lider dijital şirketleri hedefleyecek bir minimum mükellefiyet tutarı seçmek yerine, dijital hizmet vergisi minimum mükellefiyet tutarını, dijital pazarda faaliyet gösteren orta büyüklükteki şirketlerin ortalama yıllık geliri seviyesine çekilebilir. Ek olarak, dijital hizmet vergisinin gelir değil, kâr üzerinden alınması sağlandığı takdirde daha adil bir vergilendirme sistemi elde edilebilir. Böylelikle uluslararası ticaret, dijital hizmet vergisi uygulamalarına karşı geliştirilebilecek olası ticareti kısıtlayıcı misillemelerden korunabilir.

7 "Fransa Herhangi Bir Uluslararası Anlaşmaya Varılıp Varılmadığına Bakmaksızın Dijital Vergiyi Bu Sene Uyguluyor", Reuters, Leigh Thomas, 14 Mayıs 2020, <https://www.reuters.com/article/us-france-digital-tax/france-to-impose-digital-tax-this-year-regardless-of-any-new-international-levy-idUSKBN22Q25B>

8 "ABD'den Fransa'nın Dijital Hizmet Vergisine Misilleme", Anadolu Ajansı, Dilara Zengin, 11 Temmuz 2020, <https://www.aa.com.tr/tr/dunya/abdden-fransanin-dijital-hizmet-vergisine-misilleme/1906738>

9 "ABD Ticaret Temsilciliği'nin Yeni Dijital Hizmet Vergisi Soruşturmasının Arkasında Ne Var?" CSI, Stratejik ve Uluslararası Çalışmalar Merkezi, William Alan Reinsch, Jack Caporal, Carlota Martinez-Don

# 2019 İNDİRİMLİ ORANA TABİ TESLİMLERDE KDV İADESİ BEYAN EDİLMESİNDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

**Eyüp ŞENSOY**  
KDV İade Uzmanı

**Aslıhan KAVRAN**  
KDV İade Uzmanı

## ÖZET

*İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağı, yılı içinde mükellefin isteğine bağlı olarak (indirimli oran konut/işyeri teslimlerinde nakden veya) mahsuben iade edilebilmektedir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen yılı içerisinde mahsuben/nakden iadesi gerçekleştirilemeyen tutarlar işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve en geç Ocak beyannamesinde beyan edilmesi ile talep edilebilmektedir.*

*İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin yılı içerisinde mahsuben iade talep edilmemesi durumunda ise işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin herhangi birinde iadeye konu olan KDV alanında beyan edilmesi gerekmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** KDV, KDV İadesi, İndirimli Oran KDV İadesi, 439, 406 ve 106 No'lu Beyanname Satırları.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere, 7104 sayılı Kanun'la 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yapılan değişiklikle KDV iadelerinde talep süreleri yeniden düzenlenmiştir.

Önceki yıllarda indirimli orana tabi iade taleplerinde hak kaybına uğramamak için izleyen yıl sonuna kadar KDV Beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439-indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade(yıllık) satırından azami tutarda iade talep edilmesi yoluna gidilirken, yapılan değişiklikler sonrasında 2019 takvim yılında indirimli orana tabi teslimlere ilişkin KDV iade taleplerinin zamanlaşımına uğrayarak herhangi bir hak kaybı oluşmaması için dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır.

Ayrıca 2020 yılına ait indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan ve KDV Beyannamesinin 406 - KDV Kanunu 29/2 İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade (Yılı İçinde aylık Mahsuben İade) satırında beyan edilen iade talebinin yılı içinde iadesi gerçekleşmeyen kısmı, 2021 yılında ne şekilde talep edilebileceği ve

yıllık iadenin zamanlaşımına uğramaması için yapılması gereken hususlara ilişkin açıklamalar yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

## 1. 2020 YILINA AİT İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN KAYNAKLANAN İADE-NİN YILI İÇERİSİNDE TALEP EDİLMESİ

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2. maddesinde:

*"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi 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 Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca 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.”*

denilmektedir. Buna göre; 2019 yılında indirimli oran teslimlerinde, ilgili dönem KDV beyannamelerinde 406-indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade (yılı içinde aylık mahsuben iade) kodu ile bildirilerek yılı içerisinde mahsuben iade talep edilmesi mümkündür. İade talebinin yılı içerisinde mahsuben yapılması durumunda, en geç ilgili yılın Aralık dönemi beyannamesi ile yapılması mümkündür. İzleyen yılın Ocak ayı içinde verilebilen bu beynamede gösterilen iade alacağı Ocak ayı ve önceki dönem içinde muaccel hale gelecek vergi ve SGK prim borçlarına mahsup edilebilecektir.

Bu durumda 2020 dönemi içerisinde indirimli oran teslimlerinden doğan KDV iadelerinin aylık mahsuben iadesi en geç Aralık / 2020 beyannamesi ile talep edilebileceğinden 26.01.2021 tarihine kadar verilebilen bu beynamede gösterilen iade alacağının, aybütünlüğü de dikkate alınarak Ocak ayı içinde (31.01.2021) muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu talebinde bulunulabilecek olup, bu tarihe kadar teminat ya da YMM raporu ibraz edilecek şekilde ve aynı süre içerisinde mahsup talep dilekçesinin sistem üzerinden girişinin yapılması gerekmektedir. Bu tarihten sonra aylık mahsuben iade talebinde bulunulması mümkün bulunmadığından iadenin aylık yerine yıllık olarak talep edilmesi gerekecektir.

2020 yılına ait indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan aylık iadesi beyan edilmiş olanlardan, teminat veya YMM raporu verilmiş olsa bile, 31.01.2020 tarihine kadar mahsup talebine ilişkin (aylık nakden iade talep edilenlerde nakit talep) dilekçesi verilmeyenlere isabet eden tutarların, en geç 2021 Ocak dönemine ait KDV beyannamesinin “indirimler” kulakçığı altında yer alan “106” No’lu satıra yazılarak yeniden devreden KDV’ye ilave edilmesi gerekmektedir.

Buna göre 2019 takvim yılına ait indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan yılı içinde girilen mahsubu gerçekleşmeyen iade talep-

lerine ilişkin tutarın Ocak / 2020 dönem KDV beyannamesi düzeltilmek suretiyle “106-İndirimli Orana Tabi İşlemlerle İlgili Mahsuben İadesi Gerçekleşmeyen KDV” satırına girilmek suretiyle Sonraki Döneme Devreden KDV hesabına aktarılması ve bu iade tutarının 439-KDV Kanunu 29/2 İndirimli Orana Tabi İşlemlere İlişkin İade (Yıllık) “ satırı seçilerek iadesinin talep edilmesi mümkündür.

## **2. 2019 YILINA AİT İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN KAYNAKLANAN İADE-NİN İZLEYEN YIL TALEP EDİLMESİ**

7104 sayılı Kanun’la, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinde 01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere “*Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.*” denilmek suretiyle yapılan değişiklikle KDV iadelerinde talep süreleri belirlenmiştir.

Bu Kanun değişikliği öncesinde 3065 sayılı Kanun’un 29/2 maddesinde yer alan “Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla” ifadesinin dayanak olduğu uygulama bulunmaktaydı. Bu nedenle 2019 dönemi öncesinde bulunan iade talepleri için izleyen yıl Ocak-Kasım dönemleri arasında iade talep edilmesi son süre olmakla beraber, listelerin sisteme girilmesi, iade talep dilekçesinin verilmesi, KDV iadesi tasdik raporunun teslimi için Vergi Usul Kanunu’nda bahsi geçen süreler dikkate alınmaktaydı.

15.02.2019 tarih 30687 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 23 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile 2019 yılından itibaren yapılan iade hakkı doğuran işlemlere uygulanmak üzere; iade talebi için belirlenen son süre sonuna kadar iade talebi yeterli bulunmamakta olup, iade talebine ilişkin gerekli belgelerin sunulmaması ve iade/mahsup dilekçesinin verilmemesi halinde iade talebinin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, 2019 yılına ait indirimli orana tabi işlemler nedeniyle 3065 sayılı Kanun'un (29/2) nci maddesine istinaden, indirim yoluyla giderilemeyen ve Cumhurbaşkanınca tespit edilen istisna sınırı olan (2019 için 14.100 TL) düşüldükten sonra kalan iadenin en geç 2020 / Kasım beyannamesinde gösterilmesi ve 31.12.2020 tarihine kadar iade için gerekli belgelerin tamamlanması ve iade/mahsup talep dilekçesinin de aynı sürede verilmesi gerekmekte olup, aksi halde iade alacağı zamanaşımına uğrayacaktır. Bu sürelere uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde, YMM raporu haricindeki diğer tüm belgelerin ve iade dilekçesinin izleyen yıl sonuna kadar sisteme girilmiş olması halinde, söz konusu YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren 6 ay içinde ibrazı zorunludur.

**Örnek:** (Y) Gıda A.Ş., 2019 yılında yaptığı indirimli orana tabi teslimlerinden doğan KDV iadesini 2020/Temmuz beyannamesinin "Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" tablosundan 439 kodlu satırı seçerek beyan etmiştir. Mükellef 15/11/2020 tarihinde standart iade talep dilekçesi ve belgeleri ibraz etmiş ancak bu iade talebine ilişkin yüklenilen KDV listesini vermemiştir. Mükellef, yüklenilen KDV listesini 15/7/2021 tarihinde sisteme girmiştir.

Buna göre, (Y) Gıda A.Ş. KDV iade talebini süresinde beyan etmekle birlikte, yüklenilen KDV listesini süresinde (31/12/2020 tarihine kadar) sisteme girmediğinden mükellefin iade talebi reddedilecektir.

Ayrıca rapora konu indirimli orana tabi işlemlere ilişkin rapor hariç tüm evrakları 31.12.2020 itibarıyla sisteme girilmiş / vergi dairesine teslim edilmiş ise; YMM Raporunun, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde ibrazı zorunludur. Bu süre içinde YMM Raporunun ibraz edilmemesi halinde ise, iade talebi ivedilikle incelemeye sevk edilecektir.

## SONUÇ

7104 sayılı Kanun'la 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde

01.01.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yapılan değişikliklerle KDV iadelerinde talep süreleri yeniden düzenlenmiş, 23 No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile gelen değişikliklerle iade talep süre ve esasları yeniden belirlenmiştir.

Kanun değişikliği sonrasında 15.02.2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 23 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, 2019 yılından itibaren yapılan iade hakkı doğuran işlemler için iade tutarının beyannameye yazılması yeterli görülmemekle, iade talebinde bulunulmaması ve/veya iade talebi için gerekli belgelerin sunulması, iade/mahsup dilekçesinin verilmemesi halinde iade talebinin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.

İndirimli orana tabi işlemler için iade talebinin izleyen yıl sonuna kadar verilen beyannamelerde (gerekli ise düzeltme beyanname verilmesi ile) iade talep edilmesi hususu, iade talebine ilişkin listelerin sisteme en geç yıl sonunda yüklenilmemesinin hak düşürücü süre olduğu 23 Seri No'lu Tebliğ ile düzenlenmiştir. İadenin talep edilmesinde hak düşürücü süreye ilişkin düzenlemenin tebliğ düzeyinde yapılmış olması ve indirimli orana tabi işlemlerle ilgili iade talep süresinin diğer iade türlerinden daha da kısa olması konuyla ilgili yapılan eleştirilerdendir.

Konuyla ilgili olarak, bu düzenleme öncesinde alınan Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararı'nda (E.2015/223 ve K.2018/110) "... Anayasanın "vergi ödevi"ne ilişkin 73'üncü maddesi uyarınca "verginin kanuniliği" ilkesi gereğince, ancak kanunlarla yapılabileceği, vergi hukukundaki sürelerin genellikle "hak düşürücü" nitelikte olduğu, kanunda belirlenen sürede kullanılmaması durumunda o hakkın kaybının söz konusu olduğu, bu nedenle, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belirli sürelerle sınırlandırılmasını öngören; hakkın özüne dokunabilecek düzenlemelerin tebliğ ile yapılmasının söz konusu olamayacağı, kanunda öngörülmemiş bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi fonksiyon gaspına da yol açacağı, bu durumda, 3065 sayılı



*Kanunda öngörülmeven süre sınırlandırması getiren 99 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 1.5. bölümünde yer alan düzenlemenin kanuni dayanağı olmadığı gerekçesiyle dava konusu düzenlemeyi iptal etmiştir.” denmektedir.*

Sonuç olarak, 2019 yılında gerçekleştirdikleri %1 ve % 8 KDV oranına tabi satışları nedeniyle izleyen yıl içerisinde nakden veya mahsuben iade almak isteyen mükelleflerin, iadesini en geç 2020/Kasım beyannamesinde beyan etmeleri ve yine en geç 31.12.2020 tarihine kadar indirimli orana tabi iade çalışmalarını tamamlayarak sisteme gerekli belge ve bilgileri yükleyerek standart iade talep dilekçesiyle birlikte vergi dairesinden nakden veya mahsuben taleplerini gerçekleştirmeleri iade taleplerinin hak düşürücü süreye uğramaması bakımından önem arz etmektedir.

# ÜLKE BAZLI RAPORLAMA (“CbCR”) YÜKÜMLÜLÜĞÜ

**Beste KÜÇÜKŞAHİN**  
Avukat

**Yasir YILMAZ**  
Stj. Avukat

## ÖZET

Temmuz 2013’de G20 zirvesinin görevlendirmesiyle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“OECD”), Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına (“BEPS”) ilişkin eylem planını duyurmuş ve bu eylem planı ile 15 eylemi üç ana başlıkta toplamıştır. İşbu eylem planının 13. eylem maddesi kapsamında transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini gözden geçiren OECD, üç aşamalı bir belgelendirme planı düzenlemiş ve Ülke Bazlı Raporlama (“CbCR”) uygulamasını oluşturmuştur. 30 Aralık 2019 tarihinde Ankara’da imzalanan Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması, 1 Ekim 2020 tarih ve 31261 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile onaylanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** BEPS Eylem Planı, Transfer Fiyatlandırması, Ülke Bazlı Raporlama, CbCR.

## GİRİŞ

Yatırımların uluslararası boyutta dolaşımının kolayca sağlandığı küresel dünya ekonomisinde, çok uluslu şirketler nezdinde çıkan tartışmalar sonucu çok uluslu şirketlerin kârlarının diğer ülkelere aktarımı üzerine daha az vergi ödemelerinin önüne geçmek ve adil bir vergilendirme sistemi oluşturmak adına G20 zirvesinin görevlendirmesiyle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“OECD”) 2013 yılında Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına (Base Erosion and Profit Shifting) (“BEPS”) ilişkin bir eylem planı duyurmuş ve bu eylem planı ile matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına ilişkin izlenmesi gereken adımları detaylıca şekillendirmiştir.

15 adet eylem sıralayan BEPS Eylem Planı, işbu eylemleri üç ana prensibe dayandırmaktadır. Kurumlar vergisinin uluslararası kapsamda uyumu, vergilendirme ve özümlenme önceliği ilkesinin aynı doğrultuda ilerlemesi ve vergilendirmede şeffaflığın sağlanması prensiplerine dayanan bu 15 eylem aşağıdaki gibidir:

No.	Konu
1	Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunların tespiti

2	Ülke mevzuatları arasındaki farklardan ortaya çıkan hibrid düzenlemelerin olumsuz etkilerini engelleme
3	Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarını güçlendirme
4	Faiz ve diğer mali ödemeler yoluyla oluşan matrah kaybına sınırlama
5	Zararlı vergi uygulamalarını önleme
6	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının kötüye kullanımını engelleme
7	Daimi işyeri durumundan yapay olarak kaçınma hallerini önleme
8	Transfer fiyatlandırması kuralları – Gayri maddi varlık transferlerinde değer yaratıldığı yerin uyumu
9	Transfer fiyatlandırması kuralları – Risk ve sermaye transferlerinde değer yaratıldığı yerin uyumu
10	Transfer fiyatlandırması kuralları – Diğer yüksek riskli işlemlerde değer yaratıldığı yerin uyumu
11	Matrahın aşındırılması ve kâr aktarımı uygulamalarına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunların tespiti için gerekli yöntemleri belirleme
12	Agresif vergi planlama uygulamaları hakkında bildirim zorunluluğu getirme
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme kurallarını gözden geçirme
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarını daha etkin hale getirme (karşılıklı anlaşma usulleri, tahkim vb.)
15	Çok taraflı çözüm üretme mekanizması geliştirme

Yukarıda ayrıntılarına yer verilen ve vergi matrahlarının adil dağılımını ve adil vergilemeyi sağlamak adına oluşturulmuş işbu Eylem Planı'nın 13. eylem maddesi kapsamında, çok uluslu şirketler nezdinde ilişkili kişi işlemlerinin karmaşıklığının ve sürekli artan hacminin, belgelendirme yükümlülüklerinin değiştirilmesi yoluyla tam ve doğru olarak tespit edilmesini amaçlayan OECD, üç aşamalı bir transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri planı oluşturmuştur.<sup>1</sup> Bu üç aşamalı raporlandırma sistemi aşağıdaki gibidir:

- Genel Rapor
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu
- Ülke Bazlı Raporlama ("ÜBR") (Country by Country Report ("CbCR"))

ÜBR uygulaması, 30 Aralık 2019 tarihinde Ankara'da Türkiye Cumhuriyeti adına imzalanan Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nın, 1 Ekim 2020 tarihli ve 31261 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3038 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile onaylanması ile uygulamada geçerlilik kazanmış olup işbu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

## 1. ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

BEPS Eylem Planı ile birlikte transfer fiyatlandırması ve BEPS ile ilişkili risklerin vergi idarelerince sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi adına yeterli bilginin sağlanarak şeffaflığı artırmayı hedefleyen OECD'nin, bu hedefi doğrultusunda geliştirdiği çözümlerden biri de ÜBR uygulamasının hayata geçirilmesi olmuştur.

Söz konusu uygulamanın ana öznesini çok uluslu işletmeler oluşturmakta olup, çok uluslu işletmeler grubu ("ÇUI"); farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunulmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade etmektedir.

Bu şeffaflığın yanında, ÇUI'lere, emsalere uygunluk ilkesi doğrultusunda hareket ettiklerini ispata yarar bir belirlilik ve güvence aracı sağlandığı da değerlendirmeler arasındadır.<sup>2</sup>

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüklerini güncelleyen BEPS Eylem Planı'nın 13 numaralı eylemi uyarınca, yıllık toplam konsolide grup geliri 750 milyon Euro ve üzerinde olan ÇUI grubunun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi ülke bazlı raporlarını vergi idarelerine sunmak ile yükümlü hale gelmiştir.

Belgelendirme yükümlülüğünün kapsamını belirleyen 750 milyon Euro sınırı hesaplanırken, konsolide finansal tablolarda yer alan gelir, kazanç ve hasılat kalemlerinin toplamı göz önüne alarak yapılmaktadır.

Bu kapsamda, yükümlülüğün belirlenmesinde, konsolide finansal tablolar dikkate alınacağından, konsolide finansal tabloların tanımının yapılması gerekmektedir. Bir şirketler grubunun, finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan mali tabloları, konsolide finansal tablolar olarak anılmaktadır.

Bu çerçevede, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya ilgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide mali tablolar ülke bazlı raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

Nihai ana işletmesi Türkiye dışında olan ÇUI grubuna üye işletmeler ise ÜBR'yi raporlayan işletme veya vekil işletme statüsünde İdare'ye sunabilir.

<sup>1</sup> Elif ARICIOĞLU, Özgen POLAT. "Çok Uluslu İşletmeler İçin Türkiye Mevzuatında Yer Alan Üç Aşamalı Raporlama Yükümlülükleri". *Nazalî Gündem Dergisi*.

<sup>2</sup> Tahir ERDEM. "Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında (Country-By-Country) Raporlama Konusunda Yaşanan Gelişmeler" Sayı 326, *Vergi Sorunları Dergisi*.

Vekil işletme ile kastedilen nihai ana işletmeye vekalet ederek ÜBR sunacak olan işletme kastedilmektedir. Bu kapsamda:

- a. Nihai ana işletme veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ÜBR zorunluluğunun bulunmaması,
  - b. Nihai ana işletme veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ÜBR zorunluluğunun bulunması ve Mali İdare ile bu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın varlığı ile beraber ÜBR bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,
  - c. (b) maddesinde sayılan anlaşmaların varlığı ile beraber bilgi paylaşımında sistemik bir hatanın mevcut olması
- şartlarının varlığı halinde Türkiye'deki yabancı şirketler, diğer deyişle nihai ana işletmesi Türkiye dışında olan ÇUİ grubuna üye işletmeler Mali İdare'ye ÜBR sunabilmektedirler.

ÇUİ gruplarının ÜBR'de yer vermesi gereken bilgiler:

- a. Faaliyet gösterdikleri her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen/tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı, nakit ve nakit benzeri dışında kalan maddi varlıklar;
  - b. Ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin de adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetlerinin mahiyeti
- şeklindedir.

Süre bakımından incelendiği zaman ÜBR'nin , hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanıp sunulması gerekmektedir. Keza ilk ÜBR, 2019 hesap dönemi için, 31 Aralık 2020 tarihine kadar sunulmalıdır.

Bunun yanında ÜBR'ye ilişkin ek bir bildirim yükümlülüğünün de söz konusu olduğu görülmektedir. ÜBR yükümlülüğü kapsamında olan ÇUİ grubuna dahil olan işletmeler, ken-

dileri ana merkez olmasa bile ÜBR'nin hangi şirket tarafından ve hangi ülkede yapılacağını düzenli olarak bildirmek ile yükümlü kılınmışlardır. Buna göre, ÜBR kapsamına giren ÇUİ üyelerinin;

- a. nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları bilgisini,
  - b. ÇUİ grubu adına hangi işletmenin raporlamayı gerçekleştireceği bilgisini,
  - c. hesap dönemi hakkındaki bilgileri
- her yılın haziran ayı sonuna kadar İdare'ye bildirmesi gerekmektedir.

İşbu ek bildirim kapsamında, 2020 yılı için, 30 Ekim 2020 günü saat 23:59'a kadar; takip eden yıllara ilişkin söz konusu bilgiler de her yılın Haziran ayı sonuna kadar elektronik ortamda (internet/interaktif) İdare'ye bildirilecektir.

## SONUÇ

Transfer fiyatlandırmasında yeni belgelendirme yükümlülükleri kapsamında herhangi bir cezai işlemle karşılaşılması adına, çok uluslu işletmelerin grup içi işlemlerinin daha rahat takibini öngören ve işletmelere de bir güvence sağlayan işbu raporlama yükümlülüğüne uyulması önem arz etmektedir.





# DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DAR MÜKELLEFLERİN DURUMU

Serena BAKİOĞLU  
Stj. Avukat

Simge KAVTELEK  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Globalleşen dünyada önemi gün geçtikçe artan dijital ekonomilerin vergilendirilmesi, tüm dünyada çeşitli düzenlemelerle gündemde olan bir konudur. İşbu makalede, dijital hizmetlerin ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi hususu, güncel mevzuat ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında incelenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Hizmet Vergisi, Dar Mükellef, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması, Sanal Reklam Hizmeti.

## GİRİŞ

Hayatımızda önemi gün geçtikçe daha çok artan dijital ekonomiyle birlikte dijital teknolojiler alanında küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketlerin gelir ve kârlılıkları artmıştır. Artan değerler sonucu dijital ekonomi kaynaklı gelirler önemli bir vergilendirme alanı oluşturmuştur. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“OECD”) tarafından temeli atılan dijital hizmetlerin vergilendirilmesi, Türkiye ve dünyada çeşitli düzenlemelerin yürürlüğe konmasıyla uygulama alanı bulmuştur.

Söz konusu düzenlemeler, uygulamada kaçınılmaz olarak bazı tartışmalara yol almış ve uyuşmazlıkların yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Bunların ilki, kanun kapsamında bazı dijital hizmet sağlayıcılarının çifte vergilendirmeye karşı karşıya kalmaları; diğeri ise, mevcut düzenlemelerin günümüzde bazı ihtiyaçları karşılamamasıdır.

Bu kapsamda işbu makalemizin konusu dar mükelleflerin dijital ekonomileri kapsamında vergilendirilmeleri hususu olmaktadır. Dijital hizmet vergisi ve sanal reklam faaliyetlerine getirilen stopaj konusu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile birlikte ele alınacaktır.

## 1. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### i. Dijital Hizmet Vergisi

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (“Kanun”)’un 1 ila 7. maddelerinde düzenlenen dijital hizmet vergisi, 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Dijital hizmet vergisinin konusu, Kanun’un 1. maddesinde düzenlenmiş olup; reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinin dijital hizmet vergisinin konusu kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Kanun’un 3. maddesinde ise, dijital hizmet vergisinin mükellefinin dijital hizmet sağlayıcıları olduğu belirtilmiştir. Dijital hizmet sağlayıcıları ise, mezkur Kanun’un 2’inci maddesinde, “1 inci maddede sayılan hizmetleri sunanlar” olarak tanımlanmıştır. Kanun’un 4. maddesi uyarınca, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk Lirası veya dünya genelindeki hasılatı 750 milyon Eurodan (veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası) az olanlar söz konusu vergiden muaf tutulmuştur. Dijital hizmet sağlayıcılarının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) bakımından tam mükellef olup olmaması ve dar mükellef olmaları halin-

de söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştiren gerçekleştirmemesi mükellef olmaları bakımından farklı bir sonuca yol açmayacaktır.

Dijital hizmetlerden elde edilen hasılat %7,5 oranında dijital hizmet vergisine tabidir. Dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur.

## ii. Stopaj

Diğer taraftan dijital hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin bir diğer düzenleme de internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin getirilen stopaj yükümlülüğüne ilişkindir. 07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6745 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”)’nun 11. maddesine eklenen 7. fıkra uyarınca Cumhurbaşkanına, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etme yetkisi tanınmıştır.

Yürütme erkine kanunla verilen bu yetki, 19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (“476 sayılı Karar”) ile kullanılmış olup; yapılan düzenleme ile, dar mükellef kurumların KVK’nın 30. maddesi kapsamında, tam mükellef kurumların KVK’nın 15. maddesi kapsamında ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere

veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, KVK madde 15. kapsamında %0, GVK 94 ve KVK 30. maddeler kapsamında %15 oranında vergi stopajı yapılacağı hususu düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenleme ile dijital pazarlama, dijital reklam, sanal reklam, internet reklamı veya online reklam gibi kavramlarla ifade edilen internet ortamında sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen gelirler kapsama alınmıştır. Burada amaç, elde edilen gelirin kayıtlı ekonomiye dahil edilmesi ve vergi güvenliğinin kaynağa kesinti vergilendirme yöntemi ile sağlamasıdır.<sup>1</sup>

Söz konusu stopaj uygulaması ve %7.5’lik dijital hizmet vergisi uygulaması birlikte uygulanmaktadır.

## 2. DAR MÜKELLEFİYET

Dar mükellef kişi ve kurumların Türkiye’de sağladıkları hizmetlerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi hususu, uluslararası vergi hukukunun inceleme alanı içerisine girmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler GVK ve KVK’da düzenlenmektedir. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı her iki kanunda da kişi ve kurumların elde ettikleri kazançların Türkiye’de vergiye tabi olup olmamasının belirlenmesi açısından öngörülmuş bir vergilendirme prensibidir. Dar mükellef kurum, KVK’nın 3. maddesinin 2. fıkrasında, “kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmaya kurumlar” olarak kabul edilmiş ve kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri öngörülmüştür.

OECD Model Sözleşmesi’nde özel vergilendirme kurallarına tabi olan faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi kazançlar da kaynak ülkedeki işyeri vasıtası ile elde edilmesi halinde bu işyerine atfedilebilir kazanç olarak sayılacaktır. Bu nedenle ÇVÖA’larda özel olarak belirlenmiş stopaj oranları yerine ticari kazançlar olarak kaynak ülkede vergilendirileceklerdir.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Yasin Uslu, *Dar Mükelleflerin Sanal Reklam Faaliyetlerinin Vergilendirilmesinin Uluslararası Vergi Hukukundan Doğan Yükümlülükler ile Uyumluluğu*, İstanbul Şehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

<sup>2</sup> İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara, “Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım”, *Muhabese ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C.10, No: 1, 2017, s.6.

KVK'nın 3. maddesinin 5. fıkrasında, kanuni merkez, “Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir” şeklinde tanımlanırken 6. fıkrasında, iş merkezi, “İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez” şeklinde tanımlanmıştır. KVK'da da dar mükellef kişilerin Türkiye’de bulunan işyerlerinde veya daimî temsilcileri aracılığı ile elde ettiği ticari kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Nitekim KVK'nın 30. maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına eklenen 15 numaralı bent ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Türkiye mukimi kişi ve kurumlara sanal reklam hizmetleri sunarak gelir elde eden dar mükellef kişi ve kurumların elde ettiği gelir ticari kazanç niteliğindedir. Ticari kazançlar açısından Türkiye’de elde etmiş sayılmak için Türkiye’deki bir işyeri ya da daimî temsilci aracılığı ile elde etme esası geçerlidir.

Türkiye’de bir işyerinin veya daimî temsilcinin varlığı, dar mükellef kişilerin mukimi oldukları ülkeler ile Türkiye arasında yürürlükte olan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (“ÇVÖA”) bulunması halinde ÇVÖA’daki tanımlar öncelikli olarak dikkate alınarak tespit edilecektir.

### **3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI ÇERÇEVESİNDE SANAL REKLAM HİZMETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ**

Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu, şu an itibarıyla yürürlükte bulunan 85 adet ÇVÖA bu-

lunmaktadır.<sup>3</sup> Anayasa’nın 90. maddesi uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmünde olduğundan, usulüne göre yürürlüğe konan ÇVÖA kanun hükmündedir. Normlar hiyerarşisinde ise, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır. “Vergi Ödevi” maddesi, “Temel Hak ve Hürriyetler” başlığı altında düzenlendiği için vergi ödevine ilişkin ÇVÖA’lar ile Türk Vergi Kanunları arasında bir çatışma olması halinde ÇVÖA hükümleri üstün olarak uygulanmak durumundadır.

Türkiye’nin akdetmiş olduğu çok sayıdaki iki taraflı ÇVÖA hükümleri açısından dar mükellef kişilerin ticari kazançları üzerindeki vergilendirme hakkı, dar mükellef kişilerin ticari kazançlarını Türkiye’de sabit bir işyeri veya daimî temsilci aracılığı ile elde etmeleri şartına bağlıdır. Bu nedenle dijital reklam geliri elde eden dar mükellefler kişi ve kurumların vergilendirilmesi noktasında Türkiye’nin akdetmiş olduğu ÇVÖA’ların “ticari kazançların vergilendirilmesi” ve “işyeri” kavramına ilişkin hükümlerinin göz önünde bulundurulması zorunludur.

“OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması” (“Model Anlaşma”)’nın 7’nci maddesi uyarınca, sözleşmeye taraf devletlerden birinde mukim kişiler tarafından kaynak ülkede elde edilen ticari kazançların ancak ve ancak kaynak ülkede bir işyeri vasıtası ile elde edilmesi halinde ve bu işyerinin icra ettiği fonksiyonlar ve üstlendiği riskler göz önüne alınarak tespit edilecek kâr nispetinde kaynak ülkede vergiye tabi olacağı hususu düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, sözleşmeye taraf devletlerden birinde mukim kurumun Türkiye’de vergilendirilmesi için söz konusu kurumun Türkiye’de sabit bir işyerinin bulunması gerekmektedir. Bu durumda vergilendirmenin söz konusu olabilmesi için tespiti yapılması gereken ilk husus, fiziki ve ticari varlıklarının bir işyeri oluşturup oluşturmadığıdır.

3 Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Listesi”, (Çevrimiçi), [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm)

Burada tespiti zorlaştıran durum, global bir dünyada ve dijitalleşmiş bir ekonomide “işyeri” kavramının geçmişte olduğu kadar somut olmamasıdır.

Nitekim milli mevzuata istinaden bir yorumlama yapılmaya çalışılsa dahi Türk Vergi Mevzuatı’nda sanal ortamların işyeri oluşturmaya ve elektronik ortamda işyeri kavramına dair açık bir hüküm henüz bulunmamaktadır. VUK’un 156. maddesinde işyeri tanımlanırken tarihi bir yorum yapılacak olursa elektronik ortamda oluşacak herhangi bir işyeri kavramı düşünülmediği sonucu çıkarılabilecektir. Gelir elde edilen sanal ve elektronik ortamların işyeri kavramının içine dahil edilmesi için kanunda açıkça bir düzenlenmenin yapılması gerekir.

Ancak, konuya ilişkin farklı görüşler de bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.1.GİB.O.44/4402-302/019262 sayılı özelgesinde<sup>4</sup>: “İşyerinin tanımı yapılırken, ticari sinai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanıtımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.” ifadesiyle karşı yönde bir görüş belirtmiştir.

Örneğin, İrlanda’da yerleşik bir firmaya yapılan reklam hizmeti ödemelerine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen stopaj için açılan bir davada incelemeyi gerçekleştiren ilk derece mahkemesi, Türkiye-İrlanda ÇVÖA’da işyerinin “sabit bir yer” olarak tanımlandığı, internet ortamında reklam hizmetleri sebebiyle gelir elde eden şirketin, Türkiye’de fiziksel varlığı bulunan sabit bir yerinin olmadığı; VUK’taki işyeri tanımının sabit, yani fiziki bir yer olarak düzenlendiği, ayrıca 1961 yılında yürürlüğe giren VUK’un 1990’lı yıllarda ortaya çıkan “internet sitesi” gibi teknolojik gelişmeleri öngörmesinin mümkün olmadığı, yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı’nda, mevcut Kanun’un 156. maddesinde yer alan “işyeri” maddesi, tasarının 129. maddesinde aynen yer almakla bir-

likte, tasarının 130. maddesinde ise “elektronik ortamda işyeri” maddesine yer verildiği, dolayısıyla söz konusu tasarı ile kanun koyucunun bile VUK’un mevcut 156. maddesinde yer alan “işyeri”nin, “elektronik ortamda işyeri”ni kapsamadığını kabul ettiğinin bir göstergesi olduğu, ayrıca iç hukukta ve uluslararası sözleşmede belirlenen işyeri tanımının “elektronik ortamda işyeri” kavramını da kapsayacak şekilde yorum ve kıyas yoluyla genişletilmesinin Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle tahakkuk ettirilen stopaj vergisini iptal etmiştir.

## SONUÇ

Hızlı dijital gelişmeler yaşanırken, bu gelişmelere ivme kazandıran pandemi süreciyle birlikte dijital teknolojiler gündelik hayatta her zamankinden daha fazla yer bulmaktadır. Özellikle dijital pazarlama ve reklam alanında yaşanan gelir artışı, vergilendirme alanlarının da düzenlenmesine neden olmuştur.

Bu kapsamda yapılan düzenlemeler, beraberinde çeşitli tartışmaları da ortaya koymuş ve zaman zaman uluslararası sorunları da beraberinde getirmiştir. Bunlardan en önemlisi, devletlerin hızla bu alanda tek taraflı düzenleme yapması nedeniyle, küresel çapta hizmet veren teknoloji şirketlerinin çifte vergilendirme riskiyle karşı karşıya olmalarıdır. Diğer bir sorun ise, elektronik ortamda işyeri kavramı bakımından Türk Hukuku’nda açık bir düzenleme olmamakla birlikte var olan düzenleme kapsamına dahil etme amacıyla yorum ve kıyas yapılmasıdır.

Sonuç olarak, vergi kayıplarına yol açılması ve vatandaşların da vergi bilincini özümsemeleri amacıyla, vergi kanunlarının modern dünyaya uyum sağlamasına yönelik güncel düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Ayrıca küresel ölçekte dijital hizmet sağlayıcılarına ilişkin ülke çapında vergilendirme çalışmalarının yeterli olmayacağı kanaatiyle, uluslararası çalışmaların hızlandırılması ve böylelikle çifte vergilendirmeye dair sorunların çözülmesi gerekmektedir.

4 Gelir İdaresi Başkanlığı, “20.03.2006 tarih ve sayı B.07.1.GİB.O.44/4402-302/019262 Özelge”, (Çevrimiçi), <https://www.gib.gov.tr/node/99068>.



# EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLARIN YASAL HAKLARI

Zeynep Gülay  
Avukat

## ÖZET

Öğretide yapılmış bir araştırmaya göre, ev hizmetlerinin yasal statüsünü düzenleyen farklı ulusal mevzuatlar çerçevesinde ev hizmetlerinin temel özellikleri; işin yapıldığı yerin özel bir hane olması, yapılacak işin ev halkının hizmetine sunulmuş olması, işverenin yönetimi ve denetimi altında ve onun adına yerine getirilmesi, süreklilik ve düzenlilik göstermesi, ev hizmeti çalışanı tarafından yapılan işten işverenin maddi kazanç sağlamaması ve yapılacak işin ücret karşılığında yapılmasıdır.\*

4857 sayılı İş Kanunu'nun 4. maddesinin e bendinde ev hizmetleri kapsamında çalışanlara İş Kanunu hükümleri uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu sebeple, ev hizmetlerinde çalışanların hak ve yükümlülükleri 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun hizmet sözleşmesi hükümleri uyarınca belirlenir.

Bu çalışmada ev hizmetlerinde çalışanların yasal hakları ilgili mevzuat ışığında değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Ev Hizmetlerinde Çalışanların Yasal Hakları, Ev Hizmetlerinde Çalışanların Sigortalılık Durumu, 4857 Sayılı İş Kanunu, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

## GİRİŞ

Ev hizmetleri, evin gündelik işleyişinin gerektirdiği temizlik, çamaşır, çocuk bakımı, mürebbiyelik, şoförlük, bahçıvanlık, hizmetçilik, bakıcılık, uşaklık, aşçılık, özel öğretmenlik gibi faaliyetleri içermektedir.<sup>1</sup> Ev hizmetlerinde çalışma nedeni, genel olarak evin geçimine ve aile gelirine katkı sağlama şeklinde ifade edilebilir.<sup>2</sup>

Gerek mülga 1475 sayılı İş Kanunu'nun

5. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinde gerek 4857 sayılı İş Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler ile ev hizmetleri, İş Kanunu'nun uygulama alanı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla ev hizmetlerinde çalışanların "işçi" statüsünde olmadıklarını söyleyebilmemiz mümkündür. Bu bağlamda ev hizmetlerinde çalışanlar İş Kanunu'nun sağladığı hak ve güvencelerden yararlanamamaktadır. Bu sebeple, ev hizmetlerinde çalışan kişilerin iş sözleşmesinden kaynaklanan hak ve borçları 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'ndaki düzenlemeler çerçevesinde belirlenir.<sup>3</sup> Yargıtay'a göre de İş Kanunu kapsamı dışında bırakılan bu hizmetleri gören kimselerle bunları çalıştıranlar arasındaki hukuki ilişkilerde Türk Borçlar Kanunu'nun hizmet sözleşmesine ilişkin hükümleri uygulanır.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Mollamahmutoğlu Hamdi/Astarlı Muhittin/Baysal Ulaş, *İş Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Basım*, Ankara 2014, s.312.

<sup>2</sup> Fidan/Özdemir, s.86-87.

<sup>3</sup> Okur Ali Rıza, "Ev Hizmetlerinde (İşlerinde) Çalışanların Sigortalılığı", *Kamu-İş*, C.7, S.3, 2004, s.2.

<sup>4</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 05.02.2014 T. 2013/10-2280 E. 2014/65 K Sayılı Kararı; Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin

\* Ulutaş Çağla Ünlütürk/Öztepe Nagihan Durusoy, "Ev Hizmetlerinde Mesleki Sağlık ve Güvenlik Sorunu", *Çalışma İlişkileri Dergisi*, C.4, S.2, Temmuz 2013, s.46; Fidan Fatma/Özdemir M. Çağlar, "Ev Hizmetlerinde Çalışan Kadınlar ya da Evlerin Kadınları", *Çalışma İlişkileri Dergisi*, C.2, S.1, Temmuz 2011, s.81.



## **1. EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLARIN YASAL HAKLARI**

### **i. Kıdem ve İhbar Tazminatı Alacağı**

Bilindiği üzere, kıdem ve ihbar tazminatının en önemli ve ilk şartı, kıdem ve ihbar tazminatı ödenecek kişinin İş Kanunu'na tabi çalışmasıdır. Dolayısıyla hizmet sözleşmesinin sona ermesi halinde ev hizmetlerinde çalışanlar Türk Borçlar Kanunu'nda bu tazminatlara yer verilmediğinde kıdem ve ihbar tazminatı talebinde de bulunamayacaktır. Ancak kıdem ve ihbar tazminatının düzenlenmemiş olması, yine de ev hizmetlerinde çalışanları tazminat alabilmekten yoksun bırakmayacaktır.

Türk Borçlar Kanunu'nun 438. maddesinde haklı sebebe dayanmadan hizmet sözleşmesini fesheden işverenin tazminat ödemesi gerektiği şu şekilde belirtilmiştir: "İşveren, haklı sebep olmaksızın hizmet sözleşmesini derhâl feshederse işçi, belirsiz süreli sözleşmelerde, fesih bildirim süresine; belirli süreli sözleşmelerde ise, sözleşme süresine uyulmaması durumunda, bu sürelere uyulmuş olsaydı kazanabileceği miktarı, tazminat olarak isteyebilir. Belirli süreli hizmet sözleşmesinde işçinin hizmet sözleşmesinin sona ermesi yüzünden tasarruf ettiği miktar ile başka bir işten elde ettiği veya bilerek elde etmekten kaçındığı gelir, tazminattan indirilir. Hâkim, bütün durum ve koşulları göz önünde tutarak, ayrıca miktarını serbestçe belirleyeceği bir tazminatın işçiye ödemesine karar verebilir; ancak belirlenecek tazminat miktarı, işçinin altı aylık ücretinden fazla olamaz." İşbu Kanun, İş Kanunu'nda düzenlendiği gibi haklı sebep hallerini tek tek saymamış; "Dürüstlük kurallarına göre hizmet ilişkisini sürdürmesi beklenemeyen bütün durum ve koşulların" haklı sebep sayılacağını ifade etmiştir. Dolayısıyla hakim, somut olay dahilinde hizmet ilişkisinin sürdürülebilip sürdürülemeyeceğini değerlendirecek ve feshin haklı nedene dayanıp dayanmadığını takdir edecektir.

Ayrıca Türk Borçlar Kanunu'nun 432. maddesinde de bildirim süreleri; "Belirsiz süreli hizmet sözleşmelerinin feshinden önce, durumun diğer

tarafa bildirilmesi gerekir. Hizmet sözleşmesi; bildirim diğer tarafa ulaşmasından başlayarak, hizmet süresi bir yıla kadar sürmüş olan işçi için iki hafta sonra; bir yıldan beş yıla kadar sürmüş işçi için dört hafta ve beş yıldan fazla sürmüş işçi için altı hafta sonra sona erer. Bu süreler kısaltılamaz; ancak sözleşmeyle artırılabilir. İşveren, fesih bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle hizmet sözleşmesini feshedebilir. Fesih bildirim sürelerinin, her iki taraf için de aynı olması zorunludur; sözleşmede farklı süreler öngörülmüşse, her iki tarafa da en uzun olan fesih bildirim süresi uygulanır. Hizmet sözleşmesinin askıya alındığı hâllerde fesih bildirim süreleri işlemez." şeklinde düzenlenmiştir.

### **ii. Yıllık Ücretli İzin Alacağı**

Ev hizmetlerinde çalışanların yıllık ücretli izin hakkı, Türk Borçlar Kanunu'nun 422. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir; "İşveren, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yılda en az iki hafta ve onsekiz yaşından küçük işçiler ile elli yaşından büyük işçilere de en az üç hafta ücretli yıllık izin vermekle yükümlüdür." Kanun'da yıllık ücretli izin; hizmet akdi ile çalışanın, çalışma süresine göre asgari olarak belirlenmiştir. Sözleşme ile bu süreler azaltılamayacak ancak arttırılabilecektir.

İşveren, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık ücretli izin süresine ilişkin ücretini, ilgili işçinin izne başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermekle yükümlüdür. Çalışan, hizmet ilişkisi devam ettiği sürece, işverenden alacağı para ve başka menfaatler karşılığında anayasal bir hak olan yıllık ücretli izin hakkından feragat edemeyecektir.

### **iii. Hafta Tatili Alacağı**

Hafta tatili, Türk Borçlar Kanunu'nun 421. maddesinde; "İşveren, işçiye her hafta, kural olarak pazar günü veya durum ve koşullar buna imkân vermezse, bir tam çalışma günü tatil vermekle yükümlüdür." şeklinde düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, her hafta mutlaka en az bir tam gün hafta tatili kullandırılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Çalışanın, kullandırılmayan hafta

tatillerindeki çalışmasının karşılığı olan ücret alacağını işveren talep edebilmesi mümkündür.

#### iv. Fazla Çalışma Alacağı

Fazla çalışma, Türk Borçlar Kanunu'nun 398. maddesinde; "Fazla çalışma, ilgili kanunlarda belirlenen normal çalışma süresinin üzerinde ve işçinin rızasıyla yapılan çalışmadır. Ancak, normal süreden daha fazla çalışmayı gerektiren bir işin yerine getirilmesi zorunluluğu doğar, işçi bunu yapabilecek durumda bulunur ve aynı zamanda kaçınması da dürüstlük kurallarına aykırı olursa işçi, karşılığı verilmek koşuluyla, fazla çalışmayı yerine getirmekle yükümlüdür. Özel kanunlardaki hükümler saklıdır." şeklinde düzenlenmiştir. Anlaşıldığı üzere, sözleşmeyle belirlenen ve ilgili kanunlarda belirlenen sürelerin üzerinde çalışılması durumunda fazla çalışma alacağına hak kazanacağı ifade edilmiştir. İlgili özel kanunlardan bahsedilen; İş Kanunu hükümleridir. Buna göre; çalışanın günlük 11, haftalık 45 saati aşan çalışmaları fazla çalışma olarak nitelendirilmektedir.

Fazla çalışma ücreti alacağının hangi miktarda ödenmesi gerektiği ise Kanun'un 402. maddesinde yer almaktadır: "İşveren, fazla çalışma için işçiye normal çalışma ücretini en az yüzde elli fazlasıyla ödemekle yükümlüdür."

#### v. Ulusal Bayram ve Genel Tatil Alacağı

Borçlar Kanunu'nda ulusal bayram ve genel tatil günleri için ayrıksı bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, konunun Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun gereğince ele alınması gerekli olup, ev hizmetlerinde çalışanlara ulusal bayram ve genel tatil günlerinde izin verilmesi gerekir. Aksi halde, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde yapılan çalışmanın karşılığının işveren tarafından ödenmesi gerekir.<sup>5</sup>

#### vi. İş İade Hakkı

Ev hizmetinde çalışanlar, hizmet akdinin feshedilmesi durumunda işverene karşı işe iade

davası açamayacaktır. Dolayısıyla, işe iade davası sonucu işe iade kararının mali sonuçlarından olan işe başlatmama tazminatı ve boşta geçen süre alacağı taleplerinde de bulunulamayacaktır. Çünkü işe iade davası, İş Kanunu hükümlerine tabi olan işçiler bakımından getirilen bir hukuki kurumdur. Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan hizmet sözleşmesi hükümleri işe iade kurumuna yer vermemiştir. Ancak ev hizmetlerinde çalışanların iş sözleşmeleri kötü niyetli bir şekilde sona erdirilmiş ise Türk Borçlar Kanunu'nun 434. maddesinin; "Hizmet sözleşmesinin fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işveren, işçiye fesih bildirim süresine ait ücretin üç katı tutarında tazminat ödemekle yükümlüdür." hükmü uyarınca kötü niyet tazminatı almaya hakları olacaktır.

#### vii. Sigortalılık Durumu

6552 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na eklenen ek 9. madde ile ev hizmetlerinde çalışanların tamamı, çalışma gün sayısı 10 gün ve daha fazla olanlar ile 10 günden az olanlar şeklinde ikili bir ayrıma gidilerek sosyal güvenlik kapsamına alınmış ve bu uygulama 1 Nisan 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme çerçevesinde ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 gün ve daha fazla olan çalışanlar, Kanun'un 4. maddesinin 1. fıkrasının a bendi kapsamında sigortalı sayılmaktadır. Bunların bildirim işverenler tarafından örneği Kurumca hazırlanan belgeyle en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar yapılır. Ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 günden az olanlar için ise çalıştırdıkları süreyle orantılı olarak çalıştıranlarca 82. maddeye göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının %2'si oranında iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primi ödeneceği düzenlenmiştir.<sup>6</sup>

5 Dereli Neslihan, "Evde Çalışma Nedir? Ev Hizmetlerinde Çalışanların Hakları Nelerdir?" DergiPark Dergisi, Mayıs 2018, s.3.

6 Manav Eda, "Ev Hizmetlerinde Çalışanların Sigortalılığı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Eylül-Ekim 2015, Sayı 120, s.540.

## SONUÇ

Ülkemizde çalışan kadın sayısındaki artış ve evde görülmesi gereken işlerin çeşitliliği faktörlerinin birleşmesinin ev hizmetlerine yardımcı kimselerin ücret mukabilinde ev hizmetlerinde istihdamında artışa neden olduğu bilinen bir olgudur. Ev hizmetlerinde çalışan ve her gün sayıları artan bu kimselerin sosyal güvencelerinin sağlanması Anayasasında kendisini sosyal bir hukuk devleti olarak niteleyen bir devletin görevleri arasındadır.<sup>7</sup>

İşbu makalemizde belirtildiği üzere, 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerinin uygulanmıyacağı açıkça ifade edilen ev hizmetleri çalışanları için 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun hizmet sözleşmesi hükümleri uygulama alanı bulmaktadır. Ev hizmetlerinde çalışanların sigortalılık durumlarına ilişkin hakları ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca belirlenmektedir. Görüleceği üzere, İş Kanunu'na tabi olmasalar bile ev hizmetlerinde çalışanların yasal hakları gerek Türk Borçlar Kanunu ile gerekse Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile korunmaktadır.

---

7 Boydak Alptekin Burak, "Sosyal Güvenlik Hukuku Açısından Ev Hizmetlerinde Çalışanların Durumu" Sosyal Güvenlik Dergisi (Journal of Social Security), C.8, S.1, Nisan 2018, s.157.

# TÜKETİCİNİN KORUNMASI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI REKLAMLARIN HUKUKİ SINIRLARI

Asya AKPULAT  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Karşılaştırmalı reklamlar, bir mal veya hizmete ait unsurlarla aynı amaca ya da aynı ihtiyacı karşılamaya yönelik rakip mal veya hizmetlere ilişkin unsurların karşılaştırıldığı reklamlardır. Bu tür reklamlar, rakiplerin birbirine karşı tercih edilebilir yönlerini yaratıcı ve etkin sunumlarla ortaya koymasına imkân tanıyarak piyasada rekabetin gelişmesini teşvik etmektedir. Buna karşın, hukukumuzda tüketicinin korunması ilkesi gereği karşılaştırmalı reklamlar yapılmasına birtakım koşulların yerine getirilmesi halinde izin verilmektedir. Bu şartlara uymayarak hukuka aykırı karşılaştırmalı reklam verenler ise, ticari reklamlara ilişkin ilkeleri belirleme ve haksız ticari uygulamalara karşı tüketicileri korumakla görevli Reklam Kurulu tarafından uygulanan ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Reklam, Karşılaştırmalı Reklam, Hukuka Uygunluk, Tüketici, Reklam Kurulu, Rekabet.

## GİRİŞ

Serbest piyasa ekonomisinin canlılığını sürdürebilmesinde önemli bir iletişim aracı haline gelen reklamlar sayesinde, ticari hayatın aktörleri mal veya hizmetlerini geniş bir tüketici kitlesine ulaştırabilmektedir. Yaygın pazarlama yöntemlerinden biri olan karşılaştırmalı reklamlarla ise, tüketiciler rakip işletmelerin ürün veya hizmetlerinin kıyaslandığı yönleri değerlendirerek kendilerine göre en uygun seçimi yapma imkânına sahip olmaktadır. Bu noktada, karşılaştırmalı reklamların; rakiplerin piyasada dürüstçe rekabet edebilmesi, tüketicilerin yanıltılmaması, reklam konusu iddiaların nesnel ve doğrulanabilir olması gibi koşullar yerine getirilerek hukuka uygun şekilde yapılması zorunluluğu doğmaktadır.

Bu çalışmada, ilk olarak yabancı hukukta ve Türk hukukunda karşılaştırmalı reklam tanımlarına yer verilerek bu reklamların taşınması gereken hukuka uygunluk şartları ulusal mevzuattaki düzenlemeler kapsamında ve konunun aydınlatılmasında fayda görülen Reklam Kurulu kararları doğrultusunda incelenecektir.

## 1. KARŞILAŞTIRMALI REKLAM TANIMI VE HUKUKİ DÜZENLEMELER

Reklam, bir ihtiyacın ortaya çıkmasını sağlayan ve bu ihtiyacın karşılanması için, belli bir mala veya işletmeye karşı talep yaratmak üzere alıcıya yönelik yapılan beyanları içeren bir araçtır.<sup>1</sup> Reklam bir kimsenin sadece kendisinin, ürettiği malın veya hizmetin üstün niteliklerini belirtmesi şeklinde yapılabileceği gibi; rakibin ürettiği mal veya hizmet ile ilişkilendirerek mal veya hizmetlerinin rakibinkinden daha üstün veya eşit düzeyde olduğunun belirtilmesi şeklinde de yapılabilir. Bu son halde, karşılaştırmalı reklam söz konusu olur.<sup>2</sup>

Öteden beri özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde yaygın şekilde kullanılmakta olan karşılaştırmalı reklamlar ilk kez Federal Ticaret Komisyonu tarafından 13 Ağustos 1979 tarihinde yayımlanan Karşılaştırmalı Reklamlara İlişkin Tebliğ'de "karşılaştırmalı reklamlar, alternatif markaları objektif olarak ölçülebilir nitelikler veya fiyat üzerinden karşılaştıran ve alternatif markayı ad, görüntü veya diğer ayırt edici unsurlara göre tanımlayan reklamlardır." şeklinde tanımlanmıştır.

Avrupa Birliği hukukunda ise Amerikan hukukuna kıyasla daha ileri bir tarihte, karşılaş-

1 Savaş Bozbel, *Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukukunda Karşılaştırmalı Reklam Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, Sy.28

2 Erdoğan Moroğlu, *Makaleler- Karşılaştırmalı Reklam ve Yargıtay Kararları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, Sy.207

tırmalı reklamlara yönelik ortak bir düzenlemeye kavuşulmuştur. Bu kapsamda yapılan ilk düzenleme olan ve yalnızca aldatıcı reklamlara ilişkin hükümler içeren 6 Ekim 1997 tarihli ve 84/450/EC sayılı Yönerge metninin hükümlerinin yeterince açık olmaması ve daha detaylı bir düzenlemeye ihtiyaç duyulması sebebiyle çeşitli değişiklikler yapılarak 2006/114/EC Sayılı Aldatıcı ve Karşılaştırmalı Reklamlar Avrupa Yönergesi (“Yönerge”) kabul edilmiş ve Avrupa Birliği mevzuatında nihai metin ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda, Yönerge’nin 2. maddesinin (c) bendinde karşılaştırmalı reklamlar, “*bir rakibi veya bir rakip tarafından sunulan ürünleri veya hizmetleri açıkça veya ima yoluyla tanımlayan herhangi bir reklam*” şeklinde ifade edilmiştir.

Türk hukukuna baktığımızda, 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu’nun (“TKHK”) 61. maddesinin 5. fıkrasında karşılaştırmalı reklamlara ilişkin genel bir çerçeve çizilmiş ve aynı ihtiyaçları karşılayan ya da aynı amaca yönelik rakip mal veya hizmetlerin karşılaştırmalı reklamının yapılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Karşılaştırmalı reklamlar hakkında ayrıntılı düzenlemeler ise 10.01.2015 tarih ve 29232 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Ticari Reklam ve Haksız Ticari Uygulamalar Yönetmelik’inde (“Yönetmelik”) yer almaktadır. Bu doğrultuda, Yönetmelik’in “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinin (ğ) bendinde; karşılaştırmalı reklamlar, tanıtımı yapılan mal veya hizmete ilişkin hususlarla aynı amacı ya da aynı ihtiyacı karşılamaya yönelik rakip mal veya hizmetlere ilişkin hususların karşılaştırıldığı reklamlar olarak tanımlanmıştır.

## 2. KARŞILAŞTIRMALI REKLAMLARIN HUKUKA UYGUNLUK ŞARTLARI

Yönerge’nin 4. maddesinde, bu hükümde yer alan şartların yerine getirilmesi halinde karşılaştırmalı reklamların yapılmasına izin verileceği düzenlenmiştir. Yönerge’de sayılan koşullar büyük ölçüde, karşılaştırmalı reklamların hukuka uygun olduğu halleri düzenleyen Yönetmelik ile de korunmuştur. Bu kapsamda, Yönetmelik’in 8. maddesinin 1. fıkrasında hangi koşullara uygun olarak

karşılaştırmalı reklam yapılabilmesi ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Aşağıda, her bir şart, ayrı ayrı ve özellikle Reklam Kurulu (“**Kurul**”) yaklaşımına yer verilerek açıklanmaya çalışılacaktır.

### 2.1. Rakiplere Ait Ayırt Edici Unsurlara Yer Verilmemesi (Doğrudan Karşılaştırma Yasağı)

Yönetmelik’in 2015 yılında yayınlandığı ilk halinde, 8. maddesinin 2. fıkrasında karşılaştırmalı reklamlarda rakiplere ait ürün adı, marka, logo, ticaret unvanı, işletme adı veya diğer ayırt edici unsurlara yer verilebileceği düzenlenmişti. Ancak bu hükmün yürürlüğe giriş tarihi sürekli olarak ertelenmiş ve son olarak 28 Aralık 2018 tarih ve 30639 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Ticari Reklam ve Haksız Ticari Uygulamalar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile doğrudan karşılaştırma yapmaya izin veren bu hüküm tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Bu hüküm, doktrinde doğrudan karşılaştırma yasağı ile bir işletmenin, yaptığı veya yapacağı bir yeniliği yahut rakibine göre üstünlüğünün değerini ve önemini açıkça tüketicilere duyuramayacağı, bu sebeple rekabetçi bir piyasanın oluşmasının mutlak suretle engelleneceği ve tüketicilerin daha iyi bilgilendirilmesinin önüne geçileceği nedenleriyle tüketicilerin açıkça yararına değil zararına olacağı gerekçesiyle eleştirilmektedir.<sup>3</sup> Buna karşın, Kurul tarafından bu yasağı sıkı bir şekilde uygulanmakta ve rakiplere ait anılan unsurları içeren reklamlar hukuka aykırı bulunarak reklam verenler yaptırımı tabi tutulmaktadır. Bu kararlardan birinde, bir bebek bezi markası tarafından muhtelif mağazalarda yapılan tanıtımda, “kuruluk performansına” yönelik karşılaştırma yapılan diğer bebek bezi markasına ait logonun açıkça görülmesi nedeniyle bu reklamın TKHK ve Yönetmelik hükümlerine aykırı olduğuna ve anılan reklamın durdurulmasına karar verilmiştir.<sup>4</sup>

### 2.2. Aldatıcı ve Yanıltıcı Olmama

Karşılaştırmalı reklamların hukuka uygun olması için gereken şartlardan bir diğeri, rek-

3 Baysal, İnal

4 Reklam Kurulu, D. 2018/3160, T. No:278, T. 13.11.2018, Erişim Tarihi: 17.04.2020



lamda yer alan ögelerin tüketicileri aldatmaya ve yanıltmaya yönelik bilgiler taşımamasıdır. Bu anlamda, ortalama bir tüketiciyi, karar vermesine etki edecek nitelikte yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgi içererek aldatan veya aldatma ihtimâli bulunan reklamlar hukuka aykırı niteliktedir. Kurul'un 2018 tarihli bir kararında "X1 Oksijen" markalı çamaşır suyuna ilişkin reklam filminde yer alan "...sevdiğimiz için güvenli...evimizde güvenilir hijyen sağlıyor...", internet sitesinde yer alan "...Kullanırken rahat nefes alır...Anneler artık rahat bir nefes alabilir.", "X1 Oksijen serisinin klorsuz çamaşır suyu ve mikro baloncuklarıyla gelen sağlık dolu hijyeni sen de dene!" ifadeleri ile söz konusu ürünün diğer çamaşır sularının aksine insan sağlığına zararlı olmayan bir içerikte bulunduğu ve tamamen güvenli bir ürünmüş gibi bir algı yaratılmaya çalışıldığı, ancak söz konusu ürünün de içeriğinde kimyasallar bulunduğu dikkate alındığında anılan ifadelerin tüketicileri yanlış yönlendirici ve onların tecrübe ve bilgi eksikliklerini istismar edici olduğu ifade edilerek bahse konu reklamların hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir.<sup>5</sup>

### 2.3. Haksız Rekabete Yol Açmama

Karşılaştırmalı reklamlar, aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 55. maddesinde düzenlenen haksız rekabet hallerinden birini oluşturacak şekilde de yapılabilir. İlgili hükme göre, karşılaştırmalı reklam sahibinin kendisini, mallarını, iş ürünlerini, faaliyetlerini, fiyatlarını, gerçeğe aykırı, yanıltıcı, rakibini gereksiz yere kötüleyici veya gereksiz yere onun tanınmışlığından yararlanacak şekilde; başkaları, malları, iş ürünleri veya fiyatlarıyla karşılaştırdığı reklamlarda haksız rekabet gündeme gelecektir. Örneğin, bir karşılaştırmalı reklam içeriğinin tüketiciyi aldatıcı ve yanıltıcı olması durumunda, söz konusu reklam aynı zamanda rakipler açısından da haksız rekabet teşkil edecektir.<sup>6</sup>

Kurul bu konuda verdiği bir kararında, söz konusu reklamda, çikolata ile çikolatalı-sütlü pudding (X1) kategorisinde yer alan ürünün karşılaştırıldığı, annenin çocuklarının çikolata yemesinden rahatsızlık duyarak "Ne yiyorsunuz bakayım siz orada?" şeklinde tepki göstermesi, ardından X1 adlı ürünü gönül rahatlığı ile çocuklarına vermesi ve "atıştırılmalık seçerken onların iyiliğini düşünmeliyim" ifadesini kullanmasıyla çikolatanın çocuklar tarafından tüketilmemesi gereken sağlıksız bir ürün olduğu izlenimi oluşturulduğu, dolayısıyla çikolatanın çocuklar için iyi bir atıştırılmalık olmadığı mesajıyla çikolata ürünlerinin kötülenerek çikolata üreticisi firmalar aleyhine haksız rekabete yol açıldığı" gerekçesiyle yapılan tanıtımın hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.<sup>7</sup>

### 2.4. Karşılaştırılan Mal veya Hizmetlerin Aynı İhtiyacı Karşılama ya da Aynı Amaca Yönelik Olması

Karşılaştırmalı reklamlarda, karşılaştırılan hususların aynı kategoride yer alan mal veya hizmetler arasında yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda, aynı amaca yönelik olmayan veya aynı ihtiyacın karşılanmasına hizmet etmeyen ürün ve hizmetler arasında birbirine alternatif oluşturmamaları nedeniyle şeffaflığın sağlanması ve tüketicilerin de yanıltılmasına yol açılması adına karşılaştırma yapılamayacaktır.<sup>8</sup>

Nitekim Kurul'un kararları da bu yönde olup; bu kararların birinde www.beypazarimadensuyu.com.tr adresli internet sitesinde "Faydalı Bilgiler" bölümü altında yer alan "Çocuklar ve Hamileler İçin Maden Suyu" başlıklı tanıtım sayfasında, "Süt ile doğal maden suyu karşılaştırıldığında her iki besinin de vücuda yararlı olan mineralleri benzer derecede içerdiği bilimsel olarak ortaya konmuştur." şeklinde süt ile maden suyunu karşılaştıran ifadelerle yer verildiği, buna karşın süt ve maden suyunun aynı ihtiyaca veya aynı amaca yönelik ürünler olmaması nedeniyle söz konusu tanıtımın mevzuata aykırı olduğu değerlendirilmiştir.<sup>9</sup>

5 Reklam Kurulu, D.2018/535, T. No: 272, T.16.05.2018, Erişim Tarihi:17.04.2020

6 Numan Tekelioğlu, Tüketicinin Korunması Açısından Hukuka Aykırı Reklamlar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, Sy. 94

7 Reklam Kurulu, D. 2015/1132, T. No:241, T. 13.10.2015, Erişim Tarihi:17.04.2020

8 Baysal, İnal

9 Reklam Kurulu, D.2917/4154, T. No: 270, T.13.03.2018, Erişim Tarihi:17.04.2020

## 2.5. Tüketiciye Fayda Sağlayacak Bir Hususun Karşılaştırılması

Hukuka uygunluk koşullarından birini oluşturan, reklamlarda tüketiciye fayda sağlayacak bir hususun karşılaştırılmasına yönelik bu hüküm yoruma açıktır. Karşılaştırmaya konu olabilecek hususların başında mal ve hizmetlerin kastedildiği düşünülmektedir. Buna göre, bu mal ve hizmetlerin fiyatı gibi tüketicilerin satın almalarını etkileyecek temel hususlar karşılaştırılabilir. Bunun yanında, rakiplerin kişisel özellikleri veya mesleki bilgileri de hukuki kaedelere uygun olmak ve tüketicilerin bilgilendirilmesinde fayda bulunması koşuluyla karşılaştırmaya konu edilebilmektedir. Söz gelimi, bir baklava üreticisinin kendisinin Gaziantep’li eski bir baklava ustası olmasına yer verdiği bir tanıtım, tüketicide bir tercih oluşturma ve tüketicinin aydınlatılmasına katkı sağlayabilir.<sup>10</sup>

## 2.6. Karşılaştırılan Özelliklerin Objektif Değerlendirilmesi

Yönetmelik’e göre, karşılaştırılan mal veya hizmetlerin, fiyatı da dahil, bir ya da daha fazla maddi, esaslı, doğrulanabilir ve tipik özelliğinin objektif olarak karşılaştırılması gerekmektedir. Bu noktada maddi ve doğrulanabilir olma karşılaştırmaya konu olan mal veya hizmetlerin somut, ölçülebilir ve subjektif değerlendirmelerden ziyade ispata elverişli iddialara dayanmasını ifade eder. Bu çerçevede, tat veya bir kişinin moda anlayışı gibi subjektif değerlendirmelerden yola çıkan karşılaştırmalar, objektif değerlendirme şartına aykırılık teşkil etmektedir. Esaslı olma ise, karşılaştırılan mal veya hizmetlerin yöneldiği ihtiyaç veya amaca ilişkin temel nitelikler anlamına gelmektedir. Tipiklik ile mal veya hizmetlerin ortak ve alışagelmış özellikleri kastedilmektedir. Örnek verecek olursak, çamaşır makinelerinin yıkama, cep telefonlarının arama özellikleri bu kapsamda değerlendirilebilir.

## 2.7. Nesnel, Ölçülebilir, Sayısal Verilere Dayanan İddiaların; Bilimsel Test, Rapor veya Belgelerle İspatlanması

TKHK’nin 61. maddesinin 6. fıkrası uyarınca, reklam verenler ticari reklamlarında yer alan iddiaların doğruluğunu ispatla yükümlüdür. Yönetmelik’in 9. maddesinin 3. fıkrasında ise bu yükümlülük, “*karşılaştırmalı reklamlarda yer alan ve karşılaştırmaya konu edilen iddialar, her hâlükârda üniversitelerin ilgili bölümlerinden veya akredite ya da bağımsız araştırma, test ve değerlendirme kuruluşlarından alınmış bilgi ve belgeler ile kanıtlanmak zorundadır.*” şeklinde yer almaktadır. Nitekim, Kurul önüne gelen uyuşmazlıklarda şikayet edilen reklamlarda yer alan iddiaları kanıtlamaya elverişli bilgi veya belgelerin sunulmaması halinde bu reklamları hukuka aykırı bulmuştur.

Bu kararların birçoğundan birinde, “*Power-türk HD*” logolu televizyon kanalının, 09.01.2015 tarihi itibarıyla “*HD*” yayına geçtiği, ancak ilgili firmanın, tanıtımlarda belirtildiği üzere Türkiye’nin ilk “*HD*” müzik kanalı olduğu yönündeki iddiasını ispatlayan, hukuki olarak kabul edilebilir herhangi bir bilgi veya belge beyan etmediği, dolayısıyla şikayet konusu iddianın hukukten kabul edilebilir delillerle ispatlanmadığı tespit edilmiş” olup anılan reklamların durdurulmasına karar verilmiştir.<sup>11</sup>

## 2.8. Rakiplerin Mallarını, Hizmetlerini, Faaliyetlerini veya Diğer Özelliklerini Kötülememe veya İtibarsızlaştırmama

Yönetmelik’te, karşılaştırmalı reklamlarda uyulması gereken bir diğer koşul olarak rakiplere ait malların, hizmetlerin, faaliyetlerin veya diğer özelliklerin kötülenmemesi veya itibarsızlaştırılmaması sayılmıştır. Bu hüküm, rekabetin hukuk ve ticari etik sınırları içinde kalması amacıyla karşılaştırmalar yapılırken rakip mal, hizmet veya faaliyetlerinin aşağılanmaması veya değersizleştirilmemesi adına koruyucu nitelik taşımaktadır. Buna karşın, bu hükümden her türlü olumsuz eleştiri veya kötüleme değil “gereksiz kötülemeler”in hukuka aykırı olduğu anlaşılmalıdır. Gereksiz kötüleme nitelendir-

<sup>10</sup> İfakat Balık, *Haksız Rekabet Hukuku Açısından Karşılaştırmalı Reklamlar (Doktora Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi, 2018)*, Sy. 86-87

<sup>11</sup> RK; 11/10/2016 Tarih, 253 sayılı toplantı kararı, Dosya No: 2015/32, Erişim Tarihi: 17.04.2020

mesi yapılırken ise, tüketicinin menfaati göz önüne alınarak değerlendirme yapılmalıdır ve kötülemenin hukuka uygun bir üstünlük iddiası olarak kabul edilebilmesi için gerekli, ölçülü ve objektif hususları içermesi gerekir.<sup>12</sup>

### **2.9. Menşei Belirtilmiş Mal veya Hizmete İlişkin Karşılaştırmada, Mal veya Hizmetlerin Aynı Coğrafi Yerden Olması**

Menşei belirtilen mal veya hizmete ilişkin karşılaştırmada, mal veya hizmetin aynı coğrafi bölgeden olması zorunluluğuna ilişkin hüküm mehaz düzenleme olan Yönerge'den alınarak Yönetmelik'te de muhafaza edilmiştir. Bu kapsamda, coğrafi köken bildiren ürünler yalnızca kendi aralarında karşılaştırma konusu yapılabilecektir.

### **2.10. Reklam Veren ile Rakibinin Markası, Ticaret Unvanı, İşletme Adı veya Diğer Bir Ayırt Edici İşareti ya da Mal veya Hizmetleri ile İlgili Karışıklığa Yol Açmaması**

Türk Ticaret Kanunu'nun 55. maddesinde, başkasının malları, iş ürünleri, faaliyetleri veya işleri ile karıştırılmaya yol açan önlemler alınması haksız rekabet hallerinden biri olarak düzenlenmiştir. Buna göre, karşılaştırmalı reklamlarda rakiplerle olan benzerliğin tüketiciyi yanıltacak derecede ön plana çıkarılması, karşılaştırmaya konu ürün veya hizmetlerin aynı işletmeye veya birbiriyle ilişkili işletmelere ait olabileceği izlenimini uyandırması halinde bu reklamlar hukuka aykırı kabul edilecektir.

### **2.11. Reklam Kurulu İlkelerine Aykırı Olmama**

Reklam Kurulu TKHK'nin 63. maddesinde, ticari reklamlarda uyulması gereken ilkeleri belirleme ve haksız ticari uygulamalara karşı tüketiciyi korumaya yönelik düzenlemeleri yapma, bu hususlar çerçevesinde inceleme ve gerektiğinde denetim yapma, bu inceleme sonucunda çeşitli yaptırımlar uygulamakla görevli ve yetkili bir kurul olarak tanımlanmıştır. TKHK'nin 61. maddesinin 2. fıkrasında "ticari

reklamların Reklam Kurulu'nca belirlenen ilkelere, genel ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına uygun, doğru ve dürüst olmaları esastır." hükmü yer almaktadır. Buna karşın, TKHK'de yer alan genel düzenlemenin haricinde Reklam Kurulu tarafından karşılaştırmalı reklamlara yönelik ilkelerin ne olacağına dair bir tebliğ henüz mevcut değildir.

## **SONUÇ**

Karşılaştırmalı reklamlar vasıtasıyla, reklam verenler mal veya hizmetlerinin güçlü yanlarını rakipleriyle kıyaslayarak üstünlük iddiasında bulunma olanağına sahip olmakta ve böylece piyasada rekabet hızla gelişmektedir. Bu karşılaştırmalar sayesinde, tüketiciler de çeşitli mal veya hizmetler hakkında detaylı bilgilenme imkânı elde etmekte ve kendileri için en uygun seçenekleri tercih etmektedir. Ancak tüketicilerin haksız ticari uygulamalara karşı korunması gerekliliği nedeniyle, THKH ve Yönetmelik çerçevesinde karşılaştırmalı reklamların uyması gereken bazı hukuka uygunluk şartları bulunmaktadır. Mevzuatımızda yer alan bu şartlara ilişkin hükümler, Avrupa Birliği hukuku ile de uyum içindedir. Buna karşın, hukukumuzda Avrupa Birliği'nden farklı olarak karşılaştırmalı reklamlarda rakiplere ait ürün adı, marka, logo, ticaret unvanı, işletme adı veya diğer ayırt edici unsurlara yer verilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, rekabet özgürlüğünü engellemesi nedeniyle eleştirilmektedir. Reklam verenler, rakiplerinin ürün veya hizmetleriyle karşılaştırma yaparken tüm bu düzenlemelere uygun hareket etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, bu koşullara uyulmayan reklamları verenler hakkında Reklam Kurulu tarafından şikayet üzerine veya re'sen idari para cezaları, reklam durdurma cezaları gibi yaptırımlar uygulanması söz konusu olmaktadır.

12 İnal- Baysal



# İŞ YERİ YÖNETMELİKLERİ VE İŞ YERİNDEKİ DİSİPLİN SÜREÇLERİ

Engin Enes CAN

Stj. Avukat

## ÖZET

Günümüz dünyasında, sadece büyük ve kurumsal işletmeler değil, küçük ve orta ölçekli işletmeler de iş yerlerindeki düzeni tesis etmek ve iş yerleri genelinde bazı kurallar belirlemek adına iç yönetmelikler hazırlamaktadır. Bu iç yönetmeliklerden bazıları internette mevcut olan yönetmelik örneklerine dayanmakta ya da yetkin olmayan kişiler tarafından hazırlanmaktadır. Sonucunda, yetersiz iç yönetmelikleri, işçiler tarafından ikame edilen davalarda işveren aleyhine sonuçların doğmasına mahal verebilmektedir. Bu kapsamda, işbu makale, işverenleri ve çalışma hayatının diğer katılımcılarını iç yönetmelikler ve disiplin süreçleri hakkında bilgilendirmeyi ve hukuka aykırılık teşkil edebilecek uygulamalardan kaçınmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda; iş yerinde iç yönetmeliklerin hazırlanması, disiplin yönetmeliklerinde efektif ve hukuka uygun prosedürlerin belirlenmesi, disiplin cezalarının hukuka uygun tatbik edilmesi ve ilgili hususlar işbu makale kapsamında açıklanacaktır. Şüphesiz ki, hukuka uygun iç yönetmeliklerin oluşturulması ve uygulanması, sadece işverenlerin lehine bir durum teşkil etmeyecek; aynı zamanda çalışma hayatının niteliğinin arttırılması, işçilerin korunması ve çalışma hayatında adil ve hukuka uygun uygulamaların yaygınlaşması adına oldukça önemli bir adımı teşkil edecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Yönetmelikler, Disiplin Yönetmelikleri, Disiplin Cezaları, Genel İş Koşulları, İş Yerindeki Disiplin Süreçleri.

## GİRİŞ

Günümüzde, her işçi ile ayrı ayrı çalışma koşullarının saptanması yerine, bu koşulların önceden hazırlanmış genel ve yeknesak kurallar (genel iş koşulları) aracılığıyla düzenlenmesi tercih edilmektedir. Söz konusu belirleme de genellikle iç yönetmelikler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 399. maddesinin "İşveren, işin görülmesi ve işçilerin işyerindeki davranışlarıyla ilgili genel düzenlemeler yapabilir ve onlara özel talimat verebilir. İşçiler, bunlara dürüstlük kurallarının gerektirdiği ölçüde uymak zorundadırlar." şeklindeki hükmü genel iş koşullarının işveren tarafından belirlenmesine ve dolayısıyla iç yönetmeliklerin oluşturulmasına atıf yapmaktadır.

Bu kapsamda, iç yönetmelikler; işverence tek taraflı olarak hazırlanan, iş yerinde uygulanacak genel ve yeknesak çalışma koşullarını içeren düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle, iç yönetmelikler, belirli bir sözleşme tarafı gözü önüne alınmadan hazırlanmışlardır. Bu doğrultuda, iç yönetmelikler, iş yerinin bütününde veya bir bölümünde çalışma koşullarını, mevcut veya gelecekteki (azalıp çoğalabilecek) işçi açısından, kişiye özgü niteliklerden bağımsız olarak, genel ve yeknesak bir biçimde belirlerler<sup>1</sup>. Ülkemizde yaygın bir biçimde, hatta hemen hemen bütün işletmelerde, işverenlerce tek taraflı olarak iç yönetmelikler hazırlanmakta ve iş yerlerinde uygulanmaktadır. Ek olarak, ayrıca işverenlerin sıklıkla tip iş sözleşmelerine başvurdukları da görülmektedir. Bu kapsamda, iç yönetmelik adı altında ayrı bir belge düzenlemeyen işverenler, iç yönetmeliklerde düzenleyecekleri konuları tip iş sözleşmelerine koyarak tek bir metinde düzenleme konusu yapabilmektedirler. Bir anlamda, tip iş sözleşmeleri de iç yönetmelikler gibi işveren tarafından önceden tek taraflı olarak hazırlanmaktadır<sup>2</sup>.

1 Sarper SÜZEK, "İş Hukukunda İç Yönetmelikler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 44, Sayı 1-4, 1995, s. 183

2 Ankara Üniversitesi, "İş Hukukunun Kaynakları", Erişim tarihi: 01 Ekim 2020, s. 2

[https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/55199/mod\\_resource/content/0/2.%20HAFTA.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/55199/mod_resource/content/0/2.%20HAFTA.pdf)



İş yerinde toplu iş sözleşmesinin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın işverenlerin tek taraflı olarak iç yönetmelik hazırlaması mümkündür<sup>3</sup>. Ayrıca, işverenlerin iç yönetmelik çıkarma zorunlulukları bulunmamakta olup böyle bir ihtiyaç duymadıkları takdirde iç yönetmelik hazırlamama yönünde tercihte bulunmaları mümkündür.

Belirtmek gerekir ki, iç yönetmeliklerle genel ve yeknesak kurallar belirlenmiş olsa bile, iş yerinde kimi işçilerle bireysel anlaşmalar yapılması ve bu işçiler yönünden farklı iş sözleşmesi hükümleri öngörülmesi mümkündür. Bu doğrultuda, bireysel iş sözleşmesinde farklı hükümler öngörülmesi, iç yönetmelikteki ilgili kurallara geçerlilik tanınmak istenmediğini göstermektedir. Taraflar bu yola başvurduğunda, iç yönetmelikte öngörülen ancak bireysel anlaşmalarla çelişen genel iş koşulları söz konusu hukuki ilişkide bağlayıcılık kazanamayacaktır<sup>4</sup>.

Türk hukukunda, iç yönetmeliklerin hazırlanmasına ilişkin genel nitelikte yasal bir düzenleme bulunmamakta, bu konuda “serbesti sistemi” geçerli olarak kabul edilmekte ve herhangi bir idari denetim gündeme gelmemektedir<sup>5</sup>. Dolayısıyla, işverenler, kaynaklar hiyerarşisine uygun olmak koşuluyla iç yönetmeliklerin içeriğini serbestçe belirleyebilirler. İç yönetmelikler işverenin elinde bulundurduğu talimat verme (yönetim) hakkının dışında kalan ve iş yerinde çalışan işçiler için genel olarak uygulanmasını gerekli gördüğü çalışma koşullarını kapsamaktadır. Bu kapsamda, işverenler, kanunlardaki veya sözleşmelerdeki hükümlerin ayrıntılarına iç yönetmeliklerde yer verebilecekleri gibi bu hükümlerin düzenlemediği hususlarda da çalışma koşullarını belirleyen kurallar koyabilirler. Ayrıca, iş kanunlarının yedek hukuk kuralları olarak tanımlanan hükümlerinde de değişiklikler yapabilirler<sup>6</sup>. Belirtmek gerekir ki, işverenin iç yönetmelikler aracılığıyla iş sözleşmesine

göre işçi lehine düzenleme yapması mümkün olup Yargıtay kararlarında da bu husus kabul edilmektedir. Uygulamada; disiplin kuralları ve cezaları, işçi sağlığı ve iş güvenliği önlemleri dışında çalışma süreleri, fazla çalışmalar, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışma, ücretin ödenme zamanı, avanslar, ek ödemeler ve sosyal yardımlar gibi konuların da iç yönetmeliklerde yer aldığı görülmektedir<sup>7</sup>.

## 1. İÇ YÖNETMELİKLERİN YÜRÜRLÜĞE KONULMASI

İç yönetmelikler, işçinin önceden bilgisine sunulması suretiyle ve her bir işçinin açık veya örtülü kabulü ile geçerli hale gelirler ve bağlayıcılık kazanırlar. İşverenin iç yönetmelik hükümlerini iş sözleşmesi kurulmadan önce işçinin bilgisine sunması, işçinin iç yönetmeliğin içeriği hakkında bilgi sahibi olmasının sağlanmasına hizmet eder. Burada önemli olan, işçiye iç yönetmeliği inceleme olanağının tanınmasıdır. Bu olanağının tanınmasının en güvenilir yolu, iç yönetmeliğin işçiye basılı bir metin olarak verilmesidir. Uygulamada genellikle; iç yönetmelikler iş sözleşmesi yapılırken işçilere gösterilmekte, okutulmakta ve okuyup kabul ettiklerine dair yazılı belge alınmaktadır. Bu doğrultuda, iç yönetmeliğin iş yerinin herhangi bir yerinde asılı olması, işçinin bilgisine sunulmuş sayılması bakımından kural olarak yeterli değildir. Zira, iş sözleşmesinin kurulması aşamasında işçinin iş yerinde asılı olan iç yönetmeliği kolayca görme ve inceleme olanağının bulunmadığı kabul edilmektedir. Ancak, eğer işçi iç yönetmeliği herhangi bir güçlükle karşılaşmaksızın inceleyebiliyorsa durum farklıdır. Örneğin, iç yönetmeliğinin sözleşme görüşmelerinin yapıldığı yerde kolayca görülebilecek bir biçimde asılı olması veya işçinin kullanıma açık olan şirket içi intranet (portal) üzerinden yayımlanması, işçiye bildirme yükümlülüğünün yerine getirilmiş sayılması bakımından yeterli sayılabilir. Ayrıca, işverenin işçinin bilgi edinmesini sağlama yükümlülüğü,

3 Süzek, a.g.m., s. 185

4 a.g.m., s. 188

5 Nazlı ELBİR, “Türk ve Fransız İş Hukuklarında Disiplin Cezaları”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s. 82

6 Süzek, a.g.m., s. 190-191

7 a.g.m., s. 185

iç yönetmeliğin okunabilir ve anlaşılabilir bir metin içinde toplanmış olmasını da gerektirir<sup>8</sup>. Kısacası, işverenin iç yönetmeliğin içeriği konusunda işçinin bilgi edinmesini sağlamak üzere kendisine düşeni yapmış olması gerekir.

Gerekli koşulların yerine getirilmesine binaen bağlayıcılık kazanan iç yönetmelikler, iş sözleşmelerinin eki niteliğini kazanırlar ve sözleşmenin içeriğinde yer alırlar. Yargıtay bir kararında, “İş yeri iç yönetmeliği, iş sözleşmesinin eki niteliğindedir. Ve iş sözleşmeleriyle işçi yararına olmak üzere kanunda öngörülenden daha fazla hak tanınmasına bir engel bulunmamaktadır.” şeklindeki değerlendirmesiyle bu hususu vurgulamıştır<sup>9</sup>.

İç yönetmelik hükümlerinin taraflar arasındaki hukuki ilişkinin kurulmasıyla birlikte sözleşmenin içeriği haline gelmesinin en önemli sonucu, kaynaklar hiyerarşisi içinde iş sözleşmesi hükümlerinden farklı bir yer tutmamalarıdır. Bir başka deyişle, iç yönetmelik hükümleri, sözleşmesi üstü ve/veya sözleşme dışında yer alan bağımsız normlar olarak nitelendirilemezler. İç yönetmelikler, kaynaklar hiyerarşisinde kanunların ve toplu iş sözleşmelerinin altında yer alırlar. Dolayısıyla, anılan kaynaklara aykırı olan iç yönetmelik hükümleri kural olarak geçersiz olarak nitelendirilecektir<sup>10</sup>.

## 2. İÇ YÖNETMELİKLERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI

İç yönetmeliklerin iş sözleşmesinin eki sayılmasının bir diğer önemli sonucu, işverenin iç yönetmeliklerde yer alan hükümleri değiştirmek suretiyle tek taraflı olarak işçi aleyhinde değişiklik yapmasının mümkün olmamasıdır. Zira, sözleşme hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapılabilmesi tarafların bu konuda anlaşmış olmalarına bağlı olduğundan, aynı esasın iç yönetmelikler hakkında da uygulanması gerekecektir. Bu doğrultuda, bir kararında, Yargıtay;

“İş yeri iç yönetmeliğince kazanılmış hakkın tek taraflı yazılı bir irade bildiriyle kaldırılmasına cevaz yoktur<sup>11</sup>.” şeklinde değerlendirmede bulunmuştur. Tabii ki, işverenin iç yönetmelik aracılığıyla tek taraflı olarak işçi yararına değişiklik yapması hususunda herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, iç yönetmelikte değişiklik yapılması, işçinin yapılan değişikliğe açıkça veya örtülü olarak muvafakat etmesi halinde mümkün olabilecektir<sup>12</sup>. Yukarıda açıklandığı üzere, değişiklikle getirilen kuralların da kaynaklar hiyerarşisine aykırı düşmemesi gereklidir.

## 3. İÇ YÖNETMELİKLERİN YORUMU

İç yönetmelik hükümlerinin yorumunda, kural olarak, somut olayın özelliklerinden soyutlanmış yeknesak yorum ilkesinin benimsenmesi gerektiği belirtilmektedir. Zira, iç yönetmelik hükümleri somut ilişkiler göz önüne alınmaksızın, iş yerindeki bütün işçiler için aynı şekilde geçerli olması amacıyla hazırlanan kurallardır. Bir başka deyişle, bu kurallar, belirli kişilere değil, topluluğa hitap eden düzenlemeler niteliğindedir. Bu nedenle, yorum, somut olaylardan soyutlanmış bir değerlendirmeye dayanmalı, kural olarak genel, yeknesak ve objektif olmalıdır.

Bu doğrultuda, iş sözleşmelerinin yorumundaki esasların gözetilmesi gerekecektir. Bu kapsamda, iç yönetmelik hükmü birkaç anlama geldiği takdirde, güven teorisi gereği yorum iç yönetmeliği hazırlayan işveren aleyhine yapılmalıdır. Çünkü, bir hüküm sözleşenlerden sadece biri tarafından düzenlenmişse, kuralın yeteri kadar açık olmamasından doğan riziko, hüküm kaleme alan tarafa ait olmalıdır<sup>13</sup>.

## 4. İÇ YÖNETMELİKLERİN TÜRÜ OLARAK DİSİPLİN YÖNETMELİKLERİ

Uygulamada; işverenlerin, iç yönetmelik ola-

8 a.g.m., s. 186-187

9 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 22.2.1971 tarih ve E. 384 sayılı kararı

10 Süzek, a.g.m., s. 190

11 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 22.2.1971 tarih ve E. 384 sayılı kararı

12 Süzek, a.g.m., s. 189

13 a.g.m., s. 188-189

rak disiplin yönetmelikleri çıkardıkları görülmektedir. İş yerinde disiplinin sağlanması, disiplini ihlâl edici nitelikte tutum, davranış ve eylemlerin belirlenmesi ile bunların yaptırıma tabi tutulmasına ilişkin kural ve prosedürlere yer veren bu yönetmelikler; mezkûr hususların yanında, şirket politikalarını, etik prensipleri ve sair hususları da düzenleme altına alabilmektedir.

Bu kapsamda, disiplin yönetmeliklerinin başat unsurunu oluşturan disiplin cezaları doktrin ve içtihatla tartışılmış ve sonucunda bazı ilke ve kurallara varılmıştır. Disiplin yönetmeliklerine ilişkin disiplin cezaları dışında kalan diğer konular ise çok tartışılmamış ve bu konularda işverenlere daha geniş bir takdir alanı bırakılmıştır. Bu kapsamda, hukuken daha sıkı düzenlemelere tabi olan disiplin cezalarına ilişkin açıklamalara yer vermeden önce, disiplin yönetmeliklerinde yer alması gereken genel nitelikteki özelliklerden bahsetmek yerinde olacaktır. Bu doğrultuda, efektif ve kapsamlı bir disiplin yönetmeliğinin yaptırım kataloğu ile prosedürler ve sorumluluklara ilişkin rehber olmak üzere iki başat bölümden oluşması gerektiği söylenebilir.

İlk bölüm olan ve uygulanacak yaptırımları içeren yaptırım kataloğuna ilişkin belirtilmesi gereken ilk nokta, yaptırım kataloğunun anlaşılır ve şeffaf bir disiplin politikasına dayanmasıdır. Disiplin politikası, herhangi bir ayırım gözetmeksizin, tüm işçiler ve diğer paydaşlara uygulanmalıdır. Yaptırımların ihlâl ölçüğü ile ilgili ve orantılı olmasına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, yaptırımların yumuşak olması caydırıcılık niteliği taşımasına sebep olabilir. Çok sert yaptırımlar ise işçilerin usulsüzlüklere yönelik bildirim yapmaktan çekinmelerine veya işçilerin verimsizliğine yol açabilir. Bu bakımdan, yaptırım kataloğu içerisinde farklı seviyelerde yaptırımların tanımlanması faydalı olacaktır.

Yaptırımların etkili olabilmesinin önemli kriterlerinden biri de uygulanabilirliğidir.

Sadece kâğıt üstünde kalan ve uygulama alanı bulmayan yaptırımlar bir süre sonra caydırıcılığını yitirecek ve disiplin politikasının gücünü zayıflatacaktır<sup>14</sup>.

Prosedürler ve sorumluluklara ilişkin rehberin ise erişime açık olması ve tüm işçiler ve paydaşlara iletilmesi yerinde olacaktır. Bu rehberde şu hususların yer alması önem arz edecektir<sup>15</sup>:

- İhlâlin büyüklüğünün belirlenmesi için kriterler (ölçeği, kapsamı, gerçekleşmiş veya teşebbüs edilmiş olması)
- İhlâlin büyüklüğü ile disiplin yaptırımları arasındaki bağlantı (ihlâli yapan işçinin disiplin geçmişi, benzer yanlışları tekrarlama)
- Yaptırım kararlarına itiraz etme yolları
- Soruşturmadan sorumlu olacak kişiler

Ayrıca, belirtmek gerekir ki, disiplin cezasına konu olayın kapsamının belirlenmesi ve disiplin cezası gerektirip gerektirmediği hususunda iç soruşturma yapılması gerekebilmektedir. Soruşturma konusunun mümkün olduğunca şeffaf olması önemlidir. Bunu sağlamak için soruşturma sürecinin işleyişini gösteren bir grafik aracılığıyla, sürecin farklı aşamaları ile sorumlu kişi ve birimler açıkça gösterilmelidir. Bu şekilde, soruşturma sürecine ilişkin belirsizlik durumu ortadan kalkabilecek ve şirket içi güven ilişkisi muhafaza edilebilecektir.

Ek olarak, soruşturma sürecinde hukukun temel ilkelerine göre hareket edilmesi önemlidir. Masumiyet karinesi, sesini duyurma hakkı, bilgi edinme hakkı ve itiraz hakkı bunlardan başlıcalarıdır. Kişilere ve olaylara ilişkin bilgilerin gizliliğinin sağlanması, bir yasal gereklilik olarak veri gizliliğini de güvence altına alır<sup>16</sup>.

Soruşturmaya konu olan işçinin veya diğer işçilerin şirket yetkilileri ile iş birliği yapması halinde, yaptırımların hafifletilmesi de gündeme gelebilir. Örneğin, soruşturmada ulaşılamamış önemli bir bilginin sağlanması durumu ha-

<sup>14</sup> E. Oya ÖZARSLAN / Özlem ZINGİL / Emre DÖNMEZ, "Özel Sektörde Yolsuzlukla Mücadele Rehberi", Erişim Tarihi: 01 Ekim 2020, s. 49-50 <http://www.seffaflik.org/wp-content/uploads/2016/05/%C3%96zel-Sekt%C3%B6rde-Yolsuzlukla-M%C3%BCcadele-Rehberi.pdf>

<sup>15</sup> a.g.e., s. 50

<sup>16</sup> a.g.e., s. 49

fifletici bir etken olarak disiplin yönetmeliğinde düzenleme altına alınabilir<sup>17</sup>.

İşyeri disiplinin sağlanması açısından önem taşıyan ihlâl bildirimini veya raporlama, şirket içinde gerçekleşmiş veya gerçekleştiğinden şüphe duyulan disipline aykırı bir duruma, eyleme veya davranışa ilişkin bilgilerin yetkili kişi veya kurumlara iletilmesi olarak tanımlanabilecek olup aykırı durumların saptanmasında önemli bir kaynak olarak görülmektedir<sup>18</sup>.

İşverenler, ihbarda bulunmak isteyen fakat kendisini güvende hissetmeyen işçilerin ihlâl bildirimini kolaylaştırmak için çeşitli mekanizmalar oluşturabilir. Bildirimlerin tarafsız bir şekilde ve gizlilik çerçevesinde değerlendirmek üzere yetkilendirilmiş bir kişiye yapılması sağlanabilir. Başka bir alternatif olarak, iç raporlama için bir bildirim hattı oluşturulabilir. Bildirim hattı için dışarıdan hizmet alınabileceği gibi işverenlik içerisinde de bu birimin oluşturulabilmesi mümkündür. Bildirim hattı, çıkar çatışması vakalarının önlenmesi amacıyla bağımsız bir departman tarafından denetlenmeli ve değerlendirilmelidir<sup>19</sup>.

Hem soruşturma içi hem de soruşturma dışı ihbar bildirimlerinin nasıl teşvik edileceği hususuna da kısaca değinmek gerekir. İşverenlerin uygulayabileceği teşvikleri temel olarak ikiye ayırmak mümkündür; finansal teşvikler ve finansal olmayan teşvikler. Ücret artışı, bonus, terfi, prim veya hediye gibi teşvikler ilk gruba girerken; takdir ödülü, şirket bültenlerinde tebrik etme, yönetici eğitim kurslarına katılım imkânı, üst yönetim tarafından kişisel onurlandırma veya iş arkadaşları tarafından kutlanma gibi uygulamalar finansal olmayan teşvik grubuna dahil edilebilir<sup>20</sup>. Bu kapsamda, işverenler, mezkûr teşvikleri somut durumun özelliklerine göre uy-

gulamak suretiyle şirket için ihbar bildirimini güçlendirilmesini sağlayabilirler.

Ayrıca, ihlâl bildirimini yapan kişinin bu nedenle bir misilleme ile karşılaşmayacağı garanti altına alınmalıdır. İşten çıkarma, mobbing, iş yerindeki bazı imkân ve olanakların kısıtlanması gibi misilleme ihtimalleri ihbar bildiriminde bulunacak kişinin sessiz kalmayı tercih etmesine neden olabilir. Misilleme korkusunun önüne geçmek ve ihlâl bildirimlerini teşvik etmek için şirketler açık ve net politikalar belirlemelidir<sup>21</sup>. Şirketin ihbarlar konusunda eyleme geçmediği yönünde bir algı oluşması durumunda, ihbarcının şirket dışındaki kaynaklar aracılığıyla bildirimde bulunması mümkün olabilir ve bu durum yönetilmesi daha zor sorunlara mahal verebilir<sup>22</sup>.

## 5. DİSİPLİN CEZALARI

Disiplin yönetmeliklerinin başat unsurunu oluşturan disiplin cezaları açısından; işverenin disiplin cezası uygulama yetkisinin koşullarını, kapsamını, sınırlarını, usulünü, itiraz ve yargısal denetimini, bu yetkinin kullanılmasına karşı işçilere getirilen güvenceleri hükme bağlayan genel bir düzenleme mevzuatımızda yer almamaktadır<sup>23</sup>. Buna karşılık, 4857 sayılı İş Kanunu ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda konu ile ilgili bazı hükümler yer almaktadır (İş Kanunu'nun 18.,19., 25., 26. ve 38. maddeleri ile Türk Borçlar Kanunu'nun 399. maddesi). Türk iş hukukunda bu konuda genel bir düzenlemenin yokluğu karşısında, disiplin cezalarının tabi olacağı esaslar, iş mevzuatında yer alan bazı kurallar dışında iş hukukunun ilkeleri ile genel hükümler göz önünde tutularak belirlenmektedir<sup>24</sup>.

Öncelikle, toplu iş sözleşmeleri ve iç yönetmeliklerde yer alan en yaygın disiplin cezası türleri; uyarı, kınama, ücret kesintisi ve işten çıkarma olmakla birlikte daha ender olarak işin veya

17 a.g.e., s. 51

18 a.g.e., s. 47

19 a.g.e., s. 48

20 a.g.e., s. 37

21 a.g.e., s. 48

22 a.g.e., s. 49

23 Sarper SÜZEK, "İş Hukukunda Disiplin Cezaları", *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı: 2011/1, 2011, s. 10

24 a.g.m., s. 10

iş yerinin değiştirilmesi, terfi ettirilmeme, geçici işten uzaklaştırma gibi cezalara da rastlanmaktadır<sup>25</sup>. Sayılan bu disiplin cezalarının uygulanabilmesi için birtakım şartların mevcut olması gerektiği genel olarak kabul görmektedir:

- İşçilere bir disiplin cezasının verilebilmesi için her şeyden önce bunun geçerli bir hukuki dayanağı bulunmalıdır. Mevzuatımızda öngörülen hükümlerle disiplin cezasının uygulanabilmesi bir hukuki dayanağın varlığına dayandırılmıştır. Bu durumun en belirgin örnekleri: İş Kanunu'nun 38. maddesine göre toplu iş sözleşmesi veya iş sözleşmelerinde gösterilmiş bulunan nedenler dışında işçiye ücret kesintisi cezası verilememesi ile İş Kanunu'nun 18. maddesinin 1. fıkrası ile 25. maddesinin II. bendinde öngörülmemiş bir nedene dayanarak işverenin işçiye geçerli veya haklı nedenle işten çıkarmamasıdır<sup>26</sup>. Dolayısıyla, ücret kesme cezası ile işten çıkarma cezaları dışında kalan disiplin cezalarının yukarıda izah ettiğimiz şekilde usulüne uygun olarak yürürlüğe konulmuş disiplin yönetmeliğinde düzenlenmesi, geçerli bir hukuki dayanağın varlığı açısından önemlidir.
- Disiplin cezalarının verilebilmesi için bunları öngören hükümlerin iş hukukundaki kaynaklar hiyerarşisine uygun bulunması gerekir. Eş deyişle, kaynaklar hiyerarşisine göre daha aşağıda bulunan hukuk kaynağı, üstte bulunana göre işçiye daha ağır bir disiplin cezası getiremez. Ancak, alttaki hukuk kaynağı işçi lehine daha hafif bir disiplin cezası öngörebilir<sup>27</sup>.
- İşçilere disiplin cezası verilebilmesinin bir diğer koşulu, bu cezanın kendi amacı ile sınırlı olmasıdır. Başka bir anlatımla, ancak iş yerinin düzenini ve disiplinini sağlamak amacıyla disiplin cezası veri-

lebilir. İşçinin iş yerinin düzenini bozmayan davranışlarına yönelik yaptırım uygulanamaz. İşçi tarafından bir hakkın kullanılması, örneğin yasal bir greve katılma veya yargı organı önünde tanıklık yapma ya da iş yerinin düzenini olumsuz yönde etkilemeyen işçinin iş yeri dışındaki özel yaşamı nedeniyle işveren tarafından disiplin cezası verilemez<sup>28</sup>.

- Ek olarak, disiplin cezasının uygulanabilmesi için işçinin kusurlu bulunması da zorunludur. Ancak iş yerinin düzenini kusurlu davranışı ile ihlâl eden işçilere disiplin cezası verilebilir. Eğer disiplin cezasının dayandığı hukuki metinde kusurun belirli ağırlıkta olması aranıyorsa, bu yaptırımın uygulanabilmesi için kusurun belirlenen ağırlıkta olması gerekir<sup>29</sup>. Belirtmek gerekir ki, işçinin ancak bir davranışı disiplin suçu oluşturabileceğinden mesleki veya fiziksel (sağlığından kaynaklanan durumlar dahil) yetersizlikleri disiplin suçu olarak kabul edilemeyecek ve disiplin yaptırımına konu olmayacaktır<sup>30</sup>. Aynı şekilde, uygulanacak disiplin cezası işçinin kusuruyla orantılı (ölçülü) olmalıdır<sup>31</sup>.

Görüldüğü üzere, bir disiplin suçunun iki temel özelliği mevcuttur: İşçi bir davranışta bulunmalı, bir eylem gerçekleştirmeli ve bu davranış veya eylem işveren tarafından hatalı kabul edilmelidir. Buradaki hata, kusur olarak anlaşılmalıdır. Sonuç olarak disiplin suçlarını geniş anlamda işçilerin kusurlu davranışları olarak tanımlamak mümkündür<sup>32</sup>.

### 5.1. Disiplin Cezalarının Uygulanmasında Süre

Türk iş hukuku mevzuatında, disiplin cezası uygulanması herhangi bir süreye tabi kılınma-

25 a.g.m., s. 13

26 a.g.m., s. 10

27 a.g.m., s. 12

28 a.g.m., s. 11

29 a.g.m., s. 11

30 Nazlı ELBİR, a.g.e., s. 59

31 SÜZEK, a.g.m., s. 11

32 Nazlı ELBİR, a.g.e., s. 59-60



mıştır. Ancak, doktrinde, disiplin cezalarının makul bir süre içinde uygulanabileceği kabul edilmektedir<sup>33</sup>. Dolayısıyla, disiplin cezalarının objektif koşullar altında makul bir süre içerisinde uygulanmasına dikkat edilmeli, üzerinden uzun bir süre geçmiş bir davranış veya eylem dolayısıyla işçiye disiplin cezası verilmemelidir.

Ayrıca, haklı nedenle fesihlerde İş Kanunu'nun 26. maddesinde düzenlenen altı iş günlük sürenin geçmemesine dikkat edilmelidir<sup>34</sup>. Geçmesi halinde, haklı nedenin varlığına rağmen, feshin usulsüzlüğüne ve dolayısıyla haksızlığına hükmedilebilecektir.

Altı iş günlük sürenin başlangıcının belirlenmesinde, Yargıtay nezdinde içtihat oluşturulmuş olup söz konusu içtihat disiplin kurulunu haiz işverenler açısından ayrıca bir önem arz etmektedir. Disiplin kurulunun işten çıkarma konusunda yetkili kılındığı hallerde, altı iş günlük sürenin başlangıcı, disiplin kuruluna olayın intikal ettirildiği tarihtir. Öte yandan, işten çıkarma yetkisi başka bir kişi ve organda ise, disiplin kuruluna olayın intikali ve olayın disiplin kurulu tarafından görüşülmesi süreyi başlatmayacak olup feshe yetkili kişiye veya organa olayın intikali sürenin başlangıcını oluşturacaktır. Bu kapsamda, "Altı iş günlük süre işçi ya da işverenin haklı feshe neden olan olayı öğrendiği günden itibaren işlemeye başlar. Olayı öğrenme günü hesaba katılmaksızın, takip eden iş günleri sayılarak altıncı günün bitiminde haklı fesih yetkisi sona erer. İşverenin tüzel kişi olması durumunda altı iş günlük süre feshe yetkili merciin öğrendiği günden başlar. Bu konuda müfettiş soruşturması yapılması, olayın disiplin kurulunca görüşülmesi süreyi başlatmaz. Olayın feshe yetkili kişi ya da kurula intikal ettirildiği gün altı iş günlük sürenin başlangıcını oluşturur. Bir yıllık süre ise her durumda olayın gerçekleştiği günden başlar<sup>35</sup>."

33 a.g.e., s. 84

34 Anılan madde uyarınca, "24 ve 25 inci maddelerde gösterilen ahlak ve iyiniyet kurallarına uymayan hallere dayanarak işçi veya işveren için tanınmış olan sözleşmeyi fesih yetkisi, iki taraftan birinin bu çeşit davranışlarda bulunduğunu diğer tarafın öğrendiği günden başlayarak altı iş günü geçtikten ve her halde fiilin gerçekleşmesinden itibaren bir yıl sonra kullanılamaz. Ancak işçinin olayda maddi çıkar sağlaması halinde bir yıllık süre uygulanmaz."

35 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 9.9.2019 tarih ve E. 2016/6122 sayılı kararı

36 Nazlı ELBİR, a.g.e., s. 86-87

İşbu noktada, ikili bir ayrıma gidilmesi yerinde olacaktır:

- Disiplin kuruluna fesih yetkisi verilmişse, olaya ilişkin bütün bilgi ve belgelerin toplanmasının akabinde olayın disiplin kuruluna intikali altı iş günlük sürenin başlangıcını oluşturacaktır. Ancak, disiplin kurulu tarafından olaya ilişkin araştırmanın sürmesi halinde, altı iş günlük sürenin başlangıcını intikal değil araştırmanın tamamlanması oluşturacaktır.
- Disiplin kuruluna fesih yetkisi verilmişse ve fesih yetkisi başka bir kişi veya organda ise, olayın disiplin kuruluna intikali veya olayın disiplin kurulunda görüşülmesi mezkûr süreyi başlatmayacaktır. Sürenin başlangıcını, gereken araştırmanın tamamlanması şartıyla, olayın feshe yetkili kişiye veya organa intikali oluşturacaktır.

## 5.2. Disiplin Cezalarına İlişkin Prosedürler

Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki, mevzuatta, disiplin cezası uygulanması konusunda özel bir prosedür öngörülmemiştir. Hukukumuzda disiplin cezası uygulanmadan önce kural olarak işçinin savunmasının alınması zorunluluğundan söz edilemez. İş hukukunda en ağır disiplin cezasını oluşturan haklı nedenle derhal işten çıkarmalarda dahi işçiye savunma hakkı tanınmadığından, diğer disiplin cezalarında (iş güvencesine tabi iş ilişkilerinde işçinin davranışı nedeniyle süreli feshi dışında) böyle bir zorunluluğun bulunmadığının kabulü gerekecektir. Ancak toplu iş sözleşmesi, iş sözleşmesi veya iç yönetmelikte disiplin cezası uygulanmadan önce işçiye savunma hakkı tanınmışsa kuşkusuz bu zorunluluğa uymak gerekecektir. Ayrıca; toplu iş sözleşmeleri, iç yönetmelikler ve iş sözleşmeleriyle işçiye isnat edilen davranışların yazılı olarak bildirilmesi yönünde zorunluluk öngörüldüğü takdirde şüphesiz bunlara uyulacaktır<sup>36</sup>.

Bir disiplin cezasının haklılığı veya geçerliliği denetlenirken dikkate alınması gereken bir diğer husus da işçiye işlemiş olduğu aynı disiplin suçu için birden fazla disiplin cezası verilip verilemeyeceğidir. Nitekim, doktrinde ve içtihatlarda, işçinin aynı disiplin suçu için yalnız bir defa cezalandırılabileceği ifade edilmiştir. Şu hâlde, iş hukukunda disiplin yaptırımları bakımından “non bis idem (çifte ceza yasağı)” kuralının geçerli olduğu söylenebilir<sup>37</sup>.

### 5.3. Disiplin Cezalarının Denetimi

Verilen disiplin cezaları yargı denetimine tabidir. Bu, kişinin yargı organı önünde anayasal hak arama özgürlüğünün (Anayasa madde 36) doğal sonucudur<sup>38</sup>. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu da “İşçinin her yönden özlük haklarını ilgilendiren disiplin cezasının iptaline ilişkin dava açma hakkının varlığı, aynı zamanda temel haklar arasında yer alan hak arama özgürlüğünün doğal sonucu” olduğunu hükme bağlamıştır<sup>39</sup>. Bu kapsamda, belirtmek gerekir ki, verilen disiplin cezalarını kesin sayan, bunlar hakkında yargıya gidilemeyeceğini öngören sözleşme hükümleri geçersizdir.

Ancak, mevzuatımızda açık bir düzenleme yer almadığından, iş mahkemesince, işverenin verdiği disiplin cezasının iptali mümkünken, iptal kararının yanı sıra işvereni bir işlem yapmaya zorlayıcı nitelikte karar verilmesi mümkün değildir<sup>40</sup>. 7036 sayılı İş Kanunu’nun 8. maddesinin “işveren tarafından toplu iş sözleşmesi veya işyeri düzenlemeleri uyarınca işçiye verilen disiplin cezalarının iptali için açılan davalarda verilen kararlar.” şeklindeki hükmü disiplin cezalarının iptalinin mümkün olduğunu işaret etmektedir.

Bu durum, Yargıtay’ın “İş hukukunda işverenin düzenleyici işlemlerde bulunmasını zorlayıcı nitelikte karar verilmesi olanağı yoktur. Mahkemece davacıya veri-

len ihtar cezası sonucu, terfi ettirilmeme işleminin hatalı olduğunun karar yerinde belirtilmesi ile yetinilmesi gerekirken, terfinin yapılması ve intibakının gerçekleştirilmesi şeklinde hüküm kurularak işverenin yönetim hak ve yetkisinin kısıtlanması veya ortadan kaldırılması, iş hukukunun ilkeleriyle bağdaşmaz” şeklindeki kararında açıkça vurgulanmıştır<sup>41</sup>.

Öte yandan, iş mahkemesince işverenin verdiği disiplin cezasının iptali ile birlikte işvereni bir işlem yapmaya zorlayıcı nitelikte karar verilmesi mümkün değilse de işçi, örneğin haksız ücret kesintisi, geçici işten uzaklaştırma, terfi ettirilmeme gibi disiplin cezaları nedeniyle uğradığı zararları genel hükümlere göre tazmin ettirebilecektir<sup>42</sup>. Aynı zamanda, işçi, ruhsal bütünlüğünün ihlali nedeniyle manevi tazminat da talep edebilecektir<sup>43</sup>.

### SONUÇ

Türk iş hukuku mevzuatında, iç yönetmelikler ve disiplin cezalarına yönelik bazı hükümler öngörülmüşse de bu hususlara ilişkin genel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, mezkûr konular, uygulamanın değişimiyle beraber doktrin ve içtihatlar tarafından yorumlanmış ve bir nebze de olsa bazı genel kurallar ve kaideler belirlenmiştir. Her ne kadar bazı genel kurallar ve kaideler belirlenmişse de iç yönetmelikler ve disiplin cezaları açısından anılan genel kurallara ve kaidelere uymak şartıyla işverenin serbestçe karar verme ve düzenleme yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir.

Bu kapsamda, işverenin usulüne uygun olarak iş yönetmelikleri yürürlüğe koyması, ilgili yönetmeliklerin bağlayıcılığı açısından önem arz edecektir. İç yönetmeliklerde yer alan hükümlerin değiştirilmesi ve yorumlanması hususlarında da işverenin öngörülen belirlemelere riayet etmesi muhtemel risklerin bertaraf edilmesi açısından faydalı olacaktır.

37 a.g.e., s. 108

38 SÜZEK, a.g.m., s. 13

39 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 23.10.1987 tarih ve E. 9-639 sayılı kararı

40 SÜZEK, a.g.m., s. 14

41 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 14.5.1996 tarih ve E. 1014 sayılı kararı

42 SÜZEK, a.g.m., s. 14

43 Ankara Üniversitesi, “İş Hukukunun Kaynakları”, Erişim tarihi: 01 Ekim 2020, s. 3

[https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/55199/mod\\_resource/content/0/2.%20HAFTA.pdf](https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/55199/mod_resource/content/0/2.%20HAFTA.pdf)

İç yönetmeliklerin uygulamada en çok karşılaşılan türü olan disiplin yönetmelikleri, iç yönetmeliklere ilişkin kısıtlamalara tabi olduğu gibi, içerisinde disiplin cezalarını ihtiva ettiğiinden disiplin cezalarına yönelik belirlenmiş kısıtlamalara da uygun bir şekilde oluşturulmalıdır. Disiplin yönetmeliklerinde ve özelinde şirket içi soruşturmaların yürütülmesi ve disiplin cezalarının uygulanması hususunda; genel hukuk kurallarına, insan haklarına ve ceza ile kabahatler hukukunun temel ilkelerine riayet edilmesine dikkat edilmesi gerekecektir. Ayrıca, disiplin soruşturması yürütmesi planlanan organların üyelerinin belli kriterler dahilinde seçilmesi ve seçilen üyelere gerekli eğitimlerin verilmesi önem arz edecektir.

İç yönetmeliklerin başka bir türü olan ve rüşvet ve yolsuzlukla mücadele ile şirket içi politikalara yönelik çıkarılmış yönetmeliklerin de bahsi geçen hukuki kısıtlamaların yanında; şirket içi güven ilişkisinin tesis edilmesi, iş barışının devam etmesi, şirketin itibarının zedelenmemesi, şeffaflığın sağlanması ve olası olumsuzlukların engellemesi adına titizlikle oluşturulması yerinde olacaktır.



# AYRIMCILIK TAZMİNATI KADIN İŞÇİLERİ KORUMAYA YETER Mİ?

Cemre ŞEN  
Avukat

## ÖZET

Uluslararası sözleşmeler ve T.C. 1982 Anayasası ile koruma altına alınan kadın haklarının çalışma hayatında da izleri görülmektedir. Zira kadına yönelik ayrımcılık ve ekonomik şiddet, kadının çalışma özgürlüğüne hanel getirmektedir. Türkiye Cumhuriyeti, uluslararası insan hakları metinlerine uyum göstermek adına çeşitli yasal düzenlemelere kavuşmuş ise de kadın çalışanların yeterli koruma mekanizmasına sahip olmadığı görülmektedir. Zira Yargıtay ve Anayasa Mahkemesi'nin kadın işçi lehine kararlarının yanı sıra, kadınların çalışma hayatındaki yerini pekiştirmekten uzak yargı kararları ve düzenlemeler de gündemdedir.

Bu çalışmamızda, kadın haklarının ve çalışma hayatında kadının yerinin tarihsel zeminine kısaca değinilecek, kadının iş hayatında uğraması muhtemel ayrımcılık türlerine somut örneklerle yer verilecek ve akabinde ayrımcılık tazminatının hukuki boyutu ve sonuçları ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Kadın İşçi, Kadın İşçilerin Korunması, Eşitlik, Ayrımcılık Yasağı, Toplumsal Cinsiyet, Ayrımcılık Tazminatı.

## GİRİŞ

Birleşmiş Milletler ("BM")'in üstlendiği rol ve en büyük başarılarından biri, Dünyada genel kabul gören bir insan hakları hukuku çatısı oluşturmalarıdır. "Kadınının insan hakları" kavramı ilk defa BM belgeleri ile kullanım alanı bulmuştur. Kadına yönelik her türlü şiddet ve ayrımcılığın uluslararası belgelere geçiş süreci de BM belgelerinde kadına özel vurgu yapılmasından bağımsız değildir. BM Antlaşması'ndan sonra kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin Başlangıç Bölümü'nde kadın-erkek hak eşitliğine değinilmesi, devamında Bildirge'yle ilan olunan tüm hak ve özgürlüklerden cinsiyet de dâhil olmak üzere hiçbir ayırım gözetilmeksizin herkes tarafından yararlanılacağına ilişkin getirilen düzenlemeler de bunun yansımasıdır.

1966 yılında BM Genel Kurulu tarafından kabul edilen ve 1976 tarihinde yürürlüğe giren Ekonomik, Kültürel ve Sosyal Haklara ilişkin Uluslararası Sözleşme'de kadınlara yönelik cin-

siyete dayalı ayrımcılık, kadınların ekonomik, toplumsal ve kültürel gelişiminin engellenmesi hususları ele alınmış, taraf devletlere çalışma hakkını da barındıran temel insan haklarından yararlanma noktasında kadın-erkek eşitliğinin gözetilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. İlave-ten, çalışma koşullarının düzenlendiği 7. maddede özellikle kadınlara, kendilerine sunulan çalışma koşullarının erkeklerin koşullarından daha aşağı seviyede olamayacağı ve eşit işe eşit ücret alacakları konusunda güvence sağlanması vurgulanmıştır.

Kadına Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Yok Edilmesi Sözleşmesi (The Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women) ("CEDAW"), 1979'da Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kabul edilmiş en mühim uluslararası antlaşmalardan biridir. CEDAW'a taraf olan devletlere kadınları koruma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülük ile, kadınların, iş hayatında da ayrımcılığa maruz bırakılmaları önlenmek istenmiştir.

Kadınların istihdamı, iş dünyasında etkin rol oynamaları adına uluslararası düzlemdeki aksiyonlar hızla devam ederken, Türkiye'de de bir kurumsal yapıya ihtiyaç duyulmuş; ilk ola-



rak 20 Nisan 1990 günlü Resmî Gazete ile yayımlanan 422 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (“KHK”) ile Başbakanlığa bağlı Kadının Statüsü ve Sorunları Başkanlığı (“Başkanlık”) kurulmuştur. 25 Ekim 1990 tarihli ve 3670 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle bu Başkanlık Kadının Statüsü ve Sorunları Genel Müdürlüğü (“KSSGM”) adıyla Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlanmıştır. 24 Haziran 1991 tarihinde ise yine Başbakanlığa bağlı Kadın, Aile ve Sosyal Hizmetlerden Sorumlu Devlet Bakanlığı sorumluluğuna verilmiştir. Türkiye’deki kurumsallaşma ihtiyacı, beraberinde bir takım yasal düzenlemelerin getirilmesini ve özellikle uluslar üstü belgelere üstünlük tanınmasını gerektirmiştir. Gerçekten de T.C. Anayasası’nın 90. maddesinin son fıkrasındaki şu ifadelerle uluslararası belgelere üstünlük tanınacağı düzenlenmiştir: “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. (...) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”

Genel olarak bilinen adıyla İstanbul Sözleşmesi, kadın işçilerin cinsiyetleri nedeniyle ayrımcılığa maruz bırakılmalarını açıkça yasaklasa da her geçen gün, göz yumulamayacak somut örneklerle kadın istihdamının teşvik edilmek yerine engellenmeye çalışıldığı görülmektedir. Sabancı Üniversitesi bünyesindeki SU Gender Cinsiyet Eşitliği Programı (“CEP”), gerçekleştirdiği araştırmalar ile hamilelik nedeniyle işten çıkarmaların kadın işçilerin yaşadığı/yaşamakta olduğu yaygın problemlerden biri olduğuna vurgu yaparken, yasal analık izinlerinin kullanılmasına da dikkat çekmektedir.

Uluslararası Çalışma Örgütü (“ILO”)’nün 2015 yılında kabul edilen 111 No’lu Ayrımcılık (İş ve Meslek) Sözleşmesi’nin 1. maddesinde “Ayrımcılık” deyimini; ırk, renk, cinsiyet, din, siyasi inanç, ulusal veya sosyal menşeye bakımından yapılan iş veya meslek edinmede veya edinilen iş veya meslekte tabi olunacak muamelede eşitliği yok edici veya bozucu etkisi olan her türlü ayrılık gözetme, ayrı tutma veya üstün tutmayı ifade ettiği belirtilmiştir. Böylelikle, cinsiyet ne-

deniyle yapılacak farklı muamelelerin bu tanım kapsamında değerlendirilmesi ve yasal mekanizmalarla önlenmesi amaçlanmıştır.

## 1. Türk İş Hukuku’nda Ayrımcılığa İlişkin Düzenlemeler

4857 sayılı İş Kanunu’nun 5. maddesi “İş ilişkisinde dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ve benzeri sebeplere dayalı ayırım yapılamaz. (...) İşveren, biyolojik veya işin niteliğine ilişkin sebepler zorunlu kılmadıkça, bir işçiye, iş sözleşmesinin yapılmasında, şartlarının oluşturulmasında, uygulanmasında ve sona ermesinde, cinsiyet veya gebelik nedeniyle doğrudan veya dolaylı farklı işlem yapamaz. Aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret kararlaştırılmaz. İşçinin cinsiyeti nedeniyle özel koruyucu hükümlerin uygulanması, daha düşük bir ücretin uygulanmasını haklı kılmaz. İş ilişkisinde veya sona ermesinde yukarıdaki fıkra hükümlerine aykırı davranıldığında işçi, dört aya kadar ücreti tutarındaki uygun bir tazminattan başka yoksun bırakıldığı haklarını da talep edebilir.” şeklinde ayrımcılık yasağını ve ayrımcılık tazminatını düzenlemiştir.

İşverenin eşit davranma borcunun anayasal dayanağı T.C. Anayasası’nın 10. maddesidir. Buna göre, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.” Anayasa’nın 10. maddesiyle güdülen amaç, aynı durumda bulunan kimselerin yasalarda aynı işleme tabi tutulmasını sağlamak ve yasa karşısında dil, ırk, renk cinsiyet, din ve mezhep ile benzeri sebeplerle ayrımcılık uygulanmasını önlemektir. Dolayısıyla İş Kanunu’na da paralel bir düzenleme getirilmiştir. İlâveten, Anayasa’nın 50. maddesinde de “Kimse, yaşına, cinsiyetine ve gücüne uymayan işlerde çalıştırılmaz. Küçükler ve kadınlar ile bedeni ve ruhi yetersizliği olanlar çalışma şartları bakımından özel olarak korunurlar.” hükmü ile kadınların çalışma şartları bakımından özel olarak korunması benimsenmiştir.

İş Kanunu’nun 5. maddesinin 6. fıkrasında, iş sözleşmesinin yapılmasında cinsiyet ayrımı yapılması ayrımcılık tazminatına hak kazan-

dıran haller içine dâhil edilmemiştir. Kanun'un açık düzenlemesi dolayısıyla iş sözleşmesinin yapılmasında cinsiyet ayrımcılığı ayrımcılık tazminatının kapsamına sokulamaz. Ancak bu davranışın Borçlar Hukuku anlamında haksız fiil teşkil ettiği, bu nedenle diğer şartların oluşması halinde, iş başvurusu ayrımcılık nedeniyle reddedilen kişinin, Borçlar Kanunu hükümlerine göre uğradığı zararın tazminini haksız fiil esasları çerçevesinde talep edebileceği de öğretilde ifade edilmektedir.<sup>1</sup>

Doktrinde genel olarak ayrımcılık tazminatına ilişkin görüşler bu şekildeyken, yargı kararlarında kadın işçileri zora sokma ihtimali bulunan birtakım görüşlerin yer bulduğunu görmekteyiz. Bunlardan bahsetmek gerekir ise; Yargıtay'ın özellikle ayrımcılığın ispatı hususunda işçilere makul ölçüden daha ağır bir yük yüklediği, ayrımcılık tazminatının ancak işçinin ayrımcılığı ispatlaması halinde kazanılabileceğini gösteren kararları çoğunluktadır.

## 2. Ayrımcılık Tazminatına İlişkin Emsal Kararlar

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin E. 2012/16332, K. 2014/19287 sayılı ve 12.06.2014 tarihli kararında şu ifadeler yer almakta olup; işbu karar, işçinin ispat yükümlülüğüne ilişkindir:

*“Davacının hizmet akdinin hamileliği nedeniyle feshedildiği iddiasıyla dava açılmış ve mahkemece ayrımcılık tazminatına hükmedilmişse de dosyadaki bilgi, belge ve tanık anlatımlarından davacının iş akdinin hamilelik nedeniyle feshedildiğine ilişkin hiçbir delil bulunmadığı anlaşıldığından davacının bu talebinin reddi gerekirken gerekçesi dahi açıklanmadan kabulü hatalıdır.”*

Yine Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin E. 2012/32118, K. 2014/26002 sayılı ve 09.09.2014 tarihli kararında şu ifadeler yer almaktadır:

*“(…) Davacı tanıklarından biri, hamileliğin 2. ayında davalı işveren yetkilisinin hamile oldu-*

*ğu için davacının çalıştırılmayacağı yönünde beyanda bulunduğunu açıklamış ancak diğer davacı tanığı bu yönde bir bilgisinin olmadığını ifade etmiştir. (...) davacı işçi feshin hamileliğe dayalı olduğunu kesin olarak kanıtlayamamıştır. Böyle olunca kötü niyet tazminatı isteğinin reddi yerine yazılı şekilde isteğin kabulüne karar verilmesi hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.”*

Kararda Yargıtay'ın kesin ispatı araması eleştiri konusu yapılmıştır. Nitekim işçi açısından ispat yükümlülüğü son derece güçleştirilmiştir. Eleştiri konusu yapılan bir diğer husus ise, ayrımcılık tazminatının koşullarının zorlaştırılmasıdır. Şöyle ki Yargıtay, ayrımcılık tazminatının iş güvencesi tazminatları ile çakışmasını engellemek yönünde içtihat kurmuştur.

Nitekim Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin E. 2015/36382, K. 2016/20288 sayılı ve 17.11.2016 tarihli kararında şu ifadelerle işe başlatmama tazminatına hükmedilmiş, ayrıca bir ayrımcılık tazminatına ise davacı lehine karar verilmemiştir.

*“Hamilelik sebebiyle yapılan fesih işlemi, İş Kanunu'nun 18/3-d maddesi uyarınca geçersiz bir fesih olup işçinin işe başlatılmaması halinde ödenmesi gereken iş güvencesi tazminatında değerlendirilecektir. (...) hamileliği sebebiyle haksız bir şekilde işine son verildiğini iddia eden davacının amiri ile yaptığı görüşmede 5 haftalık gebeliği bulunduğunu bildirdiği, davacının savunmasının alınmasından önce hamilelik durumunun bilindiğinin davalı tanıklarınca da doğrulandığı, gerçekte işverence yapılan feshin davacının hamileliği sebebiyle yapıldığı ve kötü niyetli olduğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla, işe başlatmama tazminatının davacının 4 aylık brüt ücreti oranında belirlenmesi doğru bulunmamıştır. Bu tazminatın fesih nedenine göre davacının 6 aylık brüt ücreti oranında belirlenmesi dosya içeriğine uygun düşecektir.”*

İşbu karar her ne kadar işçi lehine gözükse de esasen fesih nedeni ayrımcılıktan kaynaklandığından işçinin ayrıca ayrımcılık tazminatına hak kazanması gerekirdi. Zira, doktrindeki

<sup>1</sup> Karagöz, Veli. Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku A.B.D., İş Hukukunda Ayrımcılık Tazminatı, Nisan 2017, s.23

yazarların da savunduğu üzere, İş Kanunu'nda 'eşit davranma ilkesi'ne aykırı olarak hamilelik nedeniyle fesih, iş güvencesi kapsamındaki işyerlerinde aynı zamanda geçersiz fesih mahiyetinde olacağından, bu durumda sadece geçersiz feshin sonuçlarının uygulanacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Eş deyişle, iş güvencesi hükümleri ile ayrımcılık tazminatının bir arada bulunamayacağına dair bir yasal kısıtlama mevcut değildir.

6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun, 'sendika özgürlüğünün güvencesi' başlıklı 25. maddesinde sendikal nedenle fesih halinde ödenecek tazminatın, işçinin en az bir yıllık ücreti tutarında olacağı belirtildikten sonra İş Kanunu'nda tanımlanan 'iş güvencesi tazminatı'nın ayrıca istenemeyeceği açık olarak vurgulanmıştır. Ayrımcılık tazminatı bakımından ise bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, açık düzenleme yer almamasına rağmen yerleşik kararlarında, işçinin işe başvurmasına rağmen alınmamasını yeni bir fesih saymaktadır. Dolayısıyla burada, ayrımcılık söz konusu olmayıp kanundan doğan sonucun gerçekleştiğini, bunun müeyyidesinin ise İş Kanunu'nun 21. maddesinde iş güvencesi tazminatı şeklinde düzenlendiğini; bu nedenle burada, ayrıca 5. maddedeki ayırım yasaklarının tartışılmasının da mümkün olmadığını belirtmektedir.<sup>2</sup>

Hal böyleyken, bir kadın işçinin işe alım esnasında veyahut iş şartları uygulanırken ya da iş ilişkisi sonlandırılırken ayrımcılığa uğradığını ispat etmesi hayli zordur. İşçi, iş güvencesi hükümlerinden yararlırsa da Yargıtay'ın sıkı uygulamaları karşısında ayrımcılık tazminatına hak kazanamayacaktır. Dolayısıyla ayrımcılık tazminatının kadın işçileri ayrımcılıktan korumakta yetersiz olduğunu görmekteyiz.

## SONUÇ

Uluslararası belgelerden yola çıkılarak hazırlanan mevzuat ve belgelerle ayrımcılık önlenmek istenmişse de uygulamada buna tama-

men uyulmadığı değerlendirilmektedir. Oysaki çalışma mevzuatıyla sağlanacak haklar kadınların karşılaştıkları sorunları ortadan kaldıracak ve işgücü piyasasının en önemli sorunlarından biri olan düşük kadın istihdamı oranlarına olumlu etki edecektir. Kadınların sahip olduğu haklar, çalışma hayatına katılım oranları, eğitim düzeyleri ve diğer unsurlar toplumların gelişmişlik seviyesinin bir göstergesidir. Dolayısıyla, başta işe alınırken fırsat eşitliği ve sonrasında muamele eşitliği sağlanmalı, çalışma ilişkilerinden kaynaklanan önemli sorunların ortadan kaldırılması hedeflenmelidir. Yargı kararlarının da getirilen eleştiriler karşısında, Devletin yükümlülükleri unutulmadan oluşturulması gerekmektedir.

2 Yargıtay Kararları Dergisi, 2012/9, Cilt:38, s.1710-1712.

# MASKE TAKMAMA CEZASINA İTİRAZ/ERKEN ÖDEME İNDİRİMİ/TAKSİTLENDİRME VE CEBRİ TAHSİLAT SÜREÇLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Grup Başkanı

## ÖZET

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na göre, idari para cezaları kabahat niteliğindeki fiillere uymayan vatandaşlara kesilmektedir. Para cezaları, adli para cezası ve idari para cezası olarak sınıflandırılmakta olup birbirinden farklı tahakkuk ve tahsilat süreçlerine tabi bulunmaktadır. Adli para cezası, mahkemeler tarafından verilmekte ve ödenmezse hapis cezasına çevrilebilmektedir. İdari para cezası ise, Kabahatler Kanunu'na riayet edilmediğinde vatandaşlara devletin idari kurumları tarafından uygulanmaktadır. İdari para cezaları çevreyi kirletmek, aşırı gürültü yapmak, afiş asmak gibi kabahat niteliğindeki eylemlerin sonucunda kesildiği için kişinin adli sicil kaydına işlenmemektedir. Ülkemizde, Koronavirüs (Covid-19) tedbirleri kapsamında maske kullanımı zorunluluğuna ilişkin olarak 81 ildeki görevliler tarafından 22.06.2020 tarihinden bu yana bu kuralı ihlâl edenlere ülke genelinde uygulama birliği olacak şekilde 900 TL idari para cezası kesilmektedir. İdari para cezaları kabahat niteliğindeki fiillere uymayan vatandaşlara kesilmekte olup bu cezaı Devletin bakanlık, belediye, emniyet, valilik gibi idari kurumları kesmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Covid-19, Maske Takma, Kabahat, İdari Para Cezası, İtiraz, Erken Ödeme İndirimi, Taksitlendirme, Cebri Tahsilat.

## GİRİŞ

2020 yılında Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan Kentinde başlayan ve hâlâ tüm dünyayı tehdit etmeye devam eden Koronavirüs (Covid-19) salgınından ülkemizi ve vatandaşlarımızı korumak ve salgının yayılmasını engellemek için alınan önlemlerden biri de maskesiz sokağa çıkma yasağı getirilmesi olmuştur. Koronavirüs salgını ile mücadele kapsamında işverenleri ve çalışanları ilgilendiren önemli karar ve uygulamaların olduğu bir dönemde biz vatandaşları çok yakından ilgilendiren bir konuda tedbirler kapsamında sokağa çıkma yasağına ve maske kullanma zorunluluğuna uymayanlara kesilen idari para cezalarının tahsili konusudur.

İdari para cezaları, kanunlarda yer verilen kabahatlerle ilgili olarak idari merciler tara-

findan verilen cezalardır. Bu cezalar, Devletin bakanlık, belediye, emniyet, valilik gibi idari kurumları tarafından kesilen idari para cezası kapsamında olup idari para cezası ödenmezse cebri takibat işlemleri yapılabilmektedir. Kabahatler Kanunu'na riayet edilmediğinde vatandaşlara verilen cezalar idari para cezası mahiyetindedir. İdari para cezaları, vatandaşlar tarafından cezaı kesen kuruma gerekli itirazlar ve erken ödeme indirim talepleri yapıldıktan sonra, hareketsiz kalınması ve cezanın kesinleşmesi sonrasında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre cebri tahsilat yöntemleri uygulanmak suretiyle tahsil edilmektedir. Kabahat niteliğinde olduğu için idari para cezaları kişinin adli sicil kaydına (sabıka kaydına) işlenmemektedir.

Salgın süreci devam ederken İçişleri Bakanlığı tarafından 81 il valiliğine 18.06.2020 tarihinde gönderilen talimatla, önce 22 Haziran 2020 tarihine kadar maske takma zorunluluğuna uymayanların uyarılıp bilgilendirilmesi

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



istenmiş, bu tarihten sonra bu kurala uymayanlara ise ülke genelinde uygulama birliği olacak şekilde Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 282'nci maddesi uyarınca 900 TL idari para cezası kesilmeye başlanmıştır. Salgının 2021 yılında da devam edeceğinin öngörülmesi ve Cumhurbaşkanlığı tarafından kesilen idari para cezalarının tahsil edilmesi yönünde Cumhurbaşkanı tarafından ortaya konan irade sonrasında sokağa çıkma yasağına ve maske takma kuralına uyulmaması nedeniyle kesilen idari para cezalarının kesinleşmesi sonucunda bunların cebri takibat yoluyla tahsili işlemleri devam etmektedir.

### **1. KABAHAHLER KANUNU'NA GÖRE KESİLEN İDARİ PARA CEZALARININ MAHİYETİ**

30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda sayılan kabahatler karşılığında uygulanacak olan idarî yaptırımlar, idarî para cezası ve idarî tedbirlerden oluşmaktadır. İdarî tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir. İdarî para cezası, maktu veya nispi olabilmektedir. İdarî para cezası, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle de belirlenebilmektedir. Bu durumda, idarî para cezasının miktarı belirlenirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulmaktadır. Emre aykırı davranış nedeniyle Kabahatler Kanunu'nun 32. maddesine göre, yıllık olarak belirlenen tutarlarda idari para cezası kesilmektedir. Düzenlemeye göre; yetkili makamlar tarafından adli işlemler nedeniyle ya da kamu güvenliği, kamu düzeni veya genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye idarî para cezası kesilmektedir.

Kişinin ekonomik durumunun müsait olması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilmektedir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilmektedir. Kabahatler Kanunu'na göre; çeşitli kanunlardaki hükümlere dayanılarak tatbik edilmesi öngörülen ve idarelerin düzenleme yapma ve ceza verme yetkileri gereğince verilen idari para cezalarının, özel ka-

nunlarda belirlenen sürelerde ödenmemesi ve bu cezaların kesinleşmesi halinde, takip ve tahsil işlemlerinin 6183 sayılı Kanun çerçevesinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararlar, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere, vergi dairesi müdürlükleri ile malmüdürlüklerine gönderilmektedir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler tarafından verilen idarî para cezaları, ilgili kanunlarında aksine hüküm bulunmadığı takdirde, 6183 sayılı Kanun'a göre kendileri tarafından tahsil edilmektedir. Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirmekte ve kişinin dava açma süresi içinde ödemesi halinde ise erken ödeme indirimi uygulanmakta ve cezanın dörtte üçü tahsil edilmektedir. İdarî para cezaları her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanmaktadır.

### **2. UMUMİ HIFZISSİHHA KANUNU'NA GÖRE KESİLECEK CEZALAR**

Maske takma zorunluluğuna uymayanlara 22.06.2020 tarihinden itibaren Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 282. maddesi gereğince, İçişleri Bakanlığı'nın talimatı doğrultusunda, ülke genelinde uygulama birliği sağlansın diye 900 TL idari para cezası uygulanmaya başlanmıştır. Geçmiş dönemlerde, sokağa çıkmama kuralına uymayanlara 3.150 TL, genel itaatsizlikten dolayı maske takmayanlara 392 TL idari para cezası uygulanıyordu. Ancak daha sonra ülke genelinde uygulama birliği sağlanması adına maske takma zorunluluğuna uymayan herkese 900 TL idari para cezası kesilmeye başlanmıştır. Ayrıca, Adalet Bakanlığı tarafından, bir sağlık kurumu tarafından koronavirüse yakalandığı saptanan kişinin, izole olması gerektiği halde karantina kurallarına uymamasının suç olduğu belirtilmiştir. Vatandaşların sağlığını bu şekilde tehdit eden kişinin, Türk Ceza Kanunu'nun 195. maddesine göre 2 aydan 1 yıla kadar hapis cezasına çarptırılabilmesi ifade edilmiştir. Yine aynı şekilde bulaşıcı hastalık şüphesiyle muayene ve tetkikat yapan sağlık personeline direnenler de



Türk Ceza Kanunu'nun 195. maddesi kapsamında cezalandırılabilir. Belirtilen fiiller kapsamında kalmaya bile salgına karşı yetkili kurumların aldığı diğer tedbirlere uymayanlar, fiilin mahiyetine göre 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu uyarınca idari para cezasına çarptırılabilir.

### **3. KENDİSİNE MASKE TAKMAMA CEZASI KESİLENLER NE YAPACAK?**

Pandemi sürecinin daha uzun süreceğini düşündüğümüzde yüzbinlerce kişinin 900 TL idari para cezası ile karşılaşma durumu söz konusudur. Kendilerine ceza kesilen kişiler tarafından maskenin uygun şekilde kullanılmadığı veya takma zorunluluğuna uyulmadığı için uygulanan cezaya karşı; dava açma imkânının olup olmadığı, kesilen cezanın indirimli olarak veya taksitli olarak ödenip ödenemeyeceği ile şayet cezanın süresinde ödenmemesi durumunda cezaya faiz uygulanıp uygulanmayacağı veyahut cebri takibat yöntemleriyle cebri tahsilat yapıp yapılmayacağı gibi birçok soru gündeme gelmektedir.

#### **3.1. Maske Takmama Cezasına İtiraz Dilekçesi Nereye Verilecektir?**

Koronavirüs kapsamında Kabahatler Kanunu uyarınca maske takmadan sokakta bulunan kişilere polis ve zabıta tarafından yapılan denetimler sonrasında kesilecek olan 900 TL idari para cezasına kişinin itiraz etme hakkı bulunmaktadır. 5326 sayılı Kabahatler Kanuna göre; idari para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idari yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi (anlatma, bildirme) tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde sulh ceza mahkemesine başvurulabilir. Bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idari yaptırım kararı kesinleşir.

#### **3.2. Cezaya Karşı Peşin Ödeme İndiriminden Yararlanmak İçin Başvuru Süresi Nedir?**

İdari para cezası uygulanan kişiler, karar tutanağının kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde bulunduğu yerdeki sulh

ceza mahkemesine itiraz edebilir veya bu süre içerisinde cezanın dörtte üçünü (3/4) ödeyebilirler. Yani, dava yoluna başvurmadan önce idari para cezası dörtte bir (1/4) oranında indirimli olarak ödenebilmektedir. Özetle, uygun bir şekilde maske takma zorunluluğuna uymayanlara veya maske takmayanlara kesilen 900 TL idari para cezası peşin ödeme indiriminden faydalanılarak 675 TL olarak ödenebilmektedir. Yani peşin ödemede %25 oranında indirim yapılmakta ve 900 TL cezanın 225 TL'si alınmamaktadır.

#### **3.3. 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu'na Göre Taksitlendirme**

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na göre, kişinin ekonomik durumunun müsait olmaması halinde, idarî para cezasının, ilk taksitinin peşin ödenmesi koşuluyla, bir yıl içinde ve dört eşit taksit halinde ödenmesine karar verilebilir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmesi halinde, idarî para cezasının kalan kısmının tamamı tahsil edilir. Taksitlendirme talebi kabul edilen borçlular; dört eşit taksit halinde ve birinci taksit idari para cezasının kanuni ödeme süresi içinde, geri kalan üç taksiti ise idari para cezasının tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde idarece belirlenecek sürelerde ödeyeceklerdir.

Yapılan taksitlendirmelerde teminat (güvence) ve tecil faizi (erteleme faizi) aranılmamaktadır. Bu yöntem, cezaya muhatap olanlar açısından riski en az olan ödeme yöntemlerinden biridir. Taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi halinde idari para cezasının kalan kısmı muaccel hale gelecek ve tahsil için durum genel bütçeye gelir kaydedilecek idari para cezaları için ilgili vergi dairesine bildirilecektir. Genel bütçeye gelir kaydedilmeyen idari para cezalarında ise muaccel hale gelen para cezasının ilgili kanunlar uyarınca tahsile yetkili mercilerce takip ve tahsil işlemlerine başlanacaktır. Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarının 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilebilmesi için, bu cezalara ilişkin idari yaptırım kararlarının kesinleşmesi gerekmektedir. Taksitlendirme uygulaması dava açmayı engellememektedir. Dolayısıyla, taksitlendirilen idari para cezası hakkında dava

da açılmış ve yargılama sürecinde ödenmesi gereken taksitlerin süresinde veya tam olarak ödenmemiş olması halinde, ödenmemiş olan bu taksit tutarlarının muaccel hale geldiği gerekçesiyle takip işlemlerine başlanılmasına, idari yaptırım kararı kesinleşmediğinden, kanunen imkân bulunmamaktadır.

#### **4. İDARİ PARA CEZALARININ CEBRİ TAHSİLAT SÜRECİ**

Genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezası uygulayan idarelerce, kanuni ödeme sürelerinde ya da kesinleşme süresi içerisinde tahsil edilemeyen ve kesinleşen idari para cezalarına ilişkin idari yaptırım kararlarının, 6183 sayılı Kanun'a göre takip ve tahsil edilmek üzere görevli vergi dairelerine gönderilmesi üzerine vergi dairelerince;

- İdari yaptırım kararının kesinleşip kesinleşmediğinin tespiti ve kesinleşmeden önce tahsil için intikal ettirilmiş kararlar bulunması halinde, bu kararların işleme alınmayarak ilgili idareye geri gönderilmesi,
- İdari para cezalarının takibine, 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesine göre düzenlenecek ödeme emrinin tebliğiyle başlanması,

gerekmektedir. Her türlü kamu alacağında cebri tahsilat süreci ödeme emrinin tebliği ile başlamakta olup amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gerektiği bir "ödeme emri" ile tebliğ edilmektedir. Ayrıca, idari yaptırım kararının kesinleşme tarihi, idari para cezasının zamanaşımının başlangıç tarihi olduğundan, kesinleşme tarihinin vergi dairesi kayıtlarında ayrıca izlenmesi gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'a göre beş yıllık tahsil zamanaşımı olduğundan bu sürenin başlangıç tarihi son derece önemlidir.

##### **4.1. İdari Para Cezaları İle İlgili İşlemler**

İdari para cezalarıyla ilgili olarak yapılacak işlemlerde, Kabahatler Kanunu'nda yer alan hükümler ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tara-

findan bu konuda yapılan düzenlemeler dikkate alınmaktadır. Öncelikle kişilere kesilen bu cezaların takip ve tahsile yetkili vergi dairesi tarafından yapılması sağlanır ve bunun için idari yaptırım karar tutanaklarının mutlaka ilgili vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmesi gerekir. Kabahatler Kanunu'na göre, vergi dairesi müdürlüğüne genel bütçeye gelir kaydedilen idari para cezalarının takip ve tahsili yapılacağından, tahsil edilmek üzere gönderilen idari para cezalarının genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken bir ceza olup olmadığı tespit edilir. 6183 sayılı Kanun'a göre cebri takip ve tahsilat sürecinin başlayabilmesi için, idari para cezasının kesinleşip kesinleşmediği ile ödeme süresinin geçip geçmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Kesinleşmeyen idari para cezalarına cebri tahsilat hükümleri uygulanamaz. Kesinleşmiş ve ödeme süresi geçmiş olan idari para cezalarının takip ve tahsili işlemlerine başlanır. Kesinleşmediği veya ödeme süresinin geçmediği anlaşılan idari para cezası kararları, idari para cezasını vermiş olan ilgili idareye iade edilir. Yapılan taksitlendirmeye ilişkin taksitlerin zamanında ve tam olarak ödenmemesi durumunda idari para cezasının kalan kısmının takip ve tahsili vergi dairesi müdürlüğüne yapılacaktır.

##### **4.2. 6183 Sayılı Kanun'a Göre İdari Para Cezalarının Taksitlendirilmesi**

İdari yaptırım kararı kesinleştikten sonra idari para cezasının tahsili için taksitlendirme talebi vergi dairesine/malmüdürlüğüne yapılmalıdır. İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yolunun kapanması sonucunda kesinleşen ve belirlenen süreler içerisinde ödenmeyen idari para cezaları takip ve tahsil edilmek üzere 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere vergi dairesi müdürlüklerine veya malmüdürlüklerine gönderilmektedir. Tahsil edilmek üzere ilgili tahsil dairesine aktarılan idari para cezaları için yazılı olarak veya elektronik ortamda interaktif vergi dairesi (<https://ivd.gib.gov.tr>) aracılığıyla tecil-taksitlendirme başvurusu yapılabilmektedir. Vergi dairesi, adına ceza kesilen kişi tarafından talep edilmesi halinde, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre tecil ve taksitlendirme talebinde bulunabilir. Vergi ida-

resi, idari para cezasını müracaat tarihinden itibaren 36 ayı aşmamak üzere yıllık %15 tecil faiz oranı uygulayarak taksitlendirebilmektedir.

#### **4.3. Süresinde Ödenmeyen İdari Para Cezasına Gecikme Zammı Uygulanacak mı?**

İdari para cezasının ödeme süresi karar tutanağının tebliğinden itibaren bir aydır. Süresinde ödenmeyen cezalar 6183 sayılı Kanun hükümüne göre takip ve tahsil edilir. Kamu alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 1,6 oranında gecikme zammı uygulanmaktadır. Gecikme zammı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre uygulanan vergi ziyai cezalarında belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmaz. Dolayısıyla, süresinde ödenmeyen idari para cezalarına gecikme zammı uygulanmamaktadır. Sadece, bir aylık vade verildikten sonra süresinde ödenmemesi durumunda cebri tahsilat süreci başlayacağından, teminat gösterme ve haciz tatbik işlemleri başlayabilmektedir. Bu durumda, örneğin maske takmama cezası olarak 900 TL kesilen ve takibata başlanan bir idari para cezası 5 yıllık tahsil zamanaşımı süresi içinde ne zaman tahsil edilirse edilsin, gecikme zammı uygulanmadan 900 TL olarak ödenecektir.

#### **4.4. İdari Para Cezasının Ödeme Yöntemleri**

Kolluk birimleri tarafından düzenlenen ve kesinleşen idari para cezaları malmüdürlüklerine ya da vergi tahsilatına yetkili vergi dairelerine ödenebilmektedir. Şayet idari para cezası belediye tarafından düzenlenmiş ise belediye birimlerine ödenmesi gerekmektedir. Ödeme safhasına gelen ceza tutarı vergi dairesi tarafından tahakkuk fişi düzenlenerek kayıtlara işlenmişse interaktif vergi dairesinde (<https://ivd.gib.gov.tr>) borç bilgileri arasında gözükmekte olup, banka kartı veya kredi kartı ile ödenebilmektedir. İnteraktif vergi dairesinde borç bilgileri ekranında ceza bedeli gözüküyorsa, ceza tutarının tahakkuk ettirilmesi için vergi dairesine

bizzat başvurulması veya interaktif vergi dairesi aracılığıyla elektronik ortamda dilekçe gönderilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'ne göre cezanın taksitlendirilmesi veya indirimli olarak ödenmesi kanun yoluna başvuru hakkını yani dava açma hakkını engellememektedir. Maske takmama sonucunda idari para cezası olarak vatandaşlara kesilecek olan 900 TL cezanın kesinleşmesinden sonra sorgulanması interaktif vergi dairesi üzerinden yapılabilecek ve ödenebilecektir.

#### **4.5. İdari Para Cezalarında Tahsil Zamanaşımı ve Ölüm Halinde Cezanın Kalkması**

Kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Ancak, para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler ise kabul edilir. 6183 sayılı Kanun'da adli ve idari para cezalarının amme borçlusunun ölümü halinde terkin edilip edilmeyeceği hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesine göre, "*Ölüm halinde vergi cezası düşer*". Ayrıca, özel kanunlarda hüküm olmasa dahi esas olan Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın (1982 Anayasası) "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38'inci maddesinde yer alan hükme göre, "*ceza sorumluluğu şahsidir.*" Anayasa'nın bu hükmü ile şahısların işledikleri idari veya adli suçlara istinaden gerek adli gerekse idari merciler tarafından verilen cezaların yalnızca o kişiye yönelik olarak infaz edilmesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır.

Diğer taraftan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hükümlere göre, ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Sanığın ölümü hâlinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Buna göre, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesi hükmü ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer verilen hükümler nedeniyle, cezaya muhatap kişinin ölümü halinde mahkemeler tarafından verilen adli para cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi gerekmektedir. İdari para cezalarının düzenlendiği özel kanunlarda, cezaya muhatap

olan kişilerin ölümü halinde idari para cezalarının mirası reddetmemiş mirasçılardan takip edilip edilmeyeceği yönünde ayrıca bir hüküm bulunmaması koşuluyla, Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer verilen "cezaların şahsiliği" ilkesi gereğince, bu idari para cezalarının tahsilinden vazgeçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, adına ceza kesilen kişinin ölümü halinde (900 TL maske takmama cezası) tahakkuk kayıtlarından silinmesi gerekmektedir.

## SONUÇ

Tüm dünyayı ve ülkemizi her yönden olumsuz etkileyen Koronavirüs salgınından en az maliyetle çıkabilmek için Devletin yetkili organlarının ortaya koyduğu kurallara uyulması vatandaşlar olarak hepimizin ortak görev ve sorumluluğunda bulunmaktadır. Salgına karşı yetkili kurumların aldığı diğer tedbirlere uymayanlar, fiilin mahiyetine göre Kabahatler Kanunu ve Umumi Hıfzıssıhha Kanunu uyarınca idari para cezasına çarptırılabilir. Belki de bu cezalar, salgının yayılmaması için kurula uyan ve uymayan kişiler arasındaki farkın ortaya konması için son derece doğru uygulamalardır. Adalet Bakanlığı tarafından yapılan açıklamada da belirtildiği üzere, karantina tedbirlerine uymamak ve salgınla mücadeleyi engellemek açık olarak suçtur. Bakanlık tarafından yapılan paylaşımında, bir sağlık kurumu tarafından koronavirüse yakalandığı saptanan kişinin, izole olması gerektiği halde karantina kurallarına uymamasının suç olduğu belirtilmiştir.

Salgın sürecinin ülkemizde başladığı mart ayından bu yana kişilere, kolluk kuvvetleri tarafından, sokağa çıkma yasağına uymamadan dolayı 3.150 TL, genel itaatsizlikten dolayı 392 TL ve uygulama birliği sağlanması açısından son dönemlerde maske takmamadan dolayı ise 900 TL idari para cezası kolluk kuvvetleri tarafından kesilmektedir. İdari para cezası uygulanan kişiler, karar tutanağının kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde bulunduğu yerdeki sulh ceza mahkemesine itiraz edebilir veya bu süre içerisinde cezanın dörtte üçünü (3/4) ödeyebilirler. Cezanın tamamını tek seferde ödeyecek ekonomik durumu olmayan kişiler, bir aylık ödeme süresinde yaptırım ka-

rarını veren idareye taksitli ödeme taleplerini iletebilirler. Kesinleştiği halde ödenmeyen idari para cezası için, vergi dairesi tarafından ödeme emrinin tebliği sonrasında taksitlendirme başvurusu yapılabilmektedir. Taksitlendirme taleplerinin kabul edilmesi vergi dairesinin/malmüdürlüğünün inisiyatifinde olacağından, başvurunun geciktirilmemesi başvuru sahibinin lehine olacaktır. Süresinde ödenmeyen idari para cezasına gecikme zammı işlememekte, ancak cebri takip işlemlerinin sonucunda haciz uygulamasıyla karşılaşmamak için ödemenin süresinde yapılması önem taşımaktadır.

Öte yandan, 11.11.2020 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la vadesinde ödenmemiş bazı kamu alacaklarına ödeme kolaylıkları sağlanmıştır. Bu kapsamda, 31/8/2020 tarihinden önce verilen idari para cezaları yapılandırma kapsamında bulunmaktadır. Ancak, 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ve 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanuna göre verilen idari para cezaları ile 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlarca verilen idari para cezaları Kanun kapsamında bulunmamaktadır. Dolayısıyla, salgın sürecinde kurallara uymayan işyeri sahiplerine ve maske takmayan kişilere 1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'na göre kesilen idari para cezaları Yapılandırma Kanunu kapsamında ödenemeyecektir.







#### İSTANBUL OFİS

19 Mayıs Cad. Dr. İsmet Öztürk Sok. No: 3 Elit Residence, Kat: 4/12 - 10/28 - 19/46 - 29/60 Şişli 34360 İstanbul, Türkiye

Tel : +90 212 380 0640  
Faks : +90 212 217 1890



#### ANKARA OFİS

Kızılırmak Mah. 1450 Sok. Ankara Ticaret Merkezi (ATM), B Blok No: 1/29 Kat 5 Karakusunlar, Çankaya, Ankara, Türkiye

Tel : +90 312 286 1006  
Faks : +90 312 286 1007



#### İZMİR OFİS

Adalet Mah. Manas Bulvarı Folkart Towers B Kule, No 47/2209 Bayraklı, İzmir, Türkiye

Tel : +90 232 290 0998  
Faks : +90 232 290 0999



#### BURSA OFİS

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



#### MOSKOVA OFİS

Empire Tower, Preshenskaya nab. 6 str. 2, floor: 47 office: 4727 Moskova, Rusya



#### KASABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No:102, 1er Etage, Lotissement La Colline II, No:33 Sidi Maarouf, Casablanca, Fas



#### AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB Amsterdam, Hollanda



#### KİEV OFİS

Silver Breeze Business centre IV, Pavla Tychyny Av. 02152, Office 434. Kiev, Ukrayna