

# gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2021 İLKBAHAR / SAYI 15

## Garanti Masraflarının Gümrük Kıymeti Karşısındaki Durumu

S. 3

## Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Denetimindeki Mevzuatta Güncel Gelişmeler

S. 9

## Uzaktan Çalışmada Güncel Düzenlemeler

S. 49

## Türk Vergi Mevzuatı ve Uluslararası Vergide Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

S. 99

ISSN: 2602-3601

YIL: 3 / 2021 İLKBAHAR / SAYI: 15

**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 GARANTİ MASRAFLARININ GÜMRÜK KIYMETİ KARŞISINDAKİ DURUMU
- 9 MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU BAŞKANLIĞI VE BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU DENETİMİNDEKİ MEVZUATTA GÜNCEL GELİŞMELER
- 21 YARGITAY KARARLARI IŞIĞINDA ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN FAZLA MESAİ ÜCRETİ ALACAĞI TALEBİ
- 27 İŞ SÖZLEŞMELERİNDE CEZAI ŞART
- 31 İŞÇİ ÖZLÜK DOSYALARININ DİJİTAL ORTAMDA MUHAFAZASI VE UZAKTAN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR
- 37 ÜCRETİ ÖDENMEYEN İŞÇİNİN İŞ GÖRMEKTEN KAÇINMA HAKKI
- 43 İŞ SÖZLEŞMELERİNDE ÖNGÖRÜLEN REKABET YASAĞINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN 6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU BAKIMINDAN İNCELENMESİ
- 49 UZAKTAN ÇALIŞMADA GÜNCEL DÜZENLEMELER
- 55 MÜNHASIR DİSTRİBÜTÖRLÜK SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ HALİNDE PORTFÖY TAZMİNATI TALEBİ
- 61 TÜRKİYE FUTBOL FEDERASYONU UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM KURULU BAŞVURU VE USULLERİ
- 67 GÜNCEL DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ÜLKEMİZDE DEPOZİTO/İADE SİSTEMİ UYGULAMASI
- 79 REKABET KURULU'NUN ÜÇ GÜNCEL KARARI IŞIĞINDA TEŞEBBÜS BİRLİĞİ ÇATISI ALTINDA BİLGİ DEĞİŞİMİ
- 71 GEÇİCİ İŞ GÖREMEZLİK ÖDENEĞİ, ÇALIŞILMADIĞINA DAİR BİLDİRİM GİRİŞİ VE İŞVERENLERE UYGULANAN İDARİ PARA CEZALARI
- 85 KOMİSYONDA BEKLEYEN SÖZLEŞME
- 91 YENİ DÜZENLEMELERE GÖRE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI
- 95 MADEN İŞLETMELERİNDE ARAMA DÖNEMİNDEKİ AMORTİSMAN UYGULAMASI
- 99 TÜRK VERGİ MEVZUATI VE ULUSLARARASI VERGİDE FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI
- 105 SOSYAL AĞ SAĞLAYICILARININ TEMSİLCİ BULUNDURMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİSEL BOYUTU
- 111 PİŞMANLIKLA BEYAN VE DÜZELTME BEYANNAMESİ KAPSAMINDA İHTİRAZİ KAYIT MÜESSESESİ
- 117 ÜLKE BAZLI RAPORLAMA'DA GELİRİN BELİRLENMESİ VE XML UYGULAMASI
- 121 TÜRKİYE'NİN ORTAK RAPORLAMA STANDARDINI (CRS) UYGULAMA SÜRECİ
- 125 KDV İADE İŞLEMLERİNDE KARŞIT İNCELEME TUTANAKLARI VE KARŞIT İNCELEMELERDE ÖZELLİKLI HUSUSLAR
- 131 FİRMALARIN YURTDIŞINDA GEÇİCİ OLARAK ÇALIŞTIRDIKLARI PERSONELE ÖDENEN ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ

## ÖNSÖZ

*Sevgili Dostlar,*

*NAZALI Gündem dergimizin bu sayısı yine birbirinden farklı ve değerli konuları içeren makaleleri ile sizlerle.*

*MASAK ile ilgili olarak son güncel gelişmeleri yakından ele alan ve sevgili ortaklarımız Ayşe Ülkü Solak ve Nilay Göker ile ekip arkadaşlarımız avukat Tuğçe Kaya ve avukat Orhun Uğur tarafından kaleme alınan makale, yapılan değişiklikleri detaylı olarak ele alarak dijitalleşmenin MASAK nezdindeki sonuçlarını ele almaktadır.*

*Dijitalleşmenin ve evden çalışma hayatının gitgide daha yoğun olarak ele alındığı bugünlerde; personelin özlük dosyalarının saklanma sürecindeki olası sorunları ele alan değerli çalışma arkadaşlarımız avukat Çağatay Şenocak ve avukat Cemre Şen, hazırlamış oldukları makalelerinde insan kaynakları için önemli noktaları ele almışlardır.*

*Son dönemdeki yine güncel mevzuat değişikliklerinden biri olan finansman gider kısıtlaması ile ilgili olarak vergi bölümü müdür yardımcısı Deniz İslinyelioğlu ile vergi danışmanları Özgen Polat ile İsmet Şen'in birlikte hazırladığı makale de söz konusu düzenlemenin uluslararası platformdaki karşılığının analizi açısından oldukça ilgi çekici bir çalışma olmuştur.*

*Ümit ederiz bu sayımızı da keyifle okursunuz. Sağlıklı günler dileriz.*

*Keyifli okumalar.*

**NAZALI GÜNDEM**

## BİZDEN HABERLER

◇ **MURAT DEMİR VE DOĞUŞ GÜLPINAR'I YENİ ROLLERİ İÇİN TEBRİK EDİYORUZ.**

NAZALI Tax & Legal'da vergi bölümü ortağı olarak görevine devam eden Murat Demir, Mayıs ayı itibarıyla Bursa-İzmir-Denizli bölgesinden sorumlu ortak olarak; Ukrayna ülke direktörü olarak görevine devam eden Doğuş Gülpınar ise Ukrayna ofis ortağı olarak atanmıştır.

◇ **6 MAYIS 2021 TARİHİNDE "MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU VE BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU DENETİMİNDEKİ MEVZUATTA GÜNCEL GELİŞMELER, EK UYUM YÜKÜMLÜLÜKLERİ VE YÜKÜMLÜLER ARASI BİLGİ PAYLAŞIMININ SINIRLARI" KONULU WEBİNAR'IMIZI GERÇEKLEŞTİRDİK.**

MASAK ve BDDK nezdinde güncel gelişmeleri ele alan webinar'ımız 06.05.2021 tarihinde online olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu webinar'a katılım gösteren değerli konuşmacılar tarafından ele alınan konular, gelişmelerin yakından takibi açısından oldukça ilgi çekici bir içeriğe sahip olmuştur.



# GARANTİ MASRAFLARININ GÜMRÜK KIYMETİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Fatih UZUN  
Gümrük Bölümü Ortağı

## ÖZET

*Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla belirlenen kıymet olup eşyanın gümrük vergilerinin eksiksiz ödenmesi bakımından doğru hesaplanması son derece önemlidir. İthal edilen eşya ile ilgili olarak ortaya çıkan garanti masraflarının eşyanın gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyeceği ile ilgili olarak Gümrük Tarifeleri ve Ticareti Genel Anlaşmasının VII. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Uluslararası Anlaşma'da veya gümrük mevzuatımızda açıklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. İthal edilen eşya kapsamındaki garanti hizmetleri ve bu hizmetlere ilişkin katlanılan garanti masraflarının hangi durumlarda gümrük kıymetine dahil edileceği hususu, Dünya Gümrük Örgütü bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi tarafından farklı tarihlerdeki toplantılarda değerlendirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Garanti Masrafları, Eşyanın Gümrük Kıymeti, Garanti Bedelleri.

rının gümrük kıymeti bakımından durumu ele alınacaktır.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere ithal eşyasının gümrük kıymeti, GATT'ın VII'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin "Uluslararası Kıymet Sözleşmesi'nde" bulunan hükümler paralelinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31'inci maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda belirlenmekte ve yükümlülerce gümrük idaresine beyan edilmektedir. İthal eşyasının gümrük kıymeti, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre eşyanın satış bedeli olmakla birlikte satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta aynı Kanun'un 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Aynı madde metninde fiilen ödenen ve ödenecek olan fiyat kavramının ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olduğu ve bu fiyatın, ithal eşyasının satış koşulu olarak alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsayacağı belirtilmektedir. Bu çalışmamızda ithal edilen ürünler ile ilgili olarak oluşan garanti masrafla-

## I. GARANTİ KAVRAMI

Ticari işlemlerde satış sonrası hizmetler kapsamında değerlendirilen "garanti" kavramını, en basit tanımıyla satılan bir ürünün arızalı, kusurlu, bozuk olması ile ürünün asli işlevini görmesine engel durumların varlığı halinde bu durumlara ilişkin üstlenilen yükümlülükler olarak tanımlamak mümkündür.

Dünya Gümrük Örgütü bünyesinde faaliyet gösteren Gümrük Kıymeti Komitesi'nin 20.1 sayılı Yorum Notu'nda "garanti" tabiri, "Garanti, motorlu araçlar ve elektrikli cihazlar gibi mallarda garanti verilen tarafın belli koşulları yerine getirmesi kaydıyla hata ve kusurların düzeltilmesi (parça ve işçilik) veya değiştirilmesi ile ilgili masrafları kapsayan bir tür teminattır. Söz konusu koşullar yerine getirilmediği takdirde garanti geçersiz kalabilir. Garanti mallarda bulunan gizli hata ve kusurları, başka deyişle olmaması gereken ve malların kullanımını engelleyen veya kullanılışlığını azaltan hata ve kusurları kapsamaktadır." şeklinde ifade edilmektedir.

İthal edilen ürünler ile ilgili olarak "garanti" kavramına ilişkin Gümrük Kıymeti Komitesi



tesisi'nin yukarıda belirttiğimiz tanımından, bu kavramın esas itibarıyla bir teminat niteliği taşıdığı, uluslararası ticarete konu olan malların herhangi bir şekilde kullanımını engelleyen durumlara karşı bir nevi sigorta işlevi gördüğünün söylenmesi yanlış olmayacaktır.

## 2. GÜMRÜK MEVZUATINDAKİ DURUM

Gerek 4458 sayılı Gümrük Kanunu gerek ise Gümrük Yönetmeliği hükümlerine göre, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tayini ve tespiti bakımından uygulanacak ilk yöntem "eşyanın satış bedeli" yöntemidir. Satış bedeli, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanunu'nun 27 ve 28'inci maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Dolayısıyla Kanun satış bedelinin bazı düzeltmelere konu olabileceğini lafzında belirtmektedir. Nitekim bu doğrultuda Gümrük Kanunu'nun 27'nci maddesi ithal eşyasının gümrük kıymeti belirlenirken fiilen ödenen veya ödenecek fiyata eklenmesi gereken kıymet unsurlarını sayarken aynı Kanun'un 28'inci maddesi, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla gümrük kıymetine dahil edilmeyecek giderleri göstermektedir.

Gümrük Kanunu'nun 27'inci maddesinde sayılan ve gümrük kıymetine eklenecek unsurları tek incelediğimizde "garanti bedellerine" ilişkin herhangi bir noktaya temas edilmediği görülmektedir. Kaldı ki gümrük kıymetinin belirlenmesinde, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata söz konusu maddede öngörülenler dışında hiçbir ilave yapılamamaktadır. Bu kapsamda ilk aşamada genel kural olarak ithal eşyası ile ilgili "garanti ödemelerinin" eşyanın gümrük kıymetine dahil olmadığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

## 3. GÜMRÜK KIYMETİ TEKNİK KOMİTESİNİN YAKLAŞIMI

Gümrük Kıymeti Komitesi'nin konuya ilişkin 20.1 sayılı Yorum Notları'nda, ticari işlemlerde "garanti" uygulanması ve bununla ilgili masrafların yapı ve kapsamının değişkenliğinin gümrük idareleri için birçok sorun yarattığı

vurgulanmaktadır. Gümrük Kıymeti Komitesi ticari olarak ithal edilen bir mal ile ilişkili olarak ortaya çıkan "garanti masraflarını" satıcının doğrudan veya dolaylı olarak garanti masraflarını karşıladığı ve garanti risklerini üstlendiği durum ile alıcının doğrudan veya dolaylı olarak garanti masraflarını karşıladığı ve garanti risklerini üstlendiği durum çerçevesinde olmak üzere iki başlık altında değerlendirmiş ve yorumlamıştır.

### i) Satıcının garanti masraflarını karşılaması ve risklerini üstlenmesi

Gümrük Kıymeti Komitesi'ne göre, satıcının doğrudan veya dolaylı olarak garanti masraflarını karşıladığı ve risklerini üstlendiği bir durumda, satılan malın birim fiyatına garanti giderleri dahil edilmiş ise garanti masrafları ile ilgili işlemlerde güçlük yaşanmayacağı ifade edilmektedir. Çünkü böylesi bir durumda satıcı alıcıya bir garanti vermekle ithal eşyası ile ilgili bir yükümlülüğü üstlenmektedir ki satıcı ihraç edeceği malın fiyatını tespit ederken bunu hesaba katacak ve malın satış fiyatını garantiye ilişkin sorumluluğunu dikkate alarak hesaplayacaktır. Bu durumda ithal eşyasına ilişkin satış faturasında eşyaya ilişkin tek bir satın alma bedeli mevcut olduğundan satış bedeli bu tutar üzerinden oluşacak ve eşyanın gümrük kıymetinin tespitinde garanti masrafları itibarıyla ayrıca analiz edilmesi gereken bir durum ortaya çıkmayacaktır.

Satıcı tarafından satılan eşya ile ilgili olarak düzenlenen faturada hem eşya bedeli hem de garanti bedelinin ayrı kalemler halinde yer alması halinde ise, Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi garantiye atfedilebilecek herhangi bir ek maliyetin fiyatın bir parçası olacağını ve bir satış şartı olarak bu bedelin ödenmiş olduğundan bahisle, faturada ayrı bir kalemde yer alan garanti ücretinin de gümrük kıymetinin unsuru olacağı görülmektedir. Komite'nin bu yorumuna ilişkin gerekçesi ise, Uluslararası Kıymet Sözleşmesi'nin bu duruma ilişkin gümrük kıymetinde herhangi bir indirim izni vermemesi ile garanti ücretinin ithal eşyası için fiilen ödenen veya tahakkuk eden fiyattan ayrı belirtilmiş olsa dahi işlem değerinin bir parçası olduğu gerçeğidir.

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, garanti masrafları için satıcının, garanti kapsamındaki hizmetler için alıcıdan ücret talep etmesi durumunu da yani garanti ücretinin mallardan ayrı olarak alıcıya fatura edildiği opsiyonu da değerlendirmiştir. Komite bu varyasyonda da, garanti maliyetinin bir ihracat satış şartı olarak kaldığını, ithal edilen eşya faturasından ayrı olarak satıcı tarafından alıcıya ayrı bir fatura ile yansıtılan garanti hizmet bedellerinin fiilen ödenen veya tahakkuk eden fiyatın, başka bir deyişle toplam ödemenin bir parçası olarak görüleceğini belirtmektedir. Bu durumdaki "ihracat veya satış koşulundan" kastedilenin, alıcının garanti bedelini ödemeksizin ithal ettiği eşyayı satıcıdan alma özgürlüğüne sahip olmadığı gerçeğinin olduğu değerlendirilmektedir. Alıcının satıcıdan ithal ettiği eşyayı ayrıca fatura edilen garanti bedelini ödemeksizin satın alma özgürlüğüne sahip olmadığı bir durumda, garanti masraflarının bir satış koşulu teşkil ettiği söylenebilecektir. Bu durum, alıcı ve satıcı arasında imzalanmış olan mal alım-satım sözleşmelerinde açıkça yer alabileceği gibi sözleşmelerde bu konuya ilişkin hiçbir hüküm bulunmaması halinde her iki taraf arasındaki ticari ilişkide uygulanagelen "defacto" yani fiili durumun da bu konuya ilişkin fikir verebileceği düşünülmektedir.

İthal edilen eşyaya ilişkin garanti hizmetlerinin dolaylı olarak satıcı tarafından üstlenildiği bir başka durum ise, satıcının garanti riskini üçüncü bir tarafa devretmek için sözleşme imzalamasıdır. Bu varyasyonda satıcının doğrudan alıcıya sattığı eşya için garanti hizmetlerini kendisinin bizzat vermediği ancak bu hizmetlerin verilmesi için üçüncü tarafla bir sözleşme imzalaması durumu söz konusudur. Bu durumda ise her türlü garanti riski, sözleşmenin imzalandığı üçüncü tarafça üstlenilmekte ve garanti bedeli alıcı tarafından garanti hizmetlerini ifa etmek üzere sözleşme imzalanmış üçüncü tarafa ödenmektedir. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, alıcı tarafından sözleşme imzalanan üçüncü tarafa yapılan garanti masraflarına ilişkin ödemelerin satıcının kendi ihtiyarında olan ve yine satıcının menfaatine yapılan ödemelerden olacağını ifade etmiştir. Komite bu noktadan hareketle fiilen ödenen veya tahakkuk eden

fiyat tabirinin, alıcı tarafından ithal edilen mallar için satıcıya veya satıcı menfaatine yapılan veya yapılacak olan toplam ödeme olarak tanımlanması nedeniyle satıcının alıcıdan garanti yükümlülükleri konusunda sözleşme imzalanmış olan herhangi bir üçüncü tarafa ödeme yapmasını istemesi durumunda bu ödemenin ithal edilen malların işlem değerine dahil edilmesinin zorunlu olacağını belirtmiştir. Ayrıca garanti hizmetlerinin satıcıyla bağlantılı veya ilişkili diğer taraflarca verilmesi durumunda da aynı hükmün geçerli olacağı vurgulanmıştır. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi tarafından ithal edilen eşya ile ilgili olarak oluşan garanti yükümlülüğünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcı tarafından üstlenilmesi halinde garanti masraflarının doğrudan malın maliyetine yansıtıldığı, malın maliyetinden ayrı ayrıca fatura edildiği, tek fatura içerisinde ayrı bir kaleme gösterildiği veya satıcı dışında üçüncü bir tarafa satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere alıcı tarafından ödenen garanti bedellerinin ödendiği tüm durumlar, bu tarzdaki işlemler için bir satış koşulu olarak değerlendirilmiş ve bu şekillerde ortaya çıkan garanti masraflarının ithal eşyası için fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyat kavramı içinde yer alması gerektiği belirtilmiştir.

## **ii) Alıcının garanti masraflarını karşılaması ve risklerini üstlenmesi**

İthal edilen eşya ile ilgili garanti hizmetlerine ilişkin yükümlülükler yukarıda detaylarıyla açıklandığı üzere, satıcı tarafından üstlenileceği gibi doğrudan veya dolaylı olarak alıcı tarafından da yüklenilebilmektedir. Şüphesiz böylesi durumlarda satıcının ihraç ettiği mal ile ilgili olarak herhangi bir garanti hizmeti sorumluluğu altına girmesi söz konusu değildir. Bu durum, alıcı ve satıcı arasında akdedilecek sözleşmede açıkça belirtilebileceği gibi, sözleşmede satıcının garanti kapsamı yükümlülüklerine ilişkin herhangi bir atıf veya ibare yer almadığı durumlarda da satıcının bu anlamda bir sorumluluğunun bulunmadığının kabulü gerekmektedir. Bu tarzdaki alım-satım işlemlerinde alıcı her türlü garanti hizmetlerine ilişkin garanti yükümlülüklerini ve masraflarını kendisi karşılamak durumundadır. Gümrük



Kıymeti Teknik Komitesi bu gibi hallerde alıcı tarafından garanti kapsamında yapılan her türlü ödeme, diğer masraf ve giderlerin alıcı tarafından kendi nam ve hesabına üstlenilen bir faaliyet olması nedeniyle fiilen ödenen veya ödenecek olan fiyatın bir parçası olmadığını ve dolayısıyla ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmeyeceğini belirtmektedir.

#### **4. GARANTİ ANLAŞMALAR VE UZATILMIŞ GARANTİ**

Uluslararası ticaret çoğunlukla alıcı ve satıcı arasında imzalanmış sözleşmelerde belirlenen esaslar dahilinde yapılmaktadır. Bu sözleşmelerde, teslim şekline ödeme türüne, ticarete konu edilen malların spesifikasyonlarından garanti yükümlülüklerine kadar pek çok konu yer bulmaktadır. Bazen alıcı ve satıcılar malların satışı için ayrı bir sözleşme yaparken, garanti hizmetleri için ayrı bir sözleşme yapabilmektedir. Bu tarzdaki bir durumda mal bedellerinin ödenmesi ile garanti masraflarının ödenmesi hem ayrı hukuki metinlere bağlanmış olmakta hem de ödemeleri birbirinden ayrı yapılmaktadır. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'ne göre bu gibi hallerde her iki sözleşme hükümleri ve garanti şartları detaylıca incelenmeli, garanti yükümlülüğünün hangi tarafta olduğu saptanmalı, her iki sözleşmenin birbirinden tamamen bağımsız olup olmadıkları, garantiye ilişkin hususlar hakkında birbirine atıf yapıp yapmadıkları ve bu suretle garanti masraflarının eşyanın satışı için bir satış koşulu teşkil edip etmediği değerlendirilmelidir.

İthal edilen malların garanti hizmetlerine ilişkin bir oluşan diğer durum ise, "uzatılmış garanti" konusudur. "Uzatılmış garanti" kavramı, uluslararası ticarete konu olan malların normal ve rutininde uygulanan standart garanti süresinin devamı niteliğinde olan bir uygulama olup, bu kapsamdaki mallar için alıcı tarafından satıcıya "uzatılmış garanti" bedellerine ilişkin ödemeler yapılabilmektedir. Pratikte çoğunlukla motorlu araçlar cinsi malların ticaretinde ortaya çıkan uzatılmış garanti uygulamasında, bu opsiyonu tercih edip etmemek alıcının tercihi-ne bırakılmış bir durumdur. Böylesi bir durumda uzatılmış garanti süresi için alıcı tarafından

satıcıya yapılacak uzatılmış garanti bedeli ödemelerinin ithal eşyasının bir satış koşulu olması sebebiyle eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi gerekmektedir.

#### **5. BAKIM VE GARANTİ HİZMETLERİ ARASINDAKİ FARK**

İthal edilen eşyaya ilişkin garanti hizmetlerinin içeriği ile bu hizmetler kapsamında katlanılan masrafların gümrük kıymeti karşısındaki durumuyla ilgili olarak açıklığa kavuşturulması gereken bir başka konu ise, "bakım hizmetleri" ile "garanti hizmetleri" arasında herhangi bir farkın olup olmadığına ilişkindir. Bilindiği üzere, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 28/b maddesine göre, fiilen ödenen veya ödenecek fiyatından ayırt edilebilmeleri koşuluyla sınai tesis, makina veya teçhizat gibi, ithal eşyası için ithalden sonra yapılan inşa, kurma, montaj, bakım veya teknik yardıma ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetine dahil edilmektedir.

Bu noktada hangi faaliyetlerin bakım faaliyeti olarak nitelendirileceği oldukça önemlidir. Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi'nin konuya ilişkin içtihatlarında, "bakım" kavramının Uluslararası Kıymet Anlaşmasında özel olarak tanımlanmamış olması nedeniyle bu tabirin sıradan anlamı ile ele alınması gerektiği belirtmekte olup çeşitli referans çalışmalarda "bakım" kavramının, "*Belli zamanlarda gereken ve uygun görülen olağan onarımların masrafları da dahil olmak üzere mülkün iyi durumda tutulması veya mevcut halinin korunması*" (Black's Law Dictionary, Altıncı Basım, 1990, sayfa 953) olarak veya "*Herhangi bir şeyi iyi durumda tutma eylemi ve bu amaçla gerekenlerin temini*"; "*ekipman ve malzemelerin performansının korunmasından sorumlu bir işletmede verilen hizmet*" (Fransızca sözlük Petit Larousse Illustre, 1987 - tercüme) olarak yer aldığını belirtmektedir.

Çeşitli referans kaynaklarda yukarıdaki içerikte tanımlandığı ifade edilen "bakım" tabirinin kapsamına "garantinin" girip girmediği sorusu Komite'nin önüne geldiğinde: "Bakım" faaliyetlerinin sınai tesisler ve ekipman gibi mallarda söz konusu tesis ve ekipmanın satın

alınmalarına esas teşkil eden işlevlerini yerine getirebilecek bir standarda uygun olarak iyi durumda tutmak amacıyla yapılan bir tür önleyici eylem niteliğinde olduğunu, buna karşın garanti hizmetlerinin motorlu araçlar ve elektrikli cihazlar gibi mallarda garanti verilen tarafın belli koşulları yerine getirmesi kaydıyla hata ve kusurların düzeltilmesi (parça ve işçilik) veya değiştirilmesi ile ilgili masrafları kapsayan bir tür teminat olduğunu, söz konusu koşullar yerine getirilmediği takdirde garantinin geçersiz kalabileceğini ve garantinin mallarda bulunan gizli hata ve kusurları, başka deyişle olmaması gereken ve malların kullanımını engelleyen veya kullanılabilirliğini azaltan hata ve kusurları kapsadığını belirtmiştir.

Gümrük Kıymeti Teknik Komitesi, garantinin sadece malların arızası veya performansının düşmesi durumunda gerekebilecek bir eylem olmasına karşın bakımın mutlaka yapılması gerektiğinin altını çizerek her iki kavram arasında temel bir fark bulunduğunu ve “bakım” tabirinin, “garanti kapsamındaki önlemler” için geçerli olamayacağını belirtmiştir.

## SONUÇ

İthal edilen mallar ile ilgili ortaya çıkan garanti masraflarının eşyanın gümrük kıymetine dahil edilip edilmemesi konusu, ithal edilen eşyanın gümrük kıymetinin doğru beyan edilmesi bağlamında oldukça önemli olmakla birlikte konuya ilişkin ülkemiz gümrük idaresinin birincil veya ikincil düzeyde açıklayıcı veya yorumlayıcı herhangi bir regülasyonunun olmayışı oldukça ilginçtir.

İthal edilen mallar ile ilgili verilen garanti hizmetleri kapsamında oluşan garanti masraflarının, eşyanın gümrük kıymetine dahil edilip edilmeyeceği konusunda, garanti hizmetinin alıcı tarafından mı yoksa satıcı tarafından mı yüklenildiği, garanti yükümlülüklerinin eşya bedelinden ayrı olarak mı veya eşya bedeli içinde mi ödendiği ve garanti hizmetleri hakkında ayrıca bir sözleşmenin imzalanıp imzalanmadığı gibi hususlar her bir olay bazında ayrı ayrı incelenmek ve yorumlanmak suretiyle garanti hizmetlerinin ve bu kapsamda ortaya çıkan

masrafların ithal eşyasının satışında bir satış koşulu arz edip etmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir.



# MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU BAŞKANLIĞI VE BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU DENETİMİNDEKİ MEVZUATTA GÜNCEL GELİŞMELER

**Ayşe Ülkü SOLAK**

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

**Nilay GÖKER DURAN**

Ortak, Avukat, Şirketler Hukuku,  
Birleşme ve Devralmalar, Banka ve  
Finans Hukuku

**Tuğçe KAYA**

Avukat

**Orhun UĞUR**

Avukat

## ÖZET

*Tüm dünyada etkisini gösteren COVID-19 salgınıyla beraber internet kullanımının yaygınlaşması ve bu kapsamda yeni teknolojik gelişmeler, finansal kuruluşların müşterilerine ulaşım konusunda alternatiflere yönelmesini ve halihazırdaki iş modellerinde değişikliğe gidilmesini zorunlu hale getirmiştir.*

*Özellikle ülkemizde bu alanda son bir yıl içerisinde yaşanan değişiklikler incelendiğinde, finansal kuruluşlara ilişkin olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ("BDDK") denetimindeki mevzuatta ("BDDK Mevzuatı") atılan "dijitalleşme" adımları, birçok anlamda birbiri ile yakın ve tamamlayıcı nitelikte olan yürürlükteki Mali Suçlar Araştırma Kurulu ("MASAK") Başkanlığı denetimindeki mevzuatta ("MASAK Mevzuatı") bazı esaslı düzenlemelere gidilmesini gerekli kılmıştır.*

*Söz konusu düzenlemelerin kapsamı, Birleşmiş Milletler Güvenlik Konseyi ("BMGK") kararları ve Mali Eylem Görev Gücü'nün ("FAFT") IV. Tur Türkiye Karşılıklı Değerlendirme Raporu\* kapsamında öngörülen tavsiyeleri ile uyumun sağlanması ve terörizmin finansmanı ve aklama suçları ile mücadelede yasal ve kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi amacıyla hazırlanan, 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'da esaslı değişiklikler yapan 7262 sayılı Kitle İmha Silahlarının Yayılmasının Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanun ("7262 sayılı Kanun") ve 7262 sayılı Kanun'un uygulanması amacıyla yürürlüğe giren diğer ilişkili düzenlemeler ile birlikte daha da genişlemiştir.*

*Bu minvalde, ülkemizdeki dijitalleşme süreci kapsamında, son dönemde MASAK Mevzuatı ve BDDK Mevzuatı'na getirilen ikincil düzenlemeler ile birlikte hem yeni kurumlar ihdas edilmekte hem de ilgili mevzuat düzenlemelerine tabi kuruluşlara bazı ek uyum yükümlülükleri getirilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesi, Mali Suçları Araştırma Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Dijital Dönüşüm.

## GİRİŞ

Uluslararası hukuki düzenlemelerin yerel

mevzuat üzerindeki etkisi, yerel mevzuat düzenlemelerinin gelişime açık olması, piyasa oyuncularının ve uygulamanın bu yöndeki ihtiyaçları ve talepleri, teknoloji ve iletişim alanlarındaki hızlı ve büyük yenilikler ve gelişmeler ve artan dijitalleşme uygulamalarıyla uyumlu ve tamamlayıcı birtakım tedbirlerin alınması ihtiyacı, BDDK Mevzuatı ve MASAK Mevzuatı

\* <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/mer4/Mutual-Evaluation-Report-Turkey-2019.pdf>

tı'nın yeniden gözden geçirilmesi ve birtakım düzenleyici değişikliklere gidilmesi sonucunu doğurmuştur. BDDK Mevzuatı ve MASAK Mevzuatı düzenlemelerinde yapılan değişiklik ve yenilikler, önemli bir adım olarak görülmekte olup günümüzde hızla artmakta olan ticari pratik ihtiyaçların karşılanması adına bu tarz düzenlemelerin devam etmesi beklenmektedir.

Makalemizde, BDDK Mevzuatı ve MASAK Mevzuatı düzenlemelerinde yapılan değişiklikler, yakın zamanda yürürlüğe girecek hükümler ve yürürlüğe girmesi öngörülen tasarı halindeki hükümler ile birlikte ele alınmıştır.

## 1. MASAK MEVZUATI'NDAKİ GÜNCEL DÜZENLEMELER

Terörizmin finansmanı ve aklama suçları ile mücadelede yasal ve kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi amacıyla hazırlanan 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'da ("**5549 sayılı Kanun**") esaslı değişiklikler öngören ve 31.12.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7262 sayılı Kitle İmha Silahlarının Yayılmasının Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanun ("**7262 sayılı Kanun**") ve 7262 sayılı Kanun'u takiben yakın zamanda yürürlüğe giren ve yürürlüğe girecek olan diğer ilgili ikincil düzenlemeler, MASAK Mevzuatı'nda önemli gelişmelere hasıl olmuştur.

Söz konusu gelişmeler doğrultusunda ikincil mevzuat kapsamında,

- i. 1 Mayıs 2021 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde 24.02.2021 tarihli 31405 sayılı Resmî Gazete'de Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik<sup>1</sup>,
- ii. Yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girecek şekilde 26.02.2021 tarihli ve 31407 sayılı Resmî Gazete'de Kitle İmha

Silahlarının Yayılmasının Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanunun Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>2</sup>,

- iii. 1 Mayıs 2021 tarihinde yürürlüğe girecek şekilde 26.02.2021 tarihli ve 31407 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine İlişkin Yükümlülüklerle Uyum Programı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik<sup>3</sup> ve
- iv. Yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girecek şekilde 26.02.2021 tarihli ve 31407 sayılı Resmî Gazete'de Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanunun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik<sup>4</sup>

olmak üzere yeni düzenlemeler yayımlanmıştır. 7262 sayılı Kanun ve yukarıda listelenen ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer alan önemli değişiklik ve yenilikler sırasıyla ilgili başlıklar altında makalemizde incelenmiştir.

### 1.1. 7262 Sayılı Kanun Kapsamında 5549 Sayılı Kanun'da Yapılan Esaslı Değişiklikler

7262 sayılı Kanun kapsamında 5549 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler çerçevesinde, 5549 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanmış olan yükümlülere: "*savunma hakkı bakımından diğer kanun hükümlerine aykırı olmamak ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrası ile alternatif uyuşmazlık çözüm yolları kapsamında ifa edilen mesleki çalışmalar nedeniyle edinilen bilgiler hariç olmak üzere, taşınmaz alım satımı, sınırlı aynı hak kurulması ve kaldırılması, şirket, vakıf ve dernek kurulması, birleştirilmesi ile bunların idaresi, devredilmesi ve tasfiyesi işlerine ilişkin finansal işlemlerin gerçekleştirilmesi, banka, menkul kıymet ve her türlü hesaplar ile bu hesaplarda yer alan varlıkların idaresi işleriyle sınırlı olmak üzere serbest avukatlar*" düzenlemesine yer verilerek yükümlü sıfatını haiz olacak serbest avukatlar üzerindeki sınırlamalar detaylandırılmıştır.

1 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210224M2-3.pdf>

2 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210226-1.htm>

3 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210226-2.htm>

4 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210226-3.htm>



Ek olarak, 5549 sayılı Kanun'un 2(1)(ğ) maddesinde ve Suç Gelirlerinin Aklanmasına İlişkin Yükümlülüklerle Uyum Programı Hakkında Yönetmelik'in ("Uyum Yönetmeliği") 3(1)(j) maddesinde "**Finansal Grup**": "*Merkezi Türkiye'de ya da yurt dışında bulunan bir ana kuruluşa bağlı veya bu kuruluşun kontrolünde bulunan, Türkiye'de yerleşik finansal kuruluşlar ile bunların şube, acente, temsilci ve ticari vekil ve benzeri bağlı birimlerinden oluşan gruba*" olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede Finansal Grup uyum programı kapsamında tedbirleri almakla mükellef yükümlüler arasında sayılmıştır.

MASAK resmî sitesinde<sup>5</sup> ve yine MASAK Başkanlığı tarafından 52055169-663.99 - E.9244 sayı ve "Mevzuat Değişikliği" başlığı ile Türkiye Sermayeler Birliği Piyasası'na iletilen yazı ve eki bilgi notunda ("**MASAK Bilgi Notu**")<sup>6</sup> belirtildiği üzere, Finansal Grup oluşumuna dair tereddütler Uyum Yönetmeliği'nin 3(A) maddesi ile giderilerek Finansal Grup mahiyeti detaylandırılmıştır. Buna göre, bir ana kuruluş tarafından bir finansal kuruluşun, sermayesinin, asgari yüzde elli birine sahip olma şartı aranmaksızın, çoğunluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunması veya bu çoğunluğa sahip olunmakla birlikte imtiyazlı payların elde bulundurulması veya diğer pay sahipleri ile yapılan anlaşmalara istinaden oy hakkının çoğunluğu üzerinde tasarrufla bulunulması suretiyle veya herhangi bir suretle yönetim kurulu üyelerinin karara esas çoğunluğunu atayabilme ya da görevden alma gücünün elde bulundurulması, finansal kuruluşun ana kuruluşa bağlı veya ana kuruluşun kontrolünde bulunduğunu göstermektedir.

Yukarıda açıklanan hükümler doğrultusunda, ana kuruluşun finansal kuruluş olması halinde kendisi, aksi halde ana kuruluşa bağlı veya bu kuruluşun kontrolünde olan finansal kuruluşlardan biri ana finansal kuruluş olarak belirlenecektir.

Bunula birlikte, MASAK Başkanlığı tarafından Türkiye Sermayeler Birliği Piyasası'na iletilen MASAK Bilgi Notu'nda Finansal Grup oluşumunda dikkate alınması gereken bazı noktalar vurgulanmıştır. Buna göre:

- Merkezi Türkiye'de ya da yurt dışında bulunan bir ana kuruluşa bağlı veya onun kontrolünde olan sadece Türkiye'de yerleşik finansal kuruluşlar finansal grup oluşturabilir. Yurt dışında yerleşik finansal kuruluşlar gruba dahil olmazlar.
- Yurt dışında yerleşik ana kuruluş, finansal kuruluş olsun veya olmasın, finansal gruba dahil olmaz.
- Finansal grup oluşumu için aynı ana kuruluşa bağlı veya onun kontrolünde olan Türkiye'de yerleşik birden fazla finansal kuruluş olması gereklidir.
- Finansal grubun tüm üyelerinin finansal kuruluş olması gerekir. Finansal kuruluş olmayanlar gruba dahil olmazlar.
- Bir finansal kuruluş, birden fazla grupta yer alamaz.

7262 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile birlikte 5549 sayılı Kanun'un revize 3. maddesi uyarınca yükümlülere, müşterinin tanınmasına ilişkin esaslar kapsamında, kendileri nezdinde yapılan veya aracılık ettikleri işlemlerde işlem yapılmadan önce, işlem yapanlar ile nam veya hesaplarına işlem yapılanların kimliklerini tespit etme ve gerekli diğer tedbirleri alma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu değişiklik ile yükümlülerin, kendileri nezdinde yapılan veya aracılık ettikleri işlemlerde işlem yapılmadan önce, işlem yapanlar ile nam veya hesaplarına işlem yapılanların kimliklerini tespit etmek, kimlik tespit edilirken alınan bilgilerin teyidinde esas belgelerin gerçekliğini kontrol etmek, karmaşık ve olağandışı büyüklükteki işlemler ile görünürde makul, hukuki ve ekonomik amacı bulunmayan işlemlere özel dikkat göstermek, müşterileri tarafından gerçekleştirilen işlem-

<sup>5</sup> <https://masak.hmb.gov.tr/yukumlulukler>

<sup>6</sup> [https://www.tspb.org.tr/wp-content/uploads/2021/03/TSPB\\_Genel-Mektup\\_844\\_MASAK-MevzuatDegisikligi-24.03.2021\\_web-2.pdf](https://www.tspb.org.tr/wp-content/uploads/2021/03/TSPB_Genel-Mektup_844_MASAK-MevzuatDegisikligi-24.03.2021_web-2.pdf)

lerin, müşterinin mali durumu ile uyumlu olup olmadığını izlemek gibi müşterinin tanınmasına ilişkin gerekli tedbirleri almaları beklenmektedir.

Ayrıca 7262 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile birlikte 5549 sayılı Kanun'un revize 5. maddesi uyarınca, kanunun amacına uygun olarak risk temelli yaklaşımla, eğitim, iç denetim, kontrol ve risk yönetim sistemlerinin oluşturulması ve 5549 sayılı Kanun'la getirilen yükümlülükler, yükümlü ve Finansal Grup seviyesinde uyumu sağlamak üzere, gerekli yetki ile donatılmış idari düzeyde görevli tayin edilmesi de dahil, söz konusu gereken tedbirlerin alınması konusunda, işletme büyüklükleri ve iş hacimlerini de dikkate alarak yükümlülerin ve uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda yükümlülerin, Finansal Gruba bağlı kuruluşların, belirtilen bu tedbirlerin grup seviyesinde alınmasını temin altına almak amacıyla müşterinin tanınmasıyla hesap ve işlemlere ilişkin olarak Finansal Grup içerisinde bilgi paylaşımında bulunabilecekleri ve özel kanunlarda yer alan hükümleri ileri sürülerek bilgi paylaşımından kaçınamayacakları düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı söz konusu paylaşımına konu bilgileri ve uygulamaya ilişkin esasları belirlemek bakımından da ayrıca yetkilendirilmiştir.

7262 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler kapsamında 5549 sayılı Kanun'un revize 13. maddesi ile Kanun'un "Müşterinin tanınması" başlıklı 3. madde ve "Devamlı bilgi verme" başlıklı 6. maddesi kapsamındaki yükümlülüklerden herhangi birinin ihlâli halinde yükümlülere 30.000 Türk Lirası, yine Kanun'un "Şüpheli işlem bildirimini" başlıklı 4. maddesinde öngörülen MASAK'a yapılacak şüpheli işlem bildirimini yerine getirmeyen yükümlülere 50.000 Türk Lirası idari para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Yükümlünün ödeme ve elektronik para kuruluşu ile yönetmelikle belirlenecek diğer finansal kuruluşlar olması halinde idari para cezası işlem tutarının %5'inden az olmamak üzere iki kat olarak uygulanması öngörülmüştür.

Yine revize 13. maddenin 2. fıkrası uyarınca Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasında yer alan yükümlülükler (risk temelli yaklaşımla, eğitim, iç denetim, kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin oluşturulması gibi) uyumun sağlanmadığının tespiti halinde yükümlülere yazılı ihtar yapılarak 30 günden az olmamak üzere süre verileceği ve bu süre sonunda eksiklerin tamamlanmaması halinde 5.000 Türk Lirası idari para cezası uygulanacağı ayrıca düzenlenmiştir.

İdari para cezasının tebliği ile birlikte yazılı ihtar yapılarak 60 günden az olmamak üzere yeni bir süre verilecek ve bu sürenin sonunda eksiklerin yine tamamlanmamış olması halinde verilen ilk idari para cezasının iki katı oranında idari para cezası uygulanacaktır. Söz konusu ikinci cezanın tebliğinden itibaren 30 gün içinde eksiklerin yine tamamlanmamış olması halinde yükümlünün faaliyetlerinin belli bir süre durdurulması, kısıtlanması veya faaliyet izin belgesinin iptaline yönelik tedbirler alınabilecek ve bu durum ilgili kuruma bildirilecektir. Bu ihlâl kapsamında yükümlülükler uymayan sorumlu yönetim kurulu üyesine, yoksa üst düzey yöneticisine yukarıda belirtilen ihtarlar yapılmak ve sürelerle uyulmak koşuluyla yükümlüye verilen idari para cezasının 1/4 oranında idari para cezası uygulanacaktır.

7262 sayılı Kanun'un getirdiği diğer önemli bir değişiklik ise, idari para cezası verilme süresinin yükümlülüğün ihlâl edildiği tarihten itibaren 5 yıl yerine 8 yıl olarak değiştirilmesidir.

## **1.2. Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Yapılan Önemli Değişiklikler**

1 Mayıs 2021 tarihinde yürürlüğe girecek Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ("Değişiklik Yönetmeliği") ile kıymetli maden, taş veya mücevher alım satımı yapanların yanı sıra bu işlemlere aracılık edenler ile iş makineleri dâhil her türlü deniz, hava

ve kara nakil vasıtalarının alım satımı ile uğraşanların yanı sıra bu işlemlere aracılık edenler yükümlüler arasına eklenmiştir.

Değişiklik Yönetmeliği'nin "Kimlik tespiti" başlıklı 5. maddesinde yer alan tutarlarda değişikliğe gidilmiş olup buna göre, Değişiklik Yönetmeliği'nin 5(1)(b) maddesinde öngörülen (tutara bağlı işlemler) kimlik tespit sınırı 20.000 Türk Lirası'ndan 75.000 Türk Lirası'na, 5(1)(c) maddesinde öngörülen (elektronik transferler) kimlik tespiti sınırı 2.000 Türk Lirası'ndan 7.500 Türk Lirası'na çıkarılmış ve yükümlüler açısından işlemin gerçek faydalanıcısının ortaya çıkarılması için gerekli tedbirin alınması zorunlu kılınmıştır.

Değişiklik Yönetmeliği'nin "Gerçek kişilerde kimlik tespiti" kenar başlıklı 6. maddesine "Gerçek kişilere uzaktan kimlik tespiti» ibaresi dahil edilmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca, "Yükümlünün asli faaliyet alanı ile ilgili mevzuatta müşteri ile yüz yüze gelinmeksizin kimliğinin doğrulanmasına imkân verecek yöntemlerle sözleşme kurulmasına cevaz verilmiş olması halinde, gerçek kişilerle sürekli iş ilişkisi tesisinde müşteri kimliğinin doğrulanması amacıyla uzaktan kimlik tespiti yöntemleri kullanılabilir. Bakanlık, uzaktan kimlik tespitinde uygulanacak yöntemler ve müşterinin tanınması kapsamındaki diğer tedbirler ile uzaktan kimlik tespiti yapılabilecek diğer işlem türlerini yükümlüler itibarıyla belirlemeye yetkilidir." Bu çerçevede, yükümlünün asli faaliyet alanı ile ilgili mevzuatta müşteri ile yüz yüze gelinmeksizin kimliğinin doğrulanmasına imkân verecek yöntemlerle sözleşme kurulması imkanının olması şartına bağlı olarak gerçek kişilerle sürekli iş ilişkisi tesisinde müşteri kimliğinin doğrulanması amacıyla uzaktan kimlik tespiti yöntemlerinin uygulanmasına cevaz verilmiştir.

24. maddesinde yer alan (elektronik transferler) 2.000 Türk Lirası'ndan 7.500 Türk Lirası'na çıkarılmış ve elektronik transfer mesajlarında gönderene ilişkin ad-soyad- hesap/referans numarası, adres, doğum yeri ve tarihi, müşteri numarası, vatandaşlık/pasaport/vergi

kimlik numarası gibi göndereni belirlemeye yarayan bilgilerden en az birine yer verilmesinin zorunlu olduğu tekrarlanarak bu bilgilerin doğruluğunun ayrıca teyit edileceği hüküm altına alınmıştır. Alıcı açısından sadece ad-soyad- hesap/referans numarası gibi bilgilere yer verileceği ve bu bilgilerin teyidinin zorunlu olmadığı ayrıca düzenleme altına alınmıştır.

### **1.3. Kitle İmha Silahlarının Yayılması- nın Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanunun Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te Yer Alan Önemli Düzenlemeler**

Kitle İmha Silahlarının Yayılmasının Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanunun Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile 7262 sayılı Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar düzenleme altına alınmıştır.

Söz konusu Yönetmeliğin 4. maddesi çerçevesinde, BMGK'nın 1718 (2006)<sup>7</sup> ve 2231 (2015)<sup>8</sup> sayılı kararları uyarınca yasaklanan işlem ve faaliyetler ile listelenen kişi, kuruluş, organizasyon ve deniz ulaşım araçlarına ilişkin Dışişleri Bakanlığı kanalıyla iletilen bilgiler, gecikmeksizin karar alınması için Başkanlık tarafından ivedilikle T.C. Cumhurbaşkanlığı'na gönderilecektir. Yasak işlem ve faaliyetler ile listelenen kişi, kuruluş, organizasyon ve deniz ulaşım araçlarının BMGK'nın 1718 (2006) ve 2231 (2015) sayılı kararlarından çıkarılmaları halinde Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla iletilen bilgiler, buna ilişkin gecikmeksizin karar alınması için, MASAK Başkanlığı tarafından ivedilikle T.C. Cumhurbaşkanlığı'na bildirilecektir. Cumhurbaşkanı'nın Yönetmeliğin 4. maddesinin 1. ve 2. fıkraları uyarınca alacağı kararlar, Resmî Gazete'de yayımlanarak gecikmeksizin uygulanacaktır.

Yönetmeliğin "yasak işlem ve faaliyetlerin tespiti üzerine yapılacak işlemler" kenar başlıklı 5. maddesi çerçevesinde kamu kurum ve kuruluşları, 7262 sayılı Kanunu'nun 2. maddesin-

7 [https://www.undocs.org/S/RES/1718\(2006\)](https://www.undocs.org/S/RES/1718(2006))

8 [https://www.undocs.org/S/RES/2231\(2015\)](https://www.undocs.org/S/RES/2231(2015))

de belirtilen yasak işlem ve faaliyetlere (BGMK kararlarında yer alan kişi veya kuruluşlara (doğrudan ya da dolaylı) fon toplanması, sağlanması, bunların Türkiye’de iş ortaklığına ya da başkaca iş ilişkilerine girilmesi, yasaklanan nükleer, balistik füze programları gibi faaliyetler) ilişkin bilgi, belge ve bulgular ile değerlendirmelerini Denetim ve İş Birliği Komisyonu’na bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Denetim ve İş Birliği Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmelerde faydalanılması amacıyla Başkanlığa ilgili kişi, kurum ve kuruluşlardan görüş, bilgi ve belge talebinde bulunabilmesi yetkisi verilmiştir. Talepte bulunulan kişi, kurum ve kuruluşların, diğer kanunlarda yer alan hükümlere dayanarak bilgi ve belge vermekten kaçınamayacakları düzenleme altına alınmış olup bu çerçevede özellikle 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ilgili kurum ve kuruluşun tabi olduğu sair mevzuat hükümleri uygulanmaksızın ilgili bilgi ve belgelerin verilmesi hususunda zorunluluk getirilmiştir.

MASAK Başkanlığı iletilen bildirim üzerine kendi veri tabanı ya da doğrudan erişim sağladığı veri tabanları ile edinilen görüş, bilgi ve belgeleri esas alarak ilgili kişi, kuruluş veya organizasyonların malvarlığının tespiti ile 7262 sayılı Kanunu’nun 2. maddesinde belirtilen yasak işlem ve faaliyetlerin işlendiğine dair makul sebeplerin ortaya çıkarılmasına yönelik değerlendirmelerini içeren mali araştırma raporunu düzenleyecek ve Denetim ve İş Birliği Komisyonu’na sunacaktır.

7262 sayılı Kanun’un 2. maddesinde belirtilen yasak işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirildiği hususunda makul sebeplerin varlığına istinaden Denetim ve İş Birliği Komisyonu; a) Kanunun 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca BMGK’nın 1718 (2006) sayılı kararında belirtilen organizasyonlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen kişi veya kuruluşların ya da bunların adına veya hesabına hareket eden kişi veya kuruluşların Türkiye’deki malvarlığının dondurulmasını ve b) Kanunun 4. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kişi ve kuruluşlar ile deniz ulaşım araçlarının BMGK’nın 1718 (2006) ve 2231 (2015) sayılı kararları gereğince oluşturulan listelere eklenmek üzere

BMGK’ya teklif edilmesini, Cumhurbaşkanı’na önerebilecektir. Yine, aynı şekilde, Denetim ve İş Birliği Komisyonu, makul sebeplerin ortadan kalkması halinde Türkiye’deki malvarlığının dondurulması kararının kaldırılmasını veya listelerden çıkarılmak üzere BMGK’ya teklifte bulunulmasını Cumhurbaşkanı’na önerebilecektir.

#### **1.4. Uyum Yönetmeliği ile Yapılan Değişiklikler**

1 Mayıs 2021 tarihinde yürürlüğe girecek Uyum Yönetmeliği ile uyum programı oluşturacak yükümlülere yeni oyuncular eklenmiştir. Yapılan düzenleme çerçevesinde, (i) finansman, faktoring ve finansal kiralama şirketleri, (ii) portföy yönetim şirketleri, (iii) kıymetli madenler aracı kuruluşları, (iv) elektronik para kuruluşları, (v) münhasıran fatura ödemelerine aracılık hizmeti, münhasıran ödeme emri başlatma hizmeti ve münhasıran ödeme hesabına ilişkin bilgilerin sunulması hizmetini sağlayanlar hariç olmak üzere ödeme kuruluşları ve (vi) kambiyo mevzuatında belirtilen A grubu yetkili müesseseler yükümlü statüsüne geçmiştir.

Bu çerçevede söz konusu yükümlüler kapsamında, (i) kurum politikası ve prosedürlerinin oluşturulması, (ii) risk yönetimi faaliyetlerinin yürütülmesi, (iii) izleme ve kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi, (iv) uyum görevlisi atanması ve uyum birimi oluşturulması, (v) eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi ve (vi) iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi hususlarını içeren bir uyum programı oluşturması gerekmektedir. Finansal Gruba ilişkin uyum programının, söz konusu tedbirlerin yanı sıra müşterinin tanınmasına, hesap ve işlemlere ilişkin bilgilerin grup içinde güvenli bir şekilde paylaşımına ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulmasına dair tedbirleri içermesi ayrıca düzenlenmiştir. Finansal Gruba bağlı finansal kuruluşların uyum programları da Finansal Grubun uyum programı gözetilerek hazırlanacak ve uygulanacaktır.

Yükümlülere ait uyum programının bütünü, yükümlünün faaliyetlerinin kapsamı ve özelliklerine uygun bir biçimde, yeterli ve etkin



bir şekilde yürütülmesinden, nihai olarak yönetim kurulu sorumlu olmakla birlikte Uyum Yönetmeliği ile uyum programının Finansal Grup seviyesinde yürütülmesinin gözetiminden ise nihai olarak ana finansal kuruluşun yönetim kurulunun sorumlu olacağı düzenleme altına alınmıştır.

Uyum Yönetmeliği'nin 7. maddesi çerçevesinde, yükümlülerin oluşturacakları kurum politikasının asgari düzeyde risk yönetimi, izleme ve kontrol, eğitim ve iç denetim politikalarını içermesi ve kurum politikasına ilişkin taahhüt formunun, politikanın onay tarihinden itibaren 30 gün içinde MASAK Başkanlığı'na gönderilmesi zorunlu kılınmıştır.

Kurum politikasının yükümlüler tarafından faaliyet izninin alınmasını müteakip, uyum görevlisinin atandığı tarihten itibaren en geç 30 gün içinde oluşturulması gerekli olup Finansal Grupların ise, uyum görevlisinin atandığı tarihten itibaren en geç 30 gün içinde kurum politikasını oluşturması gerekliliği düzenleme altına alınmıştır. Kurum politikası aynı süre içinde yönetim kurulu tarafından onaylanacaktır.

Uyum Yönetmeliği ile her ne kadar ödeme kuruluşları uyum programı oluşturacak yükümlüler arasında sayılmış olsa da (i) fatura ödemelerine aracılık hizmeti ve (ii) ödeme emri başlatma ve ödeme hesabına ilişkin bilgilerin sunulması hizmetlerini münhasıran sunan ödeme kuruluşları bu yükümlülükten istisna tutulmuştur. Ancak bu kuruluşların, diğer yükümlülerde olduğu gibi münhasıran uyum görevlisi atama yükümlülükleri bakımından herhangi bir istisna getirilmemiştir; dolayısıyla bu kuruluşların faaliyet izni almalarını takiben 30 gün içerisinde bir uyum görevlisi ataması gerekecektir.

Uyum Yönetmeliği ile uyum görevlisinin, yönetim kuruluna veya yönetim kurulunun yetkisini devrettiği bir veya birden fazla üyeye bağlı olacak şekilde, münhasıran kurum personeli olarak atanacağı düzenlemiştir. Ayrıca, yükümlülere yeni bir yükümlülük olarak uyum görevlisinin yanı sıra uyum görevlisi yardımcısının da atanması hususu düzenleme alanı

bulmuştur. Finansal Grup açısından ise, grup seviyesinde uyum programının yürütülmesi amacıyla ana finansal kuruluşun uyum görevlisi, Finansal Grup uyum görevlisi olarak belirlenecektir. Ana finansal kuruluşun uyum görevlisi yardımcısı ise Finansal Grup uyum görevlisi yardımcısı olarak belirlenecektir. Finansal Grup uyum görevlisinin görev ve sorumlulukları da ayrıca detaylı bir şekilde düzenleme altına alınmıştır.

Uyum Yönetmeliği ile Finansal Grup içindeki bilgi paylaşımı konusu ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, Finansal Gruba bağlı kuruluşlar, uyum programı kapsamındaki tedbirlerin grup seviyesinde alınmasını teminen müşterinin tanınması ile hesap ve işlemlere ilişkin olarak bilgi paylaşımında bulunabilecektir. Nitekim, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümleri, bu kapsamda Finansal Grup içi bilgi paylaşımında uygulanmayacaktır. Bu doğrultuda, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri, Finansal Grup içi bilgi paylaşımında uygulama alanı bulmayacaktır. Bununla birlikte elde edilen bilgilerin mevzuat hükümleri haricinde kanuna aykırı bir şekilde işlenmesini önlemek amacıyla Finansal Gruba bağlı kuruluşlarda görev yapanların öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamayacakları düzenleme altına alınmıştır. Bu kapsamda gizli kalması gereken bilgileri ifşa edenler hakkında ilgili kanunlardaki yaptırımlar uygulanacaktır. Yine, bilgilerin Finansal Grup içinde güvenli bir şekilde paylaşılması için gereken tedbirlerin alınmasında Finansal Grup uyum görevlisi ile birlikte ana finansal kuruluşun yönetim kurulu sorumlu tutulmuştur. Söz konusu sorumluluk gruba bağlı finansal kuruluşların uyum görevlileri ile bu kuruluşların yönetim kurulları için de geçerlidir.

Finansal Gruplar uyumun sağlanması, personelin kurum politikası ve prosedürleri ile risk temelli yaklaşım konularında sorumluluk bilincinin artırılarak bir kurum kültürü oluşturulması ve personelin bilgilerinin güncellenmesi amacıyla bir eğitim politikası oluşturmakla yükümlüdürler. Finansal Grubun eğitim politikası, asgari olarak, finansal grup



seviyesinde kurum politikası ve prosedürlerinin oluşturulması, risk yönetimi, izleme ve kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi ile grup içi bilgi paylaşımına ilişkin konuları içermeli ve eğitim konuları bu kapsamda belirlenmelidir.

Finansal Grup uyum programının bütünüün etkinliği ve yeterliği hususunda yönetim kuruluna güvence sağlamak amacıyla iç denetim mekanizması da oluşturacaktır. Bu kapsamda, Finansal Grubun iç denetimi, ana finansal kuruluşun ilgili birimince gerçekleştirilecektir.

### **1.5. Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanunun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Yapılan Değişiklikler**

Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanunun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin amacı, 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanunu'nun ("6415 sayılı Kanun") uygulanmasına ilişkin olarak terör ve terörizmin finansmanı ile etkin mücadele edilmesi kapsamında; malvarlığının dondurulması kararlarının alınması, icrası, kaldırılması, dondurulan malvarlığının yönetimi ve denetimine ilişkin usul ve esaslarının düzenlenmesidir.

Söz konusu Yönetmelik üzerinde yapılan değişiklikler ile birlikte özellikle yönetmeliğin 7. maddesinde yer alan Türkiye'de bulunan malvarlığı hakkında yapılacak işlemler nezdindeki usul ve prosedürler detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, mahkemelerce terör örgütü olduğuna kesin olarak karar verildikten sonra 6415 sayılı Kanun'un 3. ve 4. maddeleri kapsamına giren fiilleri gerçekleştirdikleri hususunda makul sebepler bulunan kişi, kuruluş veya organizasyonların Türkiye'de bulunan malvarlığının dondurulması yönünde yapılan talepler MASAK Başkanlığı tarafından Malvarlığının Dondurulmasını Değerlendirme Komisyonu'na ("Değerlendirme Komisyonu") iletilecektir. Kendisine iletilen rapor çerçevesinde Değerlendirme Komisyonu, Türkiye'de

bulunan malvarlığının dondurulmasının önerilmesine karar vermesi halinde, hazırlanan araştırma raporu ve karar tutanağını Hazine ve Maliye Bakanı ile İçişleri Bakanına iletilecektir. Hazine ve Maliye Bakanı ile İçişleri Bakanının, kendilerine iletilen bilgiler doğrultusunda ilgili kişilerin malvarlıklarının dondurulması kararı vermesi halinde, bu karar Resmî Gazete'de yayımlanacak ve 48 saat içinde Başkanlıkça Hâkimler ve Savcılar Kurulu tarafından belirlenen Ankara Ağır Ceza Mahkemesi'nin onayına sunulacaktır. Ankara Ağır Ceza Mahkemesi, makul sebeplerin varlığı yönünden yapacağı inceleme neticesinde malvarlığının dondurulması kararının kaldırılmasına karar vermesi halinde, söz konusu karar derhal Başkanlığa iletilecektir. Başkanlık, kararın kendisine iletilmesini müteakiben bu kararı Resmî Gazete'de yayımlanmak üzere derhal Cumhurbaşkanlığı'na iletilecek ve Değerlendirme Komisyonu'na bilgi verecektir. Yapılan düzenleme ile söz konusu kararlara itiraz yolu açık tutulmuştur. Başkanlık, malvarlığı dondurulması kararı verilen kişiler ile ilgili olarak soruşturma açılması talebiyle, ilgili Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunacaktır. Türkiye'de bulunan malvarlığının dondurulmasına ilişkin kararların Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren Değerlendirme Komisyonu en geç altışar aylık dönemlerle makul sebeplerin varlığının devam edip etmediğini değerlendirerek önerisini ilgili bakanlara sunacaktır. İlgililer tarafından malvarlığının dondurulması kararının kaldırılmasına ilişkin başvurular Değerlendirme Komisyonu'na yapılacaktır. Değerlendirme Komisyonu, aldığı başvurular üzerine talebin yerinde olup olmadığına ilişkin yapacağı değerlendirme sonuçlarını Hazine ve Maliye ile İçişleri Bakanlarına sunacak olup yerinde görülmeyen talepler karar verilmek üzere ilgili mahkemeye gönderilecektir.

### **2. BDDK MEVZUATI'NDAKİ GÜNCEL DÜZENLEMELER**

25.02.2020 tarih ve 31050 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7222 sayılı Bankacılık Kanunu ile Bazı Kanunlarda

Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>9</sup> (“Değişiklik Kanunu”) çerçevesinde 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda (“Bankacılık Kanunu”) ek bazı önemli düzenlemelere gidilmiştir. Ayrıca, BD-DK’nın resmi internet sitesinde yayımlanan ve Bankacılık Kanunu’nun 73. ve 93. maddelerine dayanılarak hazırlanan Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik Taslağı<sup>10</sup> ile banka sırrı ve müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin paylaşım ve aktarımlarına ilişkin kapsam, şekil, usul ve esaslar belirlenmiştir. Ek olarak, bu kapsamda 26.06.2020 tarih ve 31167 sayılı Resmî Gazete’de 7247 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>11</sup> (“7247 sayılı Kanun”) yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yine, COVID-19 salgınının bankacılık ve finans sektöründeki olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi amacıyla, 15.03.2020 tarih ve 31069 sayılı Resmî Gazete’de Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır.

Söz konusu düzenlemelerde yer alan önemli değişiklik ve yenilikler sırasıyla ilgili başlıklar altında makalemizde incelenmiştir.

## 2.1. 7222 Sayılı Bankacılık Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’da Yer Alan Önemli Düzenlemeler

Özellikle Değişiklik Kanunu ile Bankacılık Kanunu’nun müşteri sırrını düzenleyen 73. maddesi özelinde yapılan değişiklik ile Bankacılık Kanunu’na kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler eklenmiştir. Söz konusu değişiklikte “Bankacılık faaliyetlerine özgü olarak bankalarla müşteri ilişkisi kurulduktan sonra oluşan gerçek ve tüzel kişilere ait veriler, müşteri sırrı hâline gelir. Diğer kanunların emredici hükümleri saklı kalmak kaydıyla, müşteri sırrı niteliğindeki bilgiler, bu maddede belirtilen sır saklama yükümlülüğünden istisna tutulan hâller haricinde, 24/3/2016 tarihli ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu uyarınca müşterinin açık rızası alınsa dahi, müşteriden

*gelen bir talep ya da talimat olmaksızın yurt içindeki ve yurt dışındaki üçüncü kişilerle paylaşamaz ve bunlara aktarılamaz. Kurul ekonomik güvenliğe ilişkin yapacağı değerlendirme neticesinde, müşteri sırrı ya da banka sırrı niteliğinde olan her türlü verinin, yurt dışındaki üçüncü kişilerle paylaşılmasını ya da bunlara aktarılmasını yasaklamaya, ayrıca bankaların faaliyetlerini yürütmede kullandıkları bilgi sistemleri ve bunların yedeklerinin yurt içinde bulundurulması hususunda karar almaya yetkilidir. Bu maddede belirtilen sır saklama yükümlülüğünden istisna tutulan hâllerde yapılacak paylaşımlar da dâhil olmak üzere, müşteri sırrı ve banka sırrı niteliğindeki bilgiler, sadece belirtilen amaçlarla sınırlı olmak ve ölçülülük ilkesine uygun olarak bu amaçların gerektirdiği kadar veriyi içermek kaydıyla paylaşılabilir.”* düzenlemesine yer verilmiştir. Böylece, müşteri sırrlarına ilişkin getirilen söz konusu yeni düzenleme ile bankayla müşteri ilişkisi kurulduktan sonra oluşan tüm veriler müşteri sırrı sayılacak ve müşterinin 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çerçevesinde açık rızası olsa dahi müşterinin talebi veya talimatı olmadan üçüncü kişilerle paylaşamayacaktır.

Banka sırrı ve müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin paylaşım ve aktarımlarına ilişkin kapsam, şekil, usul ve esasların belirlendiği ancak henüz yürürlüğe girmeyen Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik Taslağı ile Taslağın gerekçesinde<sup>12</sup> de belirtildiği gibi, temel olarak sır saklama yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün istisnaları ile müşteri sırrı kavramının netleştirilmesi ve Bankacılık Kanunu’nun 73. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen sır saklama yükümlülüğünden istisna tutulan hallerde yapılacak paylaşımlar da dâhil olmak üzere, sır niteliğindeki bilgilerin paylaşım ve aktarımlarına ilişkin genel ilkeler ile usul ve esasların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik Taslağı çerçevesinde, sıfat ve görevleri dolayısıyla bankalara veya müşterilerine ait sırrları öğrenenler, söz konusu sırrları bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan mercilerden

9 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/02/20200225-12.htm>

10 [https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat\\_1069.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_1069.pdf)

11 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/06/20200626-1.htm>

12 [https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat\\_1069.pdf](https://www.bddk.org.tr/ContentBddk/dokuman/mevzuat_1069.pdf)

başkasına açıklayamayacaktır. Söz konusu yükümlülük ilgili kişilerin görevlerinden ayrıldıktan sonra da devam edecektir. Ayrıca, bu yükümlülüğün, müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin, otomatik olmayan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmayan yöntemlerle elde edilmesi ve öğrenilmesi halinde de geçerli olması öngörülmüştür. Bunun yanı sıra, bankacılık faaliyetlerine özgü olarak bankalarla müşteri ilişkisi kurulduktan sonra oluşan gerçek ve tüzel kişilere ait veriler, müşteri sırrı hâline gelecektir. Bir gerçek veya tüzel kişi müşterinin, bankanın müşterisi olduğunu gösterir her türlü bilgi de müşteri sırrı olarak sayılmıştır. Müşteri ilişkisi kurulmamış olsa dahi, başka bir banka nezdinde bulunan müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin elde edilmesi ve öğrenilmesi halinde de söz konusu yükümlülüğün ortaya çıkacağı düzenleme altına alınmıştır. Kişisel veriler de dâhil olmak üzere, bankalar ile müşteri ilişkisi kurulmadan önce de var olan ve başka bir bankanın müşteri sırrı niteliğinde olmayan gerçek ve tüzel kişilere ilişkin veriler, tek başına sır kapsamında bulunmamakla birlikte, ilgili kişinin banka müşterisi olduğunu gösterecek şekilde, tek başına ya da müşteri ilişkisinin kurulmasından sonra oluşan verilerle birlikte işlendiğinde, müşteri sırrı haline gelecektir.

Sır Niteliğindeki Bilgilerin Paylaşılması Hakkında Yönetmelik Taslağı ile yukarıda bahsedilen sır saklama yükümlülüğü hariçinde sır saklama yükümlülüğünden istisna tutulan haller de düzenleme alanı bulmuştur. Buna göre, banka sırrı ya da müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin bu konuda kanunen açıkça yetkili kılınan merciler ile paylaşılması sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmeyecektir. Ayrıca, gizlilik sözleşmesinin yapılması ve sadece belirtilen amaçlar ile sınırlı kılınması koşuluyla banka sırrı ya da müşteri sırrı niteliğindeki bilgilerin aşağıdaki durumlarda paylaşımı sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmeyecektir:

- i. Bankaların ve finansal kuruluşların, kendi aralarında doğrudan doğruya ya da risk merkezi veya en az beş banka ya da finansal kuruluş tarafından kurula-

cak şirketler vasıtasıyla bilgi ve belge alışverişinde bulunması;

- ii. Konsolide finansal tablo hazırlama çalışmaları ve risk yönetimi ve iç denetim uygulamaları kapsamında bankaların sermayelerinin yüzde on veya daha fazlasına sahip olan yurt içinde veya yurt dışında yerleşik kredi kuruluşu ile finansal kuruluşlar da dâhil ana ortaklıklarına bilgi ve belge verilmesi;
- iii. Doğrudan veya dolaylı pay sahipliği yoluyla banka sermayesinin yüzde onunu ve daha fazlasını temsil eden payların satışı amacıyla yapılacak değerlendirme çalışmalarında kullanılmak üzere muhtemel alıcılara bilgi ve belge verilmesi veya krediler dâhil varlıkların ya da bu varlıklara dayalı menkul kıymetlerin satışı amacıyla yapılacak değerlendirme çalışmalarında kullanılmak üzere bilgi ve belge verilmesi; ve
- iv. Değerleme, derecelendirme veya destek hizmeti ile bağımsız denetim faaliyetlerine ve gerekli teknik ve idari tedbirlerin alınması kaydıyla hizmet alımlarına yönelik işlemlerde kullanılmak üzere bu hizmeti sağlayanlara bilgi ve belge verilmesi.

Değişiklik Kanunu ile Bankacılık Kanunu'na eklenen yeni madde 76/A uyarınca bankalar tarafından finansal piyasalarda yapay arz, talep veya döviz kuru dahil fiyat oluşumunu sağlamak amaçlı işlem ve uygulamaların yapılması, internet ortamı dahil farklı araçlarla gerçeğe aykırı veya yanıltıcı bilgilerin yayılması, tasarruf sahiplerinin gerçeğe aykırı veya yanıltıcı şekilde yönlendirilmesi ya da bu amaçları sağlamaya yönelik benzer işlem ve uygulamaların yapılması durumunda finansal piyasalarda manipülasyon ve yanıltıcı işlemler olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenlemelere ek olarak Bankacılık Kanunu'na eklenen 66/A maddesi uyarınca, bankalara yeni yükümlülükler getirilmiştir. Buna göre, BDDK tarafından sistemik önemli olarak belirlenen bankalar, Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Kanunu'na istinaden çıkarılan düzenlemelerde yer alan koruyucu hükümlere uyumsuzluk nedeniyle veya sair suretle mali bünyelerinde bozulma yaratacak hâllerden herhangi birinin görül-

mesi veya görülme ihtimalinin ortaya çıkması hâlinde alınacak tedbirlerin önceden belirlenmesi maksadıyla, BDDK tarafından belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde önlem planı hazırlamak ve BDDK'ya göndermekle yükümlüdür. Söz konusu bankalar, konsolide veya konsolide olmayan bazda yaptıkları değerlendirmeler sonucunda, mali bünyelerinde bozulma yaratacak hâllerden herhangi birinin gerçekleşmesi veya gerçekleşme ihtimâlinin ortaya çıkması durumlarında, önlem planında yer alan konsolide veya konsolide olmayan bazda uygulanacak tedbirleri almak ve ivedilikle BDDK'ya bilgi vermekle yükümlü tutulmuştur. BDDK tarafından konsolide veya konsolide olmayan bazda yapılan denetimler sonucunda bankaların mali bünyelerinde bozulma meydana getirecek hâllerin gerçekleştiğinin veya gerçekleşme ihtimâlinin tespit edilmesi hâlinde BDDK, bankadan önlem planında yer alan tedbirlerden birini veya birkaçını almasını isteyebilecektir.

## **2.2. 7247 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da Yer Alan Önemli Düzenlemeler**

7247 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmeleri, yazılı veya uzaktan iletişim araçlarıyla mesafeli olarak ya da mesafeli olsun olmasın, BDDK'nın yazılı şeklin yerine geçebileceğini belirlediği ve bir bilişim veya elektronik haberleşme cihazı üzerinden gerçekleştirilecek, müşteri kimliğinin doğrulanmasına imkân verecek diğer yöntemler yoluyla kurulabilmesi öngörülmüştür. Söz konusu düzenleme finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ile müşterileri arasındaki sözleşmeler için geçerli olacaktır.

## **2.3. Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmelik'te Yer Alan Önemli Düzenlemeler**

COVID-19 salgınının bankacılık ve finans

sektöründeki olumsuz etkilerinin en aza indirilmesi amacıyla, 15.03.2020 tarih ve 31069 sayılı Resmi Gazete'de Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmelik yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve uygulamanın uyum süresi de göz önünde bulundurularak bazı Yönetmelik maddelerin yürürlüğü 20.06.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Bilgi Sistemleri ve Elektronik Bankacılık Hizmetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile birlikte 1 Ocak 2021 olarak belirlenmişti. Söz konusu Yönetmelik ile bankaların faaliyetlerinin ifasında kullandıkları bilgi sistemlerinin yönetimi ile elektronik bankacılık hizmetlerinin sunulmasında ve bunlara ilişkin risklerin yönetiminde esas alınacak asgari usul ve esaslar ile, tesis edilmesi gereken bilgi sistemleri kontrolleri düzenleme altına alınmaktadır. İlgili düzenlemeler kapsamında bilgi sistemleri yönetiminde yetkililerin görev ve sorumlulukları, bilgi sistemlerinin güvenliği, bankaların elektronik ortamda müşterilerine ileteceği hassas veri veya sır niteliğinde veri içeren her türlü bilginin elektronik bankacılık hizmeti sunulan kanallar üzerinden gönderilmesi, bilgi varlıkları envanterinin hazırlanması ve yine bankaların müşteri sırrı niteliğindeki bilgileri yurtiçinde ve yurtdışındaki üçüncü kişilerle paylaşmayacağı ve aktarmayacağı hususları düzenleme altına alınmıştır.

## **SONUÇ**

Tüm dünyada büyük bir ivme ile atılmakta olan teknolojik adımlar, yerel mevzuat bakımından da yenilenme gereksinimine yol açmıştır. Bu çerçevede, özellikle BDDK mevzuatında söz konusu teknolojik gelişmelere paralel olarak değişiklik ve yeniliklere gidilmiştir. Yine BDDK mevzuatıyla bağlantılı bir şekilde hükümler içeren MASAK düzenlemelerinde de son bir yıl içerisinde önemli mevzuat değişikliklerine gidilmiştir. Yapılan bu değişiklikler ile ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara bazı kolaylıklar sağlanmakla birlikte aynı zamanda yeni yükümlülükler de yüklenmiştir. Hızla gelişmekte olan ticari faaliyetler ve buna bağlı olarak yeni uygulamalara ihtiyaç duyulmasının bir sonucu olarak bu tarz yeni düzenlemelerin, dünyadaki

teknolojik gelişmeler ile de uyumlu bir şekilde,  
devam etmesi beklenmektedir.



# YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDA ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN FAZLA MESAI ÜCRETİ ALACAĞI TALEBİ

Rabia Şeniz ERDOĞAN  
Kıdemli Avukat

## ÖZET

İşveren vekili olarak kabul edilen üst düzey yöneticinin, işvereninden talep ettiği fazla mesai ücreti alacağına hak kazanabilmesi için öncelikle Yargıtay'ın belirli kriterlerinin sağlanıyor olması gerekmektedir. Bu kriterlerin sağlanmaması halinde kişinin fazla mesai ücreti alacağına hak kazanmadığı kabul edilmektedir. Üst düzey yöneticilerin bu işçilik alacağı talebi, Yargıtay'ın güncel kararları doğrultusunda incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Üst Düzey Yönetici, İşveren Vekili, Fazla Mesai Ücreti Alacağı.

## GİRİŞ

Üst düzey yönetici olarak çalışan kişiler tarafından fazla mesai ücreti alacağının talebi halinde ve bu talebe istinaden ikâme edilen davalarda, Yargıtay'ın yerleşik içtihatları uyarınca değerlendirilmesi gereken kriterler bulunmaktadır. Öncelikle, ücret konusunda üst düzey yöneticinin çalıştığı işyerinde diğer çalışanlardan çok daha fazla ücret alması, bu kişinin üstü konumunda herhangi bir kimsenin olup olmadığı (bir şirket ortağı ya da yönetim kurulu üyesi), çalışma gün ve saatlerinin kendisinin belirleyip belirlemediği göz önünde bulundurulmalıdır. Belirtilen kriterlerin varlığı halinde makalemizde yer verdiğimiz Yargıtay örnek kararlarında üst düzey yöneticinin fazla mesai ücreti alacağına hak kazanmayacağı kabul edilmekte ve bu kişiler tarafından ikâme edilen davalar ilk derece mahkemeleince reddedilmekte, davaların kabulü halinde temyiz incelemesi neticesinde bozma kararı verilmektedir.

Bu noktada belirtilmesi gereken husus, çalışanın üst düzey yönetici olarak kabul edilmesi için öncelikle iş güvencesinden yararlanmayan kişilerden olması gerekmektedir.

## 1. ÜST DÜZEY YÖNETİCİNİN İŞVEREN VEKİLİ OLMASI DURUMU

4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca, bir işçinin iş güvencesi hükümlerinden faydalanabilmesi için işletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekili ya da yardımcısı veya işyerinin bütününe yöneten ve işçi alma-çıkarma yetkisine sahip olmaması gerekmektedir. Bir işçi, işletmenin bütününe sevk ve idare ediyorsa ya da bu kişinin yardımcısı ise veya işyerinin bütününe yönetiyor ve aynı zamanda işçi alma çıkarma yetkisine sahipse işveren vekili olarak tanımlanmakta, bu doğrultuda iş güvencesi hükümlerinden faydalanamamaktadır. İş güvencesinden yararlanamayan işveren vekili, üst düzey yönetici olarak kabul edilmektedir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 12.11.2015 tarih ve 2015/25694E. 2015/32154K. sayılı kararında,

*“İş güvencesinden yararlanamayacak işveren vekilleri her şeyden önce, işletmenin bütününe sevk ve idare eden işveren vekilleri ile yardımcıları olduğuna göre, işletmenin tümünü yöneten genel müdürler ile yardımcıları iş güvencesi hükümlerinden yararlanamayacaktır. Ancak belirtelim ki, işyerinde genel müdür veya genel müdür yardımcısı unvanının kullanılması tek başına iş güvencesi kapsamı dışında bulunma sonucunu doğurmaz. Önemli olan, kendisine temsil yetkisi verilip verilmediği ve işletmenin bütününe yönetip yönetmediğidir; bu hususta görev tanımı ve konumuna bakmak gerekir.*

*İş güvencesinden yararlanamayacak işveren vekillerinin ikinci grubu, işletmenin değil de işyerinin bütününe yöneten ve işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan işveren vekilleridir. Buna göre, işletmenin bütününe sevk ve idare edenler, başka bir şart aranmaksızın işveren vekili sayılırken; işletmenin değil de işyerinin bütününe sevk ve idare edenlerin 18'nci madde anlamında işveren vekili sayılabilemesi için ilave olarak, işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisini haiz olması şartı aranır. İşyerinin tümünü sevk ve idare ile işçiyi işe alma ve işten çıkarma yetkisi katlanmış olarak birlikte aranır. Bu işyeri işletmeye bağlı bir işyeri de olabilir. Dolayısıyla bir banka şubesi müdürü ile fabrika müdürü, işyerini sevk ve idare etmekle beraber, özgür iradesi ile işçi alma ve işten çıkarma yetkisi yoksa İş Kanunu'nun 18'nci maddesi anlamında işveren vekili sayılmaz. İş güvencesinden yararlanır. Aynı şekilde, işe alma ve işten çıkarma yetkisi bulunan insan kaynakları müdürü ile personel müdürü, işyerinin tümünü yönetmediğinden iş güvencesi hükümlerinden yararlanabilecektir. Ancak işletmeye bağlı bir işyerinde, bu işyerinin tümünü sevk ve idare eden, ayrıca işe alma ve işten çıkarma yetkisi olan işçi, iş güvencesi hükümlerinden yararlanamaz. Dairemizin uygulaması da bu yöndedir. (26.05.2008 gün ve 2007/35929 Esas, 2008/12484 Karar sayılı ilamımız)."*

hükmü ile bu husus ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmiştir.

İşveren vekili konumunda olan üst düzey yöneticiden iş ilişkisinde çalışanın borçları kapsamında, sadakat borcu, özen borcu ve rekabet yasağına aykırılık konusunda daha katı bir beklenti yer almaktadır. Bu beklentilerin yanı sıra, üst düzey yönetici konumunda olan kişinin zaman yönetiminde bağımsızlığı, karar almada özerkliği ve mevcut işyerinde diğer çalışanlara göre ciddi anlamda yüksek bir ücret alması durumu söz konusudur. Kişinin işveren vekili olarak üst düzey yönetici konumunda değerlendirilebilmesi için bu kriterlerin her birinin aynı anda olması gerekmektedir. Makalemizin başlığını oluşturan üst düzey yöneticinin fazla mesai ücreti alacağı talebi, bu kriterlerin varlığı halinde bir de emir ve talimat aldığı amirinin mevcut olmaması ile birlikte olumsuz değerlendirilmekte, bu yönde ikâme edilen davalar reddedilmektedir.

## **2. ÜST DÜZEY YÖNETİCİNİN FAZLA MESAI ÜCRETİ ALACAĞI TALEBİ**

4857 sayılı İş Kanunu'nun 63. maddesi uyarınca haftalık çalışma süresi, haftanın çalışılan günlerine eşit olarak bölünmek suretiyle 45 saat olarak belirlenmiş olup belirtilen saatleri aşan çalışma süreleri fazla mesai olarak değerlendirilmekte ve Kanun'un 41. maddesi uyarınca işçinin fazla çalışma onayı olması halinde de fazla çalışma süresinin yıllık 270 saatten fazla olmaması gerekmektedir. Üst düzey yönetici konumunda çalışan bir kişi, işyerinde çalışan diğer işçilerden farklı bir düzenlemeye tabi olmamakla birlikte, çalışma saatlerini, yıllık izin kullanım zamanlarını, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışma esasını kendisi belirlemekte ve bu konularda hiç kimseden emir ve talimat almamaktadır. Yargıtay'ın bazı kararlarında çalışma saatlerini belirlemede serbestlik noktasında yoğunlaşmakta, fazla mesai ücreti alacağı taleplerinin reddinde bu yöndeki tespitler belirleyici olmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 2. maddesinin 4. fıkrasına göre, "İşveren adına hareket eden ve işin, işyerinin ve işletmenin yönetiminde görev alan kimselere işveren vekili denir." Kanun'da belirtilen tanıma göre, işveren vekili sayılabilmek için iki unsurun bir arada bulunması gerekir. Belirtilen unsurlar, işveren adına hareket etmek ve işin, işyerinin ve işletmenin yönetiminde görev almak ve bir bakıma yönetime yakın bir kişi olmaktır.

Üst düzey yönetici konumunda olan kişinin, işyerinde yeni kadro oluşturulmasında ve kadro kapatılmasında, işçilerin ücretlerinde ve çalışma saati düzenlemelerinde belirleyici rol alması ve örneğin yatırım faaliyetlerinden sorumlu ve söz sahibi olmak gibi önemli görevlerde yer alması ve haliyle geniş yetkileri olması gerekmektedir.

Yargıtay'ın üst düzey yöneticinin fazla çalışma ücreti alacağına hak kazanmadığının kabulü için belirlemiş olduğu kriterlerden ilki, kişinin çalışma gün ve saatlerini kendisinin belirleyip belirmediğidir. Çalışma gün ve sa-

atlerini kendisi belirleyen<sup>1</sup>, yıllık izin süresini kararlaştırıp sadece işverenin İnsan Kaynakları Departmanı'na şu tarihlerde izin kullanacağı bildiriminde bulunan, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışma esasını belirleyen ve tüm bu günlere ilişkin diğer işçilerin de çalışma sürecine karar veren kişi olması gerekmektedir.

Ücretin yüksek olması kaydı ile özellikle kendi çalışma süresini kendisi belirleyen veya yönetici konumu nedeni ile fazla çalışma süresi ölçülemeyen çalışanlarda da koşulun geçerli olduğu kabul edilebilir. Üst düzey yöneticiler yanında müdürler için de fazla çalışma ücretine dahil edilebilir ki Yargıtay zaten konumunun gerektirdiği ücreti alan üst düzey çalışanlara fazla çalışma ücreti ödenmeyebileceği sonucuna vardığından bu ölçütlerde bir yenilik yoktur.<sup>2</sup>

Aynı zamanda, üst düzey yöneticilerin fazla çalışma yapıp yapmadıkları, yapmaları halinde ise bunun kaç saat olduğunun tespit edilmesi de kolay olmayacaktır.<sup>3</sup>

Nitekim, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2006/4361E. 2006/25355K. sayılı ve 02.10.2006 tarihli kararında,

*“Dairemizin kararlılık kazanmış içtihatlarına göre işyerinin üst düzey yöneticisi olarak görev yapan bir kişi çalışma saatlerini kendisi tespit edip ödeme belgelerini de buna göre düzenlettiği için işin yürütülmesini sağladığı için hizmet akdinin sona ermesinden sonra fazla mesai yaptığını iddia ederek istekte bulunması çelişkili davranış oluşturmaktadır.”*

hükümü verilmiştir.

Aynı şekilde, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 04.11.2020 tarihli 2016/30099E. 2020/14677K. sayılı kararında,

*“Davacı vekili, dava dilekçesinde, davacının satış pazarlama müdürü olduğunu iddia etmiş dosya kapsamında dinlenen taraf tanıkları da, davacının proje ve satış müdürü olarak çalıştığını beyan etmişlerdir.*

*Somut uyuşmazlıkta, davacıyla aynı yerde görev yapan ve davacıya talimat veren bir başka yönetici ya da şirket ortağı bulunup bulunmadığı, işçinin çalışma gün ve saatlerini kendisinin belirleyip belirmediği hususlarının araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile karar verilmesi hatalıdır. Ayrıca yapılacak araştırma sonrasınca davacının üst düzey yönetici olmadığı belirlenirse fazla mesai ücret alacağı hesaplanırken tanıkların çalıştıkları dönemle sınırlı olarak tanıklıkları geçerli kabul edilerek hesaplama yapılmalıdır.”*

ifadesi ile hüküm kurulmuştur.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 07.10.2020 tarihli 2020/3296E. 2020/10989K. sayılı kararında da,

*“Bu durumda davacı, proje müdürü olarak çalıştığı dönemde kendi mesaisini kendisi ayarlayabilecek konumdadır. Hal böyle olunca, şantiyede üst düzey yönetici konumunda olan davacının mesai saatlerini, çalışma düzenini kendisinin belirlediğini kabul etmek gerekmektedir. Bu nedenle dosya kapsamı ve tanık anlatımları da dikkate alınarak, fazla mesai ücret talebinin sadece elektrik elektronik mühendisi olarak çalışılan dönemle sınırlı olarak belirlenmesi, bu dönem bakımından ise bordrolardaki tahakkukların dışlanması, kalan dönem için proje müdürü olarak çalışma olgusu sübut bulmakla bu konudaki talebin reddi gerekmektedir. Mahkemece bu yön üzerinde durulmadan eksik inceleme ve yanılığlı değerlendirme ile tüm çalışma dönemi için fazla mesai alacağının kabulü hatalı olup bozmayı gerektirmiştir.”*

ifadesi ile hüküm kurulmuştur.

<sup>1</sup> Baki Oğuz MÜLAYİM, Aslıhan KAYIK AYDINALP, “Fazla Çalışma Ücretinin Hesaplanması”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt 9, Sayı 2, 2019, s. 438, Erişim Tarihi: 30.03.2021,

<https://dergipark.org.tr/pub/hacettepehdf/issue/47465/601869>

<sup>2</sup> Mustafa ALP, “Fazla Çalışmaları Ücrete Dahil Eden Sözleşme Kayıtlarının Geçerliliği ve Denetimi”, Çalışma ve Toplum Dergisi, Sayı 1, 2021, s. 34, Erişim Tarihi: 30.03.2021,

<https://calismatoplum.org/Content/pdf/calisma-toplum-6636-30aee414.pdf>

<sup>3</sup> Gaye BAYCIK, “Yargıtay'ın İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Kararlarının Değerlendirilmesi”, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 355.

Yargıtay'ın bir diğer kriteri ise, üst düzey yönetici sıfatında çalışan kişinin üst konumunda herhangi bir kimsenin (aynı yerde çalışan bir şirket ortağı ya da yönetim kurulu üyesi) olmaması gerektirir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2014/22-2421E. 2017/508K. sayılı ve 15.03.2017 tarihli kararında,

*“Üst düzey yönetici, ilke olarak işyerinde işveren vekili sıfatını taşımanın ötesinde işyerinin bütününe sevk ve idare eden, işçilerin çalışmalarını ve çalışma saatlerini düzenleyerek onlara emir ve talimat veren; duruma ve işyeri düzenine göre işe alma ve işçi çıkarma yetkisini de taşıyabilen kimse olarak tanımlanabilir. Çalışma gün ve saatlerinin bizzat belirlenebilmesi yetkisi de üst düzey yöneticilik sıfatının benimsenebilmesi için kabul edilen kriterlerden biridir.*

*Bu ilkeler çerçevesinde somut olaya bakıldığında davacının şantiye şefi olduğu, şantiyede kendisine emir ve talimat veren daha üst düzeyde bir yöneticinin bulunduğu hususunun iddia ve ispat edilemediği sabittir. Öte yandan dava dilekçesi ile dosyadaki bilgi ve belgelerden davacının 2008-2009 yıllarında 4.000 TL ilâ 4.500 TL gibi yüksek bir ücret aldığı düşünüldüğünde, kendisine ayrıca fazla çalışma ücreti verilmesi gerektiği kabul edilemez.”*

hükmü verilmiştir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2016/9476E. 2019/21633K. sayılı ve 04.12.2019 tarihli kararında,

*“İşyerinde üst düzey yönetici konumda çalışan işçi, görev ve sorumluluklarının gerektirdiği ücretinin ödenmesi durumunda, ayrıca fazla çalışma ücretine hak kazanamaz...”*

*İşyerinde yüksek ücret alarak görev yapan üst düzey yöneticiye işveren tarafından fazla çalışma yapması yönünde açık bir talimat verilmemişse, görevinin gereği gibi yerine getirilmesi noktasında kendisinin belirlediği çalışma saatleri sebebiyle fazla çalışma ücreti talep edemeyeceği kabul edilmelidir.”*

şeklinde hüküm kurulmuştur.

Aynı şekilde, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 01.07.2020 tarihli ve 2017/12818E. 2020/8377 sayılı kararında da,

*“Davacının işe ilk başladığında üretim müdürü olarak çalıştığı, 01.07.2014 tarihinden fesih tarihine kadar olan süreçte fabrikalar müdürlüğüne atandığına dair belgeler dosyada mevcut olup, sunulan organizasyon şemasında en üstte yönetim kurulu başkanının yer aldığı görülmekle birlikte; davacının fiilen çalıştığı yerde üstünde ona emir ve talimat veren amirinin bulunup bulunmadığı araştırılmalı, araştırma sonucu davacının çalıştığı yerde kendisine emir ve talimat veren bir amirinin bulunmadığının anlaşılması halinde mesai saatlerini kendisinin düzenlediği kabul edileceğinden fazla mesai ücret talebinin reddine karar verilmelidir. Yapılan araştırma sonunda, davacının çalıştığı yerde kendisine emir ve talimat veren bir amirinin olduğu tespit edildiği takdirde davacının fazla mesai alacağı değerlendirilmelidir.”*

ifadesi ile hüküm verilmiştir.

Yargıtay'ın üçüncü kriteri ise, ücret konusunda üst düzey yöneticinin çalıştığı işyerinde diğer çalışanlardan çok daha fazla ücret almamasıdır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 15.11.2006 tarihli ve 2006/9-676E. 2006/727 K. ve 24.12.2008 tarihli ve 2008/9-774E. 2008/785K. sayılı kararlarında da açıkça benimsendiği üzere, işyerinde üst düzey konumda çalışan işçinin, görev ve sorumluluklarının gerektirdiği ücretinin ödenmesi durumunda ayrıca fazla çalışma ücretine hak kazanılması olanaklı değildir.

Ayrıca, üst düzey yöneticilerin ikame etmiş oldukları işçilik alacakları talepli davalarda, kuşkusuz ki işyerinde bordrolu çalışan tanık beyanlarının önemi büyüktür.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 14.09.2020 tarihli ve 2016/22982E. 2020/7468K. sayılı kararında,

*“İşyerinde üst düzey yönetici konumda çalışan işçi, görev ve sorumluluklarının gerektirdiği ücretinin ödenmesi durumunda, ayrıca fazla çalışma ücretine hak kazanamaz. Bununla birlikte üst düzey yönetici konumunda olan işçiye aynı yerde görev ve talimat veren bir başka yönetici ya da şirket ortağı bulunması halinde, işçinin çalışma gün ve saatlerini kendisinin belirlediğinden söz edilemeyeceğinden, yasal sınırla-*



*maları aşan çalışmalar için fazla çalışma ücreti talep hakkı doğar. O halde üst düzey yönetici bakımından şirketin yöneticisi veya yönetim kurulu üyesi tarafından fazla çalışma yapması yönünde bir talimatın verilip verilmediğinin de araştırılması gerekir. İşyerinde yüksek ücret alarak görev yapan üst düzey yöneticiye işveren tarafından fazla çalışma yapması yönünde açık bir talimat verilmemişse, görevinin gereği gibi yerine getirilmesi noktasında kendisinin belirlediği çalışma saatleri sebebiyle fazla çalışma ücreti talep edemeyeceği kabul edilmelidir.*

*Somut olayda, davacının üst düzey yönetici olması nedeni ile fazla mesai ücretinin reddine karar verilmişse de davalı tanıklarının, davacının bir üst yöneticisi olduğu beyanları karşısında davacının fazla mesai yaptığı anlaşıldığından bu konuda tüm dosya kapsamı gözetilerek sonuca gidilmesi gerekirken hatalı değerlendirme ile hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir.”*

şeklinde hüküm kurulmuştur.

## **SONUÇ**

Yerleşik Yargıtay kararlarında da vurgulandığı üzere, işyerinde işveren vekili olarak üst düzey yönetici konumunda çalışan işçi, görev ve sorumluluklarının gerektirdiği ücretin ödemesi durumunda ayrıca fazla çalışma ücretine hak kazanmamaktadır. İşyerinde yüksek ücret alarak görev yapan üst düzey yöneticiye işveren tarafından fazla çalışma yapması yönünde açık bir talimat verilmemişse, görevinin gereği gibi yerine getirilmesi noktasında kendisinin belirlediği çalışma saatleri sebebiyle fazla çalışma ücreti talep edemeyeceği kabul edilmekte, bu yönde ikâme edilen davaların reddine karar verilmektedir. İlk derece mahkemeleri tarafından Yargıtay'ın kriterleri göz önünde bulundurulmadan verilen kabul kararları, makalemizde yer vermiş olduğumuz emsal Yargıtay içtihatları uyarınca bozulmaktadır.





# İŞ SÖZLEŞMELERİNDE CEZAI ŞART

Zeynep GÜLAY  
Avukat

İrem ÇITAK  
Stj. Avukat

## ÖZET

Cezai şart, aslen bir borçlar hukuku müessesesi olmakla birlikte iş hukukunda da uygulamasına sıklıkla rastlamak mümkündür. 4857 sayılı İş Kanunu'nda cezai şarta ilişkin bir düzenlemenin bulunmaması sebebiyle iş hukukunun temel prensiplerinin gözetilerek cezai şart hükümlerinin uygulanması önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, iş hukukunda ana prensip işçi lehine yorum ilkesidir. Bu ilkenin cezai şart bakımından görünümü karşılıklı prensibidir. Karşılıklı prensibi gereği sadece işçi aleyhine cezai şart kararlaştırılmayacaktır. Yine işçinin ekonomik açıdan mahvına sebep olacak mahiyette cezai şart kararlaştırılması da mümkün değildir. Bu durumda hâkim her olayın kendi özelliğini değerlendirerek takdir yetkisini kullanıp cezai şartta indirim gidebilmektedir. Bu çalışmada genel olarak cezai şarta ilişkin hükümler ile bu hükümlerin iş sözleşmelerinde uygulanması incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Cezai Şart, İşçi Lehine Yorum İlkesi, Asgari Süreli İş Sözleşmeleri, Eğitim Masrafları, Rekabet Etme Yasağı.

## GİRİŞ

Cezai şart, sözleşme taraflarını ifaya zorlama işlevini haiz bir borçlar hukuku müessesidir. Bilindiği üzere borçlu, borcunu hiç ifa etmemesi ya da gereği gibi ifa etmemesi halinde alacaklının zararını tazmin ile yükümlüdür. (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu "TBK" m. 112) Bu durumda alacaklı, borcun hiç ya da gereği gibi ifa edilmemesinden doğan zararını ispatla mükelleftir. Bu zorlukla karşılaşmak istemeyen alacaklıların, zararı ispat şartına bağlı olmayan bir yaptırım sözleşme ile kararlaştırabilmeleri mümkündür. Cezai şart (ya da ceza koşulu), alacaklıya zararını ispat etmesine gerek olmaksızın borçlunun borcunu hiç ya da gereği gibi ifa etmemesi halinde borçludan isteyebileceği mali değeri haiz bir edimdir.<sup>1</sup>

Cezai şarta ilişkin bir önemli husus, cezai şartın sözleşmenin gereği gibi ifa edilmemesi halinde doğacak zarardan bağımsız olarak talep edilebilirliğidir. Başka bir anlatımla, sözleşmenin gereği gibi yerine getirilmemesinden ala-

caklının bir zararı olmasa bile borçludan cezai şartın ifasını talep etmesi mümkün olacaktır. Bu durum TBK 180. maddesinin "Alacaklı hiçbir zarara uğramamış olsa bile, kararlaştırılan cezanın ifası gerekir." hükmünün açık lafzı gereğidir. Ancak ceza miktarını aşan zararın tazmini söz konusu olduğunda alacaklı, yine borçlunun kusurunu ispatla mükellef olacaktır. Bu kural TBK m. 180/son hükmünde, "Alacaklının uğradığı zarar kararlaştırılan ceza tutarını aşıyorsa alacaklı, borçlunun kusuru bulunduğunu ispat etmedikçe aşan miktarı isteyemez." şeklinde ifade edilmiştir.

Cezai şart özellikle bir şekil şartına tabi olmamakla birlikte asıl borca fer'i nitelikte olduğundan asıl borcu doğuran hukuki işlemin geçerliliği şayet bir şekilde bağlanmış ise cezai şartın da bu şekilde uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>2</sup> Bu durum cezai şart bakımından bir geçerlilik koşulu olacaktır. Yine sözleşmelerin tabi olduğu genel kurallara tabi olması sebebiyle, cezai şartın genel hukuk prensiplerine, ahlaka ve kanuna aykırı olması mümkün değildir.

## 1. İŞ SÖZLEŞMELERİNDE CEZAI ŞART

İş sözleşmelerinde de cezai şart kararlaştırı-

1 M. Kemal OĞUZMAN, M. Turgut ÖZ, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.2, s.529, İstanbul 2017.

2 Fikret EREN, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s.1135, Ankara 2017.

rılmasının önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Keza, işveren bakımından istihdam güvencesi, işçiye ise işinin devamlılığının güvencesini (*iş güvencesinin yanında*) sağlayan asgari süreli iş sözleşmeleri, yine işverenin işçi için yaptığı eğitim masraflarının karşılığı olarak kararlaştırılan cezai şartlı iş sözleşmeleri ve rekabet yasağına yönelik cezai şartlı iş sözleşmeleri uygulamada sıkça kullanılmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, cezai şart TBK'da düzenlenmiş olup 4857 sayılı İş Kanunu (İK) 'nda cezai şarta ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada Yargıtay tarafından iş hukukunun kendine özgü prensipleri ile cezai şart hükümlerinin birlikte yorumlanması sonucunu doğurmuştur. Bilindiği üzere, iş hukukunda ana prensip işçi lehine yorum ilkesidir.

İşçi lehine yorum ilkesinin cezai şart bakımından görünümü **karşılıklılık prensibi**dir. Şöyle ki iş sözleşmelerinde yalnızca işçi aleyhine konulan cezai şart hükmü geçerli olmayacaktır. Yargıtay'ın bu yöndeki içtihatları TBK m.420'nin "*Hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan ceza koşulu geçersizdir.*" hükmü ile kanuni zemin kazanmıştır. Cezai şartın işçi ve işveren hakkında ve iki taraflı olarak düzenlenmesi gereği, işçi aleyhine kararlaştırılan cezai şartın işveren aleyhine kararlaştırıldan daha fazla olmaması sonucunu da doğurmaktadır.<sup>3</sup>

Gerek belirli süreli gerekse belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, cezai şart içeren hükümler karşılıklılık prensibinin bulunması halinde kural olarak geçerlidir. Ancak, sözleşmenin süresinden önce fesih koşuluna bağlı cezai şartın geçerli olabilmesi için, taraflar arasındaki iş sözleşmesinin belirli süreli olması zorunludur. Asgari süreli iş sözleşmelerine de aynı şekilde hükümler konulması mümkündür.<sup>4</sup>

Bilindiği üzere, iş sözleşmesinin belirli süreli olarak akdedilebilmesi için "*belirli süreli iş-*

*lerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullar*" bulunması zorunludur. (İK m. 11) Aksi halde, işte bu objektif koşullar olmaksızın belirli süreli olarak akdedilen iş sözleşmeleri başından itibaren belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak kabul edilmektedir. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu'nun 08.03.2019 tarihli 2017/10 esas 2019/1 karar sayılı kararı ile belirli süreli olarak yapılmış ancak objektif şartları taşımadığı için belirsiz süreli kabul edilen iş sözleşmesinde kararlaştırılan "*süreden önce haksız feshe bağlı cezai şart hükmünün geçerli olduğuna*" karar verilmiştir. İçtihat birleştirme kararlarının bağlayıcı olması sebebiyle, iş sözleşmesinin İK m.11'de öngörülen şartları içermeksizin belirli süreli olarak yapılması halinde sözleşme belirsiz süreli olarak kabul edilse bile sözleşmedeki cezai şart geçerliliğini koruyacaktır.

### **1.1. Asgari Süreli İş Sözleşmelerinde Sözleşmenin Süresinden Önce Fesih Koşuluna Bağlı Cezai Şart**

Yukarıda belirtildiği üzere, belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, sözleşmenin süresinden önce fesih koşuluna bağlı cezai şart geçerli kabul edilmemektedir. Başka bir ifadeyle, belirsiz süreli iş sözleşmelerinde tarafların bildirimli fesihini önleyecek şekilde cezai şart öngörülmesi mümkün değildir. Bu kuralın istisnasını asgari süreli iş sözleşmeleri oluşturur.

Asgari süreli iş sözleşmesi temelinde belirsiz süreli iş sözleşmesi olmakla birlikte, asgari süreli iş sözleşmesinde taraflar belirli bir süre için sözleşmeyi bildirimli fesihle sona erdirmeyeceklerini taahhüt ederler.<sup>5</sup> Kararlaştırılan sürenin sona ermesinden sonra sözleşme klasik anlamda belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak devam eder ve süreden önce haksız feshe bağlı cezai şart hükümsüz kalır. Yine kararlaştırılan sürenin bitiminden sonra bildirimli fesih de mümkün hale gelir.

Asgari süreli iş sözleşmelerinde kararlaştı-

3 Y22HD, 2016/19833 E., 2019/18334 K., 07.10.2019. Y9HD, 2020/2679 E., 2020/10344 K., 01.10.2020. Y22HD, 2017/37409 E., 2020/8988 K., 07.07.2020. Kazancı İçtihat Bankası.

4 Y9HD, 2016/16851 E., 2020/5336 K., 10.06.2020, Kazancı İçtihat Bankası.

5 Talat CANBOLAT, Ebru ERENER, "Asgari Süreli İş Sözleşmelerinde Cezai Şart", İş ve Hayat Dergisi, S.5, 2017, s.238-239.

rılan cezai şart esasen iş sözleşmesinin taraflarca haksız feshini önlemeye yöneliktir. Başka bir anlatımla, asgari süre taraflar için bildirimli fesih hakkını ortadan kaldırıcı bir işleve sahip olmakla birlikte, asgari süreden önce sözleşmenin haksız feshedilmesi halinde tarafları cezai şart ödemek durumunda bırakarak ifaya zorlamaktadır. Bu durum işçiye iş güvencesi sağlarken, işverene de istihdam garantisi vermektedir.<sup>6</sup>

TBK m. 182/I “*Taraflar, cezanın miktarını serbestçe belirleyebilirler.*” hükmü gereği iş sözleşmesinde de taraflar cezanın miktarını seçmekte özgürdür. Örneğin, taraflar sözleşmenin belirlenen süreden önce haksız feshi halinde kalan süreye ilişkin ücretlerin ya da bunun katlarının ödenmesi yönünde bir cezai şart kararlaştırabileceklerdir. Yargıtay bir kararında cezai şart miktarı için üst sınırı, işçinin hüküm altına alınabilecek işe başlatmama tazminatı miktarı olarak kabul etmiştir.<sup>7</sup>

Öte yandan TBK m.182/son hükmüne göre hâkim, aşırı gördüğü ceza koşulunu kendiliğinden indirecektir. Bu noktada içtihat, şart ve ceza arasındaki ilişki gözetilerek “*işçinin iktisadi açıdan mahvına neden olmayacak*” çözümlere gidilmesi gerektiği yönündedir. İşçinin belli bir süre çalışması şartına bağlanan cezalardan, sözleşme kapsamında çalışılan ve çalışması gereken sürelerle göre indirimle gidilmelidir.<sup>8</sup>

## 1.2. İş Sözleşmelerinde Eğitim Gideri Karşılığı Olarak Cezai Şart

İşverenler için kalifiye çalışan piyasada rekabet üstünlüğünü sağlamak bakımından önem arz etmektedir. Bunun bilinciyle işverenler, çalışanlarına yurt içinde ve yurt dışında mesleki eğitim sağlayabilmektedir. Yapılan mesleki eğitim sonucunda, işçinin alanındaki uzmanlığı

arttığından ve işçi piyasada değer görececek bir vasıf kazandığından, işveren bu işçiden belirli bir süre boyunca kendi bünyesinde çalışmasını bekleyecektir. Böyle bir durumda iş sözleşmesine işçi aleyhine tek taraflı eğitim giderlerinin karşılığı kadar cezai şart hükmü koymak mümkündür. Çünkü bu cezai şart ile kararlaştırılan miktarın karşılığını işveren zaten işçiye eğitim vererek sağlamıştır.<sup>9</sup>

Yargıtay’a göre de, işçiye verilen eğitim karşılığı belli bir süre çalışması koşuluna bağlı olarak kararlaştırılan cezai şart tek taraflı olarak kabul edilmemelidir. İşçiye verilen eğitim bedeli kadar cezai şartın karşılığı bulunmakla eğitim karşılığı cezai şart hükmü belirtilen ölçüler içinde geçerlidir.<sup>10</sup>

Yine Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2008 tarihli bir kararında, “*Verilen eğitim ve yapılan masrafların karşılığı talep edilen bedelin Borçlar Kanunu’nda hüküm altına alınmış olan cezai şart niteliğinde olmayıp kendine özgü bir alacak niteliğinde olduğu*” yönünde hüküm kurmuştur. Gerçekten de Borçlar Kanunu’ndan farklı olarak eğitim giderlerinin işçiden talep edilebilmesi için yapılan masrafların ayrı ayrı ispat edilmesi gerekmektedir. Bu durumda işveren, işçiye yaptığı eğitim masraflarının dava tarafı işçiye ait olduğunu ve işçiye yapılan eğitim masrafının miktarını yazılı delille ispatlamak durumunda kalacaktır.<sup>11</sup>

Önemle belirtmek gerekir ki eğitim masrafının işçiden istenebilmesi için işçinin bu eğitim ile birlikte gerçekten mesleki yeterliğinin artmış olması gerekmektedir. Örneğin kısa süreli bir eğitim bu niteliği taşımayacaktır.<sup>12</sup>

## 1.3. İş Sözleşmelerinde Rekabet Yasağına İlişkin Cezai Şart

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hak-

6 CANBOLAT, ERENER, 2017.

7 Y22HD, 2015/34609 E., 2019/7302 K. 02.04.2019, Kazancı İçtihat Bankası.

8 Y9HD, 2016/6768 E., 2019/1699 K., 30.09.2019, Kazancı İçtihat Bankası.

9 Sarper SÜZEK, *İş Hukuku*, s.753, İstanbul 2017.

10 Y22HD, 2016/19833 E., 2019/18334 K., 07.10.2019, Kazancı İçtihat Bankası.

11 Barış KARAKURT, “*İş Akdinin Fesih Hakkının Sözleşmelerle Sınırlanması ve Cezai Şart*”, *Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi)*, Ankara 2019, s.83-84.

12 SÜZEK, s.753, 2017.

kında Kanun'a göre rekabet, mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarıştır. Rekabet etmeme borcu, işçinin işverene karşı iş ilişkisinden kaynaklı borçlarından biridir. İşçinin rekabet etmeme borcu, hem iş ilişkisi sürerken hem de iş ilişkisi sona erdikten sonra devam edebilmektedir. Nitekim İK m. 25/II(e) bendinde, “işverenin meslek sırlarını ortaya atmak” haklı fesih sebebi olarak gösterilmiştir.

TBK m. 444 hükmüne göre ise, fiil ehliyetine sahip olan işçi, işverene karşı, sözleşmenin sona ermesinden sonra herhangi bir biçimde onunla rekabet etmekten, özellikle kendi hesabına rakip bir işletme açmaktan, başka bir rakip işletmede çalışmaktan veya bunların dışında, rakip işletmeyle başka türden bir menfaat ilişkisine girmekten kaçınmayı yazılı olarak üstlenebilmektedir.

İşçinin rekabet yasağı sözleşmesine aykırı hareket ederek işvereni zarara sokması halinde işveren yine bu zararını ispatla mükellef olacaktır. Hâlbuki yukarıda belirtildiği üzere, rekabet etmeme yükümlülüğüne aykırı davranıldığı takdirde cezai şart kararlaştırılması mümkündür. Bu durumda yine TBK m. 180 hükmüne göre, işveren zararı ispat külfetinden kurtulacaktır.

Keza TBK m. 446/II hükmü de, “Yasağa aykırı davranış bir ceza koşuluna bağlanmışsa ve sözleşmede aksine bir hüküm de yoksa işçi öngörülen miktarı ödeyerek rekabet yasağına ilişkin borcundan kurtulabilir; ancak, işçi bu miktarı aşan zararı gidermek zorundadır.” yönündedir. Görüldüğü üzere, işverenin zararı kararlaştırılan cezai şarttan fazlaysa işçi bu zararı da gidermek durumunda kalacaktır. Ancak burada yine TBK 182/son hükmü gereği, aşan miktar bakımından işveren işçinin kusurunu ispat etmek zorundadır. Hâkim yine fahiş bulduğu cezai miktarı tenkis edebilecektir. Burada hâkim, her olayın özelliğine göre takdir yetkisini kullanacaktır.<sup>13</sup>

## SONUÇ

Cezai şart, sözleşme taraflarını ifaya zorlama işlevini haiz bir borçlar hukuku müessesesidir. İş sözleşmelerinde de cezai şart kararlaştırılmasının önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. İş hukukunda cezai şart uygulamasıyla, asgari süreli iş sözleşmelerinde, eğitim giderlerinin karşılığı olarak kararlaştırılan cezai şartlı iş sözleşmelerinde ve rekabet yasağı sözleşmelerinde karşılaşmak mümkündür. Bu durumda iş hukukunun kendine özgü prensipleri ile cezai şart hükümlerinin birlikte uygulanması önem arz etmektedir. İş sözleşmelerinde kararlaştırılan cezai şart, işvereni zararın ispatı külfetinden kurtarabileceği gibi, işçiye de birtakım güvenceler sağlayabilmektedir. Kararlaştırılan cezai şartın, işçi lehine yorum ilkesinin gereği olarak karşılıklılık prensibine uygun olması ve işçinin ekonomik açıdan mahvına sebebiyet vermeyecek mahiyette olması gerekmektedir.

<sup>13</sup> Sarper SÜZEK, “Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmeme Borcu”, İÜHF M C. LXXII, S. 2, 2014, s. 457-468.

# İŞÇİ ÖZLÜK DOSYALARININ DİJİTAL ORTAMDA MUHAFAZASI VE UZAKTAN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR

Çağatay ŞENOCAK  
Avukat

Cemre ŞEN  
Avukat

## ÖZET

*Bilgi teknolojilerinin hızlı gelişimi, çevre ve doğanın korunmasına verilen önem seviyesindeki bilinçli artış ve kurumsal hafızanın daha etkili biçimde oluşturulup kullanılmasına yönelik adımlar, özellikle istihdam edilen işçi sayısı fazla olan işverenleri, işçilerin özlük dosyaları kapsamındaki belgeleri mümkün olduğunca dijital ortama aktarmaya itmektedir.*

*İşbu sebep ile işverenler, hem özlük dosyalarının hazırlanması ve muhafazasında kağıt israfını azaltmak suretiyle çevrenin tasarrufuna destek olmayı hem de dosyaların içerdiği verilerin dijital ortamda uzun süre daha güvenilir biçimde saklanmasını amaçlamaktadırlar. Bununla birlikte, özellikle işçi sayısı fazla olan işyerlerinde kâğıt tüketimi azaltılarak evrak işlerinde pratiklik sağlanacağı da öngörülmektedir. Nitekim dijital ortamdaki hazır formatlar kullanılarak kimi belgelerin işçinin onayına daha pratik şekilde sunulması, işçiler hakkındaki evrakın dijital platform üzerinden daha hızlı ve etkili şekilde ulaştırılması mümkün olabilmektedir. Genel olarak işverenlerin dijitalleşmeye uyum bağlamında özlük dosyalarını fiziki ortamdan sıyrarak sanal ortama aktarmalarına yönelik adımların atıldığı görülse de COVID-19 pandemisinin bu adımları büyüttüğü çok açıktır. Ancak, yargı kararlarında halen ıslak imzaya itibar edilmesi, ispat yükünü işverene yükleyen bazı belgeler açısından işvereni zorda bırakmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** İşveren, Özlük Dosyası, Dijitalleşme, Dijital Ortam, Uzaktan Çalışma, İspat Yükü.

## GİRİŞ

COVID-19 pandemisinin de iş hayatına dahil olmasıyla, özellikle uzaktan çalışma sisteminde işçiye/işverene dair belgelerin dijital platformlara çekilmesi, bu konudaki hukuki yükümlülüklerin bilinmesinin önemini artırmaktadır. Bu nedenle işbu çalışmamızda, genel itibarıyla işverenlerin özlük dosyası düzenleme ve muhafaza etme yükümlülükleri, bazı belgelerin özellikli saklama süreleri, dijitalleşmeye hizmet eden uygulama olarak özlük dosyalarının işyeri nezdindeki dijital ortama aktarılması ve uzaktan çalışma sisteminde bazı evrak özelinde karşılaşılabilecek sorunlar ve bu sorunları önlemeye yönelik hukuken alınabilecek aksiyonları ele aldık.

Küresel çapta yaşanan pandemi sürecinin en temel yansımalarından biri iş hayatının da uzaktan çalışmaya dönüşmesidir. COVID-19 salgınının ardından, dijital dayanıklılık, işletmeler bazında iş önceliği halini almıştır. Bu minvalde, geleneksel yaklaşımlardan olabildiğinde uzaklaşarak, işverenlerin faaliyetlerini dijital ortamla bütünleştirmek amacı küresel düzeyde ele alınmıştır. International Data Corporation ("IDC") konuyla ilgili olarak yayımladığı Rapor'da, CEO'lara, yöneticilere ve diğer iş liderlerine teknolojinin herhangi bir iş krizinin farklı aşamalarında tüm kuruluşu nasıl destekleyebileceğini gösteren dijital bir esneklik çerçevesi sunmuştur. Dijital Dayanıklılık Çerçevesi 09.03.2021 tarihinde, bu yıl değişen bir dünyada dijital esneklik sağlamaya odaklanan 56. Yıllık IDC Yönlendirme Konferansı'nda tanıtılarak işverenlere dijitalleşmenin ana adımları hakkında yol gösterici rol oynamıştır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> International Data Corporation, "IDC's Digital Resiliency Framework Provides Business Leaders with a Guide to Technology Investments and Organizational Changes to Meet the Next Crisis" Erişim Tarihi: 27 Mart 2021



Ülkemizde de küresel çaplı dijitalleşme ve teknolojiyi izleyen kayda değer sayıda işverenin, dijitalleşmeye uyum kapsamında işyerlerindeki evrak yükünü ve kağıtlarla fiziken muhafaza edilen bilgi varlıklarını anında kullanılabilir ve hızlıca erişilebilir bir formata dönüştürmeye çabaladığı görülmektedir.

Bu bağlamda, işverenin ihtiyacına ve belge sayısına göre belge barkodlama yöntemi ile indeksleme, arama ve kontrol yönetiminin yapılması ve işçi özlük dosyalarının, istenildiğinde hızlıca görülmesi için elektronik ortama aktarılması işverenler açısından insan kaynakları ve işletme uygulamalarında pratiklik ve güvenilirlik kazandırmaktadır.

Gelişen teknolojik imkânlar neticesinde kaçınılmaz olan ancak yaşanan pandemi ile birlikte süreci hızlanan dijitalleşmenin işverenlere sağladığı faydalar dikkate alındığında, ıslak imza, elden belge teslimi gibi eski usul yöntemlerin esas alındığı mevzuat ve Yüksek Mahkeme kararlarının evrilmeye ihtiyaç duyacağı açıktır. Bu sebeple özlük dosyalarının dijital ortamlara aktarımı, aynı zamanda iş hukuku anlamında işverenin yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için alternatif yöntemlerin de kabulünü zorunlu kılmaktadır.

### **1. İŞVERENİN ÖZLÜK DOSYASI DÜZENLEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ, ÖZLÜK DOSYASINDA BULUNMASI ŞART OLAN BELGELER İLE ÖZLÜK DOSYASI OLUŞTURMAMANIN YAPTIRIMI**

İlk olarak, genel itibarıyla işverenlerin özlük dosyası düzenleme yükümlülüğünden ve özlük dosyalarında mutlaka bulunması gerekli belgelerden bahsetmek isteriz.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 75. maddesinde, "İşveren çalıştırdığı her işçi için bir özlük dosyası düzenler. İşveren bu dosyada, işçinin kimlik bilgilerinin yanında, bu Kanun ve diğer kanunlar uyarınca düzenlemek zorunda olduğu her türlü belge ve kayıtları saklamak ve bunları istendiği zaman yetkili memur ve mercilere göstermek zorundadır. İşveren, işçi hakkında edindiği bilgileri dürüstlük kuralları ve hukuka uygun olarak kullanmak ve gizli kalmasında

işçinin haklı çıkarı bulunan bilgileri açıklamamakla yükümlüdür." düzenlemesi yer almaktadır. Anılan hüküm ışığında işverenlerin, işçinin kimlik bilgilerini içeren birer özlük dosyası düzenleme yükümlülüğü bulunduğu açıktır. Aksi halde aynı Kanun'un 104. maddesi uyarınca, özlük dosyası düzenlenmeyen her bir işçi için işverene 2021 yılı güncel tutarı olan 3.064,00-TL idari para cezası tahakkuk ettirelebilecektir.

Ancak mevzuatta özlük dosyasında bulunması gereken belgeler yönünden sayma yöntemine gidilmemiş, 4857 sayılı İş Kanunu ve diğer kanunlara atıf yapılmakla yetinilmiştir. Özlük dosyasında bulunması gereken belgelere dair kanun düzenlemeleri ise şu şekildedir:

4857 sayılı İş Kanunu'nun 109. maddesine göre, bu Kanun'da öngörülen bildirimlerin ilgiliye yazılı olarak ve imza karşılığında yapılması gerekir. Dolayısıyla, işçiye yapılacak olan yazılı bildirimlerde (fesih bildirimi, mazeret sorma ihtarnamesi, işçinin imzadan imtina ettiği durumlarda düzenlenen tutanak, vb.) işçinin bilinen ikâmetgâh adresine noter kanalıyla gönderim yapılmaktadır. Bu minvalde, ikâmetgâh bilgisinin işverenin işçi ile iletişim halinde olabilmesi için gerekli olduğu söylenebilecektir. Zira tüzel kişilerin yerleşim yeri ticaret sicillerinden ya da MERSİS'ten takip edilebilmesine rağmen gerçek kişiler için bu bilgiye erişilebilecek açık bir sistem mevcut değildir. Dolayısıyla, yer verdiğimiz 75. madde hükmü kapsamında işçinin özlük dosyasında kimlik bilgileri yanında ikâmetgâh bilgilerinin de bulunmasının gerekli olduğu ifade edilmelidir. Ancak önemle belirtmek gerekir ki işçinin kimlik bilgilerinden kasıt, işverence ihtiyaç duyulmayan her türlü detayın da temin edilip saklanması değildir. Kimlik bilgileri kişisel veri niteliğinde olduğundan, yalnızca işverenin ihtiyaç duyduğu kadarla sınırlı bilginin elde edilmesi ve saklanması hukuka uygundur. Bu konunun, işçilerin Anayasa ile güvence altına alınmış olan kişisel verilerinin güvenliği ve 7 Nisan 2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çerçevesinde

vesinde de ele alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Nitekim kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade eden kişisel verilerin güvenliğinin sağlanması işverenler açısından bir yükümlülüktür. 4857 sayılı İş Kanunu'nda özlük evraklarına ilişkin olarak herhangi bir sayım yapılmaması, işverenler tarafından özlük evraklarının eksik oluşturulacağı korkusu ile ihtiyaçtan fazla kişisel veri temin edilmesine sebebiyet vermiştir.

Esasen uygulamada hatalı olduğunu düşündüğümüz şekilde işçilere dair sabıka kaydı, mezuniyet belgesi, askerlik durum belgesi gibi özel nitelikli kişisel veri ihtiva eden birtakım belgelerin de işverenlerce işçilerden temin edilip özlük dosyasında muhafaza edildiği bilinmektedir. Ayrıca, kimlik bilgilerinde de kişisel verilerin korunması hukukunun temel ilkelerinden olan veri minimizasyonu ilkesine dikkat edilmediği ifade edilebilecektir. Bilindiği üzere kişisel veri işleme faaliyetlerinin tamamı 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 4. maddesinde düzenlenen genel ilkeler ile uyumlu şekilde gerçekleştirilmelidir. İlgili genel ilkeler arasında yer alan veri minimizasyonu ilkesi uyarınca, işlenen verilerin belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesine elverişli olması, amacın gerçekleştirilmesiyle ilgili olmayan veya ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmesinden kaçınılmasını gerektirmektedir. Burada önem arz eden husus, işverence amacı gerçekleştirmeye yönelik yeterli verinin temin edilmesi, bunun dışındaki, amaç için gerekli olmayan veri işlemeden kaçınılmasıdır. Örnek vermek gerekirse, işçinin kimlik bilgileri temin edilirken nüfus cüzdanı fotokopisinde bulunan din hanesinin kırılması uygun olacaktır. Zira işverenlerin özlük dosyasının oluşturulması bakımından din bilgisini elde etmeye ve saklamaya ihtiyacı yoktur.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 109. maddesinde atfı yapılan diğer kanunlardan örnek vermek gerekir ise;

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 86. maddesi kapsamında işveren, işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere 10 (on) yıl süreyle saklamak zorundadır. İş Sağlığı ve Güvenliği Hizmetleri Yönetmeliği'nin 7. maddesi uyarınca da işçiye ait kişisel sağlık dosyalarının işten ayrılma tarihinden itibaren en az 15 (on beş) yıl süre ile saklanması gerekmektedir. Dolayısıyla, kimlik bilgilerini içeren özlük dosyasının yanında işçilere ait sağlık dosyasının da ayrıca muhafaza edilmesi gerekmektedir.
- Vergi mevzuatından bir örnek olarak da Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 6. maddesi verilebilir. İşbu madde ile işçiler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında işverene bildirimde bulunmakla yükümlü kılınmıştır. Dolayısıyla bu bildirimlerin özlük dosyalarında muhafaza edilmesi de gereklidir.
- Tüm bu kanun düzenlemeleri çerçevesinde işverenin işçiye ait kişisel sağlık dosyasını işten ayrılma tarihinden itibaren 15 (on beş) yıl geçtikten sonra ve özellikle işçilik alacaklarını kanıtlayan maaş bordroları, puantaj kayıtları, prim bildirgeleri gibi belgelerin de işten ayrılma tarihinden itibaren 10 (on) yıl geçtikten sonra imha edilmesi uygun olacaktır. Özlük dosyasındaki belgelerin niteliğine göre, saklama süresi de değişebilecektir. Burada 10 (on) yıl olarak tavsiye edilen süre içinde maaş bordrolarının muhafazası, işverene olası uyuşmazlıklarda ispat gücü verecektir. Zira bu tür belgelerin güvenli ve hukuka uygun bir şekilde saklanması, belgelere kimlerin hangi tarihlerde erişim sağladığı ve kayıt tarihçesine de erişilebilir olması ayrıca mahkemeler nezdinde ispat vasıtası olarak da nitelendirilmektedir. Aşağıda, yargı mercilerinin ispat yükü bağlamında ıslak imzaya itibar etmesi hususu ayrıca değerlendirilecektir.

## 2. UZAKTAN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE ÖZLÜK EVRAKLARININ DİJİTALLEŞTİRİLMESİ İHTİYACI

### 2.1. İspat sorunları bakımından değerlendirme

İşçi-işveren arasındaki ilişkideki mevcut olduğu kabul edilen sosyal ve ekonomik dengesizlikler, iş hukuku alanında işçinin korunması ve işçi lehine yorum ilkelerini meydana getirmiş ve sonuç olarak taraflar arasındaki ihtilaflarda işverene ağır ispat yükümlülükleri yüklenmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun genel yapısı incelendiğinde görüleceği üzere, 25. maddede düzenlenen haklı nedenle fesih gibi, hayatın olağan akışında yazılı belge tutulması ya da bildirim yapılması gerekli olmayan durumlar dışında, işverenin ispat vasıtalarının yazılı olması gerektiğinin kabul edildiği görülecektir.

Örnek vermek gerekirse, ücretin ödendiğinin ispat yükü işveren üzerindedir. Ödenen ücretin detaylarının gösterildiği ücret bordrolarının yazılı delil olarak kabul edilebilmesi için ise, bordronun imzalı olması şartı aranmaktadır.<sup>2</sup> Ancak artan dijitalleşme ve pandemi süreci ile birlikte ayrı bir önem kazanan uzaktan çalışma düzeninde, işverenlerin her bir işçiden ücret bordrosuna imza alması beklenmemelidir. O halde bordrolarının ıslak imzalı olmaması durumunda yazılı delil kabul edilmemesi sorunu çözümlenmelidir.

Önemle belirtmek gerekir ki ıslak imzanın sonuçlarına güvenli elektronik imza ile de ulaşılabilir. Dijital ortamda depolanan verilerde, özellikle işçinin onayı gereken belgeler üzerinde güvenli elektronik imzasının yer alması, hukuken ıslak imza sonucunu doğuracağından, söz konusu belgelerin işçi tarafından muteber biçimde tebellüğ edilip onaylandığı değerlendirilecektir.

Nitekim 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 15. maddesinde, güvenli elektronik imzanın da el

yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurduğu düzenlenmiştir. Benzer şekilde 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5. maddesinde de güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı sonucu doğuracağı kabul edilmiştir. 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na eklenen hükme göre, usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmünde kabul edilmektedir. Şu an yürürlükte olan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 205. maddesinde de aynı doğrultuda düzenlemeye yer verilmiştir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılmaktadır.

Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile kayıtlı elektronik posta ("KEP") üzerinden işverenin işçilerine bildirimlerini elektronik olarak iletmesi yasal olarak geçerli kılınmıştır. Bu bakımdan, belgenin gönderilip gönderilmediği, işçiye ulaşıp ulaşmadığı ve ne zaman ulaştığı, işçi tarafından okunup okunmadığı bilgilerine de ulaşılmaktadır. Anılan Yönetmeliğin 15. maddesi uyarınca, "KEP sistemi üzerinden sunulan hizmetlere ilişkin olarak oluşturduğu kayıtlar ile KEP delilleri senet hükmündedir ve aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılır. KEP hesabı kullanılarak gerçekleştirilen tüm işlemlere ilişkin hukukî sonuçlar hesap sahibi üzerinde doğar." Dolayısıyla, KEP sistemi üzerinden belgelerin işveren tarafından güvenli elektronik imza ile imzalanarak elektronik ortamda ilgili işçilere tebliğ edilmesi ve bu tebliğlerin tebellüğ edildiğinin kolaylıkla ispat edilmesi mümkündür. Doktrinde de, KEP hizmet sağlayıcıların tebligatın iletimine ilişkin tüm kayıtları zaman damgası ekleyip güvenli elektronik imzayla imzalayarak ve erişilebilir şekilde uzun yıllar arşivlerinde saklamakta olduğu ve bu itibarla tebligatın belgelendirme fonksiyonu bakımından kusursuz denilebilecek bir sistem olduğu kabul edilmektedir.<sup>3</sup>

Kısacası KEP kullanımı, ispata yardımcı olacak ve anılan belgeleri işçinin tebliğ almamasının veya tebellüğ edildiğine dair imzadan imtina etmesinin önüne geçecektir.

<sup>2</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin E. 2019/5895 K., 2021/2705 sayılı ve 28.01.2021 tarihli kararı <https://lib.kazanci.com.tr/yargitay/>

<sup>3</sup> Prof. Dr. Asaf VAROL & Dr. İhsan BAŞTÜRK "Hukukî ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi" Ankara Barosu Dergisi, Ocak 2015

Bu bağlamda tebliğ tebellüğ bilgilerinin olası uyuşmazlıkta mahkemede sunulabilmesi için zamanaşımı süresince ulaşılabılır olması önemlidir.

Ücret bordroları açısından özellik arz eden husus, Yargıtay'a göre fazla çalışma ücreti ile hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücreti tahakkuklarını içeren ve işçinin imzasını taşımayan bordronun aksinin işçi tarafından tanık beyanı dahil her türlü delille ispat edilebileceğinin kabul edilmesi ve söz konusu görüşün uzun yıllardır sürdürülmesidir. En son, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin kapatılması sonrasında başkan ve üyelerinin Yargıtay 9. Hukuk Dairesinde görevlendirilmesi üzerine her iki Daire kararlarında uyuşmazlık konusu hususlar görüşülmüş ve uygulamanın birleştirilmesinde söz konusu hususta aynı şekilde karar verilmiştir.<sup>4</sup>

İşçinin adına tanımlı KEP adresine bordronun gönderilmesi, işçinin geri bildirim yapmasına yani KEP adresine gelen bordroyu tüm detaylarıyla inceleyip itiraz edebilmesine sağlıklı bir imkân sağlamıyor olduğundan bu ihtimâlde işverenin ispat yükümlülüğünü yerine getiremediği değerlendirilmektedir. Nitekim Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin yakın zamanlarda verdiği muhtelif kararlarda da bordroların işçilere tebliğ edilmesi (bir suretinin verilmesi) ve işverende kalacak suretini de imzalamasının sağlanmasına ilişkindir. Dolayısıyla içinde bulunduğumuz süreçte teknoloji buna imkân sağlıyor olsa da halen Yargıtay'ın görüşünün buna hizmet etmediği görülmektedir.<sup>5</sup>

Benzer şekilde yıllık izin kullanımını ispat yükü işverenin üzerinde olmakla birlikte işveren, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca yıllık izin kullanımını gösterir şekilde izin kayıt belgesi tutmak zorundadır. İşveren yıllık izin kullanımını Ücretli İzin Uygulamasına İlişkin Yönetmeliğin 20. maddesi uyarınca düzenleyeceği izin defteri veya kartoteks sistemiyle de takip edebilecektir. Ancak uzaktan çalışma hayatında işçiler tarafından izin kullanımları

her zaman yazılı izin formunun işverene teslimi ile gerçekleştirilememektedir. İşveren tarafından yazılı ve imzalı izin formunun temin edilmemesi, Yargıtay kararları uyarınca işçinin kullandığı yıllık izinlerin de ispatlanmaması anlamına gelebilecektir ki bu husus da hakkaniyete aykırı olacaktır.

O halde Bireysel İş Hukuku mevzuatı ve Yargıtay içtihatları gereği kabul edilen eski usul yöntemlerin günümüz iş dünyasında sorunlar çıkarabileceği kabul edilmeli ve dijitalleşmeye uyum sağlayan farklı ispat vasıtaları araştırılmalıdır. Öyle ki gelinen noktada Yargıtay 13. Hukuk Dairesi dijital ortamdaki yazışmaların alacak davalarında delil olarak kabul edilmesi gerektiğini kabul etmiş<sup>6</sup> ve dijital ispat vasıtalarına ayrı bir önem kazandırmıştır.

O halde İş Hukuku anlamında uzaktan çalışmanın artan önemi de dikkate alındığında iş organizasyonlarının sağlıklı idaresi için işverenler tarafından işçinin onayına sunulan her belgenin işçi tarafından elektronik imza ile onaylanabileceği kabul edilmelidir.

## 2.2. İşçiye yapılan bildirim bakımından değerlendirme

İş hukukunda uzaktan çalışma ile birlikte sorun haline gelen hususlardan birisi de işçiye bildirimde bulunmada meydana gelen aksaklıklardır. Öyle ki uzaktan çalışma ile birlikte işçiler ile işverenler aynı ortamda bulunmaktan, dolayısıyla bu durum işçiye tebliğ edilmek istenen belgelerin çoğu zaman noter vasıtasıyla gönderilmesine sebebiyet vermektedir. Bu durum ise, gereksiz bir iş yüküne, masrafa ve kağıt israfına yol açmaktadır.

Örnek vermek gerekirse, işveren tarafından iş güvencesi kapsamındaki işçinin, iş akdinin geçerli nedenlerle sona ermesindeki usul 4857 sayılı İş Kanunu'nun 19. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, işveren gerekçe içeren fesih bildirimini yazılı olarak yapmak ve işçinin dav-

4 "Yargıtay 9. Hukuk Dairesi İçtihat Farklılıklarının Görüşülmesi", Eylül 2020

5 Av. Yunus EGEMENOĞLU, "İş Hukukunda Son Gelişmeler" Egemenoğlu Hukuk Dergisi, Mart 2019

6 Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin E.2017/1014, K.2020/4488 sayılı ve 10.06.2020 tarihli kararı



ranişı veya verimi ile ilgili nedenlerde fesihden önce işçinin savunmasını almak zorundadır. Ancak uzaktan çalışmada tamamen dijital ortama bağlı yürütülen iş ilişkilerinde, işçiye fiziki şekilde fesih bildirimini tebliğ etmek ya da ıslak imzalı şekilde savunma almak pek tabii mümkün olmayabilecektir. Her savunma yazısı için işverenin işçilerine noter vasıtasıyla savunma talebi göndermesi de katlanılabilir bir yük değildir.

İşçiye noter aracılığı ile tebligat yapılmasının alternatiflerinin geliştirilmesi ise, özlük evraklarının dijitalleştirilmesi kapsamında şüphesiz ki kaçınılmazdır. Ancak diğer yandan işçinin kişisel e-posta adresi ya da telefon numarasına gönderilecek iletilerin, geçerli bir tebligat usulü olarak kabul edilmesi de kanaatimizce mümkün değildir.

Kanaatimizce işçi tarafından kullanılan alade bir telefon numarası ya da e-posta adresine yapılacak bildirim ispat sorunları ile karşılaşabilecektir. Ancak yukarıda izah ettiğimiz üzere, kayıtlı elektronik posta sisteminin kullanılması halinde bu ispat sorununun kolaylıkla aşılacağı değerlendirilmekteyiz.

Örneğin, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bu dijitalleşme sürecine uygun olarak önlemler almış ve 18. maddesinde tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarların güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılabileceğini kabul etmiştir. İş hukuku bağlamında da yasal mevzuata eklenecek somut normlar ile dijital ileti yöntemlerinin kabul edilmesi, bildirim yükümlülüklerinin hem daha hızlı ve ekonomik hem de modern çağa uygun olarak yerine getirilmesine hizmet edecektir.

## SONUÇ

İş dünyasındaki dijitalleşmeye uygun olarak tebligat sorunlarına ilişkin çeşitli kanunlarda düzenlemelere yer verilmiş iken 4857 sayılı İş Kanunu'na da yapılacak benzer bir ekleme ile hem gereksiz noter masrafları, kağıt israfı, zaman kaybı gibi olumsuzlukların önüne geçilebilecek hem de işverenler açısından işçileri ile

arasındaki özlük ve bildirim sorunu çözüme kavuşturulabilecektir. Bu durumda işverenler, işçilerine ücret bordrolarını dijital ortam üzerinden gönderebilecek, işçiler bordrolarını güvenli elektronik imzaları ile onaylayabilecek, yazılı savunma talepleri ve savunma yazıları, tutulması gereken özlük evrakları, fesih bildirimleri gibi yazılı şekilde şartı aranan süreçler, uzaktan çalışmanın pratik ve süratli yaşamına uyum sağlayabilecektir.

İşveren açısından özlük dosyası düzenlenmesi, yaptırımı bağlanan bir yükümlülüktür. Ancak özlük dosyaları düzenlenirken asgari düzeyde detay temin edilip kullanılmalıdır. Nitekim işverenlerin hem Anayasa hem de kişisel verilerin korunması mevzuatına uygun davranabilmesi için özlük dosyalarındaki özel nitelikli kişisel verilerin veri minimizasyonu çerçevesinde temin edilip kaydedilmesi, depolanması ve muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca işverenlerce bu bilgi ve belgelerin elde edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması gibi işlenme süreçlerindeki yükümlülükler ile saklama süreleri sona erdiğiindeki imha yükümlülüğüne de uygun davranılması icap etmektedir.

Her ne kadar teknolojik gelişmeler sonucu özlük dosyalarının tümüyle dijital ortamda muhafazası mümkün görünse de işbu çalışmamızda izah ettiğimiz üzere, Yargıtay'ın ıslak imzaya itibar ettiği maaş bordroları özelinde işçilerden ıslak imza ya da güvenli elektronik imza alınması gerekliliği geçerliliğini korumaktadır.

Son olarak unutulmamalıdır ki dijital ortamdaki veri ve belgelere erişimde mutlaka belirli kişilerin yetkilendirilmesi, verilere yetkisiz erişilmesinin önlenmesi ve verilerin muhafazasının sağlanması hususlarında işverenin uygun güvenliği temin etmek için gerekli her türlü teknik ve idari tedbirleri alma yükümlülüğü mevcuttur.



# ÜCRETİ ÖDENMEYEN İŞÇİNİN İŞ GÖRMekten KAÇINMA HAKKI

Melike SAĞLAM  
Stj. Avukat

## ÖZET

İşverenin ödemekle yükümlü olduğu ücret, işçinin hayatını idame ettirebilmesi ve ailesine bakabilmesi için yegane geçim kaynağı olduğundan, hukukumuzda ücretin korunması adına çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda özellikle 4857 sayılı İş Kanunu ("İK")'nda, ücretin ödenmesinde temerrüde düşülmesi durumunda, mevduata uygulanan en yüksek faizin işleyeceğine ilişkin özel bir hükmün getirilmesi ve işçiye iş akdini haklı nedenle fesih hakkının tanınmasının yanı sıra, ücreti ödenmeyen işçiye Kanun'da öngörülen şartların sağlanması halinde iş görmekten kaçınma hakkı da tanınmıştır. İşbu makalede, ücreti ödenmeyen işçinin iş görmekten kaçınma hakkının koşulları ve sonuçları, öğretideki görüşler ve Yargıtay kararları ışığında incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İş görmekten kaçınma Hakkı, İşverenin Temerrüdü, Angarya Yasağı.

## GİRİŞ

1475 sayılı İş Kanunu'nda ücretin ödenmesi halinde işçiye iş görmekten kaçınma hakkı tanıyan bir düzenleme yer almamaktaydı. Keza 275 sayılı mülga Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu'nda işçilerin ücretlerinin ödenmemesi sebebiyle toplu iş bırakmaları hak grevi kabul edilirken, 2822 sayılı mülga Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu hak grevi olgusunu da ortadan kaldırmıştı.<sup>1</sup> Ancak bu kanunların yürürlükte olduğu dönemde dahi öğretide, ücretin ödenmemesi halinde işçinin iş görmekten kaçınma hakkı olduğu kabul ediliyor; bir görüş, ödemezlik def'ine dayanarak işçinin iş görmekten kaçınma hakkı olduğunu savunurken, bir diğer görüş bu hakkı işverenin temerrüdüne ilişkin hükümlere dayandırıyor.<sup>2</sup> İK'nın 34.maddesi ise, belirli şartlar altında işçiye, ücretinin ödenmemesi halinde iş görmekten kaçınma hakkı tanımıştır. Böylece,

işçinin iş görmekten kaçınma hakkının varlığı konusunda herhangi bir tartışma kalmamış olmakla birlikte, hakkın kullanıldığı süreçte ücrette hak kazanılıp kazanılamayacağına belirlenmesi bakımından hukuki dayanağı önemini korumaktadır.<sup>3</sup>

## 1. İŞÇİNİN İŞ GÖRMekten KAÇINMA HAKKININ KOŞULLARI

İK madde 34 uyarınca, "Ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün içinde mücbir bir neden dışında ödenmeyen işçi, iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabilir. Bu nedenle kişisel kararlarına dayanarak iş görme borcunu yerine getirmemeleri sayısal olarak toplu bir nitelik kazansa dahi grev olarak nitelendirilemez. Gününde ödenmeyen ücretler için mevduata uygulanan en yüksek faiz oranı uygulanır. Bu işçilerin bu nedenle iş akitleri çalışmadıkları için feshedilemez ve yerine yeni işçi alınmaz, bu işler başkalarına yaptırılamaz." Görüldüğü üzere Kanun, işçiye iş görmekten kaçınma hakkını ancak belirli koşulların gerçekleşmesi halinde tanımıştır. Bu bağlamda somut olay nezdinde her bir koşulun

<sup>1</sup> Prof. Dr. Ünal NARMANLIOĞLU, "Kanuni Süresinde Ücreti Ödenmeyen İşçinin İş görmekten Kaçınabilme Hakkı (İmkânı)", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt 12, Özel s., 2010, s.613, Erişim Tarihi:20.03.2021 <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/2-ozel/3-unalnarmanlıoglu.pdf>

<sup>2</sup> Miraç Şamil PEKŞEN, "Ücretin Süresinde Ödenmemesi Sebebiyle İşçinin Çalışmaktan Kaçınma Hakkı", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, Nisan 2018, s.65 vd. O dönemde Yargıtay'ın ücretin ödenmemesi halinde işçinin iş görmekten kaçınma hakkının olmadığına ilişkin kararı: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 14.11.2000 tarih, E.2000/12534 ve K.2000/16327 sayılı kararı. Ancak bu kararın karşı oyunda dahi ödemezlik defii ve iyiniyet kuralına dayanılmaktadır.

<sup>3</sup> Arş. Gör. Dilek DULAY YANGIN, "Ücretin Ödenmemesi Sebebiyle İşçinin İş görmekten Kaçınma Hakkı", TAAD, Sayı:10, Temmuz 2012, s.207; PEKŞEN, a.g.e.s.69

varlığının titizlikle incelenmesi gerekmektedir.

### I.1. Ücretin Ödenme Gününden İtibaren 20 Gün Geçmiş Olması

İK madde 34'te yer alan düzenleme, öğretide birçok tartışmayı da beraberinde getirmiştir. İlk tartışma, yasada bir açıklık olmaması dolayısıyla "ücret" ibaresinden hangi ücret kalemlerinin anlaşılması gerektiği üzerine kurulmuştur. Nitekim doktrinde bir görüş, Kanun'da belirtilen durumlar dışında geniş anlamda ücretin esas alınmayacağı kuralından yola çıkarak bu maddenin sadece dar anlamda ücreti esas aldığını savunurken; bir diğer görüş, işçi lehine yorum ilkesini uygulayarak burada geniş anlamda ücretin esas alınması gerektiğini savunmaktadır.<sup>4</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında, ücret eki olan ikramiyenin ödenmemesi halinde işçinin iş görmekten kaçınma hakkı olduğunu kabul etmiştir<sup>5</sup>: "Ödenmesi gereken tarihten üç ay geçmesine rağmen ödenmeyen genel anlamda ücret olarak kabul edilen ikramiye için işçilerin bireysel kararlarına dayalı iş görme ediminden kaçınma eylemi yasadışı grev sayılamaz. Fesih bildiriminde davacının 21.04.2004 tarihinde 15-23 vardiyasında işyerine geldiği halde İş Kanunu'nun 34. maddesine dayanarak iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınması sayısal olarak toplu nitelik kazansa da yasadışı grev sayılamaz."

Başka bir görüş ise, geniş anlamda ücretin esas alınması gerektiğini savunmakla birlikte, ödenmemiş ücret eklerinin işçiye iş görmekten kaçınma hakkı vermesi için bu ödememe durumunun işçiye günlük yaşamında zor duruma sokması gerektiğini savunmaktadır.<sup>6</sup> Ancak öğretide bu görüş, ücret ekinin ödenmemesinin işçiye zora sokup sokmayacağına ilişkin subjektif olması sebebiyle

pratikte uygulanması zor bir görüş olduğu yönünde eleştirilere maruz kalmıştır.<sup>7</sup> Bununla birlikte iş görmekten kaçınma hakkı, ücretin tamamen ödenmemesi halinde söz konusu olabileceği gibi kısmen ödenmemesi halinde de söz konusu olabilecektir. Ancak öğretideki baskın görüş uyarınca kısmi ödememe halinde ödenmeyen kısım çok cüzi bir miktarda ise, dürüstlük kuralı gereğince işçinin iş görmekten kaçınmayacağı belirtilmektedir.<sup>8</sup> Öte yandan işveren, bu cüzi miktarı imkân olduğu halde bilerek ödemiyorsa veya hiç ödemeyeceği yönünde ciddi bir endişe uyandırıyor ise, bu durumda artık işçinin iş görmekten kaçınma hakkını kullanması hakkın kötüye kullanılması olarak görülemeyecektir.<sup>9</sup>

Bu bağlamda ücretin ödeme gününden itibaren 20 gün (takvim günü) geçmesine rağmen hâlâ ödeme yapılmamış olması halinde işçi, iş görmekten kaçınma hakkını kullanabilecektir. Bu hak, ödemede gecikme devam ettiği sürece kullanılabilir.<sup>10</sup> Nitekim Yargıtay da bir kararında<sup>11</sup>, "... işçiler maaşlarının düzenli olarak ödenmemesi ve son olarak da 2014/Aralık ayı ve devam eden maaşların ödenmemesi sebebiyle 06.02.2015 tarihinden itibaren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 34. maddesi gereğince iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınmışlardır. Bu iş görmeme eylemi devam ederken davalı işveren tarafından 10.02.2015 günü 2014/Aralık ayına ait ücretlerin ödendiği dosya kapsamına sunulan belgeler ile sabittir. Fakat iş görmeme eylemi 13.02.2015 tarihine kadar devam etmiştir...davalının 10.02.2015 tarihinden sonraki iş bırakma eylemi iş edimini yerine getirmeme kapsamına girmektedir. Bu sebeple davacının eylemi 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/II-h. bendinde düzenlenmiş olan görevi yapmamakta ısrar olarak değerlendirilip davalı işveren tarafından yapılan feshin haklı sebebe dayandığının kabulü..." ifadesine yer vermiştir.

4 NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.616 vd.

5 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin, 09.03.2005 tarih, E.2005/3551 ve K.2005/7831 sayılı kararı; Bir başka kararında da prim alacağı için 34.maddedeki faizin uygulanacağını belirtmiştir: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 17.06.2010 tarih, E.2008/33353 ve K.2010/19301 sayılı kararı

6 DULAY YANGIN, a.g.m.s.211

7 PEKŞEN, a.g.e.s.77

8 NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.617

9 PEKŞEN, a.g.e.s.77; Seracettin GÖKTAŞ, "Türk İş Hukukunda İşçinin İş Görmekten Kaçınma Hakkı", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2008, s.79

10 Prof. Dr. Sarper SÜZEK, İş Hukuku, Yenilenmiş 19.Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul 2020, s.383

11 Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 02.05.2016 tarih, E.2016/10711 ve K.2016/13024 sayılı kararı. Aynı yönde, ancak geçerli nedenle feshin varlığına kanaat getirilen karar: Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 27.11.2006 tarih, E.2006/22919 ve K.2006/31264 sayılı kararı

Ancak öğretilerde isabetle belirtildiği üzere, 20 günlük bekleme süresi öngörülmesinin amacı Bilim Kurulu Taslağı'nda da değinildiği gibi iyiniyetli işvereni korumak olup ücret ödemeyeceğini açıkça ortaya koyan işverenin karşısında işçinin bu süreyi beklemesi gerekmemelidir.<sup>12</sup>

### 1.2. Ödemede Gecikmenin Mücbir Sebep Dayanamaması

İşçinin iş görmekten kaçınma hakkından yararlanabilmesi için işverenin ücret ödeme durumu mücbir sebepten kaynaklanmaması gerekmektedir. Öğretilerde mücbir sebep, haricilik (olayın işverenin işyeri veya işletmesi dışında vuku bulması), kaçınılmazlık (objektif olarak mevcut her tür önlemin alınmasına rağmen önlenememesi) ve öngörülemezlik (gerçekleşeceğinin borçlu tarafından tahmin edilmesine imkân olmaması) unsurları ile açıklanmaktadır. Bu durumda sel, deprem, fırtına gibi doğa olayları ile seferberlik, savaş hali vb. durumların varlığı sebebiyle işveren işçinin ücretini ödemede 20 gün gecikmişse, işçi iş görmekten kaçınma hakkını kullanamayacaktır. Aksi halde işveren, şartları gerçekleşmesi halinde İK m.25/II-(h) bendindeki "işçinin yapmakla ödevli bulunduğu görevleri kendisine hatırlatıldığı halde yapmamakta ısrar etmesi" hükmüne istinaden iş sözleşmesini derhal ve tazminatsız feshetme hakkına sahip olacaktır.<sup>13</sup> Ancak unutulmamalıdır ki ekonomik kriz, devalüasyon gibi olaylar mücbir sebep teşkil etmediğinden bu nedenlere dayanan ödememe durumunda işçi, iş görmekten kaçınma hakkını kullanabilecektir. Nitekim işletmedeki risk, işveren tarafından

yüklenilmelidir.<sup>14</sup>

### 1.3. İşçinin İş Görmekten Kaçınma Hakkını Kullanma Olgusunun Bireysel Karara Dayanması

İşçinin İK m. 34 hükmünde öngörülen bu hakkı kullanabilmesi için iş görmekten kaçınma kararının doğrudan ücretin ödenmemesi sebebine dayanması ve bu kararın bireysel olarak alınması gerekmektedir.<sup>15</sup> Bu bağlamda aynı işyerinde çalışan ancak ücreti ödenmiş olan işçilerin de ücreti ödenmeyenlere destek olmak amacıyla iş görmeyi bırakmaları halinde bu davranış yasaya aykırı olacak ve bu işçiler bakımından doğruluk ve bağlılığa aykırı davranış gündeme gelebilecektir.<sup>16</sup>

### 1.4. Kaçınmanın Niteliği

Öğretilerde bir görüş<sup>17</sup>, ücreti ödenmeyen işçinin iş görmekten kaçınma fiilinin tam olması gerektiğini savunurken, diğer bir görüş<sup>18</sup> bu kaçınma fiilinin tam olarak işin bırakılması şeklinde olabileceği gibi, işin yavaşlatılması veya kısmen bırakılması şeklinde de olabileceğini belirtmektedir. Yargıtay'ın ise her iki yönde de kararı olduğu görülmektedir.<sup>19</sup> Ayrıca işçinin iş görmekten kaçınma hakkını işverene bildirerek kullanmak zorunda olup olmadığı da tartışmalıdır. Öğretilerde de isabetli olarak ifade edildiği üzere, kanun işçiye herhangi bir bildirimde bulunma zorunluluğu getirmediği gibi, ücret ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeyen işverene karşı yasal hakkını kullanan işçinin bu davranışı, işverenin inisiyatifine bırakılmamalıdır.<sup>20</sup>

12 PEKŞEN, a.g.e.s.81; İş Kanunu Tasarısı ve Madde Gereği, <http://www.turkhukuk sitesi.com/serh.php?did=4996>

13 DULAY YANGIN, a.g.e.s.216-217

14 SÜZEK, a.g.e.s.383

15 DULAY YANGIN, a.g.m.s.217

16 NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.622

17 NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.622; GÖKTAŞ, a.g.e.s.107

18 PEKŞEN, a.g.e.s.98

19 İşin tam olarak bırakılması gerektiğine ilişkin Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 20.2.2014 tarih, E. 2014/1158 ve K. 2014/3273 sayılı kararı; İş yavaşlatmanın da 34.madde kapsamında kaldığına ilişkin Yargıtay 9.Hukuk Dairesi'nin 23.09.2014 tarih, E. 2014/26413 ve K. 2014/27667 sayılı kararı

20 Umut ÇİRAY, "Ücreti Zamanında Ödenmeyen İşçinin İş Görmekten Kaçınabilme Hakkı", Erişim Tarihi:21.03.2021 <https://www.alomaliye.com/2013/04/10/ucreti-zamaninda-odenmeyen-iscinin-is-gormekten-kacinabilme-hakki-umut-ci-ray-sgk-mufettis-yardimcisi/>

## 2. İŞÇİNİN İŞ GÖRMekten KAÇINMA HAKKINI KULLANMASININ SONUÇLARI

Kanun'un 34.maddesinde öngörülen koşulların sağlanması halinde, işçinin iş görmekten kaçınma hakkını kullanabileceği açıktır ancak bu hakkın pratikte de işçi tarafından kullanılabilmesine imkân tanımak için kanun koyucu, anılı maddede birtakım önlemler de almıştır.

### 2.1. İş Görmekten Kaçınma Hakkının Toplu Olarak Kullanılmasınının Grev Sayılmaması

İşçilerin bireysel kararlarına dayanarak iş görme borcundan kaçınmaları, sayısal açıdan toplu bir hale gelse dahi grev olarak nitelendirilemeyecektir ancak bir sendikanın açıklaması üzerine işçilerin topluca iş görmekten kaçınması halinde kanun dışı grev sayılıp sayılmayacağı öğretide tartışmalı olup böyle bir durumda artık bireysel karardan söz edilemeyeceği savunulduğu gibi, bu durumda dahi işçilerin kendi özgür iradeleri ile bireysel kararlarına dayanarak iş görmekten kaçınacağı, bu nedenle Kanun dışı grev sayılmaması gerektiği de savunulmaktadır.<sup>21</sup>

### 2.2. Bu Hakkı Kullanan İşçilerin İş Akitle- rinin İşveren Tarafından Feshedilememesi

Kanundan kaynaklanan bir hakkın kullanımı söz konusu olduğundan işveren, iş görmekten kaçınma hakkı kapsamında işe gelmeyen işçileri için devamsızlık vb. sebeplerle iş sözleşmesini feshedemeyecektir. Söz konusu yasağa rağmen işçinin iş sözleşmesi iş görmekten kaçınması sebebiyle sona erdirilirse, iş güvencesine tabi olan işçiler işe iade davası açabilecek, iş güvencesine tabi olmayan işçilerse kötü niyet tazminatı talep edebilecektir.<sup>22</sup> Ayrıca işverenin haksız fesih yapması durumunda şartları oluşmuş ise işçinin

kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı talep etmesi de söz konusu olabilecektir. Ancak iş görmekten kaçınan işçilerin de bu haklarını kullanırken sadakat borcuna uymaları ve "işyerine giriş çıkışa veya çalışmak isteyenlere engel olmak, makineleri durdurmak" gibi doğruluk ve bağlılığa uymayan davranışlarda bulunmamaları gerekmektedir. Aksi halde işverenin İK 25/II maddesine dayanarak iş sözleşmesini haklı nedenle fesih hakkı doğacaktır.<sup>23</sup>

### 2.3. İşveren Tarafından Bu Hakkı Kullanan İşçilerin Yerine Başka İşçi Alınmaması

Kanun, iş görmekten kaçınan işçinin yerine onun görevini yerine getirecek başka birilerinin işe alınmasını engelleyerek işvereni, işçinin iş sözleşmesinden doğan en temel hakkı olan ücretini ödemeye zorlamaktadır. Bu bağlamda işveren, hakkını kullanan işçinin işini yerine getirmek üzere mevcut işçilerinden, yeni alacağı işçilerden, stajyerlerden, kendi aile üyelerinden yararlanamayacağı gibi, geçici işçi alma veya işi alt işverene gördürme imkânından da yararlanamayacaktır.<sup>24</sup> Bu yasağa aykırılık halinde, hakkını kullanan işçinin görevini yapmak üzere işe alınan işçinin iş sözleşmesinin geçersiz sayılmayacağı ancak bu durumun hakkını kullanan işçilere İK'nın 24. maddesinin 2. fıkrası uyarınca haklı nedenle fesih hakkı tanıyacağı kabul edilmektedir.<sup>25</sup> Ancak öğretide, işverenin bu yola başvurusunun iş sağlığı ve güvenliği sebebine dayanması gibi bir durumun varlığı halinde makul görülebileceği de belirtilmektedir.<sup>26</sup>

### 2.4. İşçilerin İş Görmekten Kaçınma Süresince Ücrete Hak Kazanıp Kazanamayacağı

İşçinin iş görmekten kaçınma hakkı kapsamında belki de öğretide en çok tartışılan konu,

21 Tartışmalar için NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.630 vd.; Burçin BAYINDIR, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, "İşverenin Ücret Ödeme Borcunda Temerrüde Düşmesi ve Sonuçları" İstanbul 2019, s.98-99

22 DULAY YANGIN, a.g.e.s.226-227

23 SÜZEK, a.g.e.s.383; Yargıtay 9.Hukuk Dairesi'nin 10.03.2008 tarih, E.2008/1570 ve K.2008/4068 sayılı kararı ile 14.09.2005 tarih, E.2005/23047 ve K.2005/29849 sayılı kararı

24 NARMANLIOĞLU, a.g.e.s.632; DULAY YANGIN, a.g.e.s.228

25 NARMANLIOĞLU, a.g.e.s.632; DULAY YANGIN, a.g.e.s.229

26 NARMANLIOĞLU, a.g.e.s.633; PEKŞEN, a.g.e.s.109



işçinin bu kaçınma hali süresince ücret almaya hak kazanıp kazanmayacağıdır. Zira Bilim Kurulu Taslağı'nda iş görmekten kaçınan işçilerin bu sürede ücrete hak kazanacağı hükmüne yer verilmişken, daha sonra bu ibarenin metinden çıkarılması sebebiyle ve ücretin ancak çalışma karşılığı olabileceğinden hareketle işçilerin bu süreçte ücret almaya hak kazanmadığını belirten bir görüş mevcuttur.<sup>27</sup> Buna karşılık doktrinde baskın görüş, hükmün amacına uygun yorumlanması gerektiğini, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 408.maddesi uyarınca "İşveren, iş görme ediminin yerine getirilmesini kusuruyla engellerse veya edimi kabulde temerrüde düşerse, işçiye ücretini ödemekle yükümlü olup..." hükmünden yola çıkarak işverenin, ücretleri ödenmediği için kanuna uygun olarak iş görmekten kaçınan işçilere ücretini ödemediği sürece işçilerin ilerleyen süreçte iş görme borcunu yerine getirebilmesi için yapması gereken hazırlık fiilini yapmadığı, bu nedenle temerrüde düştüğü ve anılı maddeye göre bu süre içerisinde ücret ödemekle yükümlü olduğu isabetle belirtilmektedir.<sup>28</sup> Son olarak öğretide, iş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin alınmaması sebebiyle çalışmaktan kaçınma hakkını düzenleyen 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrası uyarınca kaçınma süresince işçinin ücrete hak kazanacağını belirtildiği, bu durumda ücreti ödenmediğinde aynı hakkı kullanan işçilerin ücretlerinin de evleviyetle ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir.<sup>29</sup>

## SONUÇ

İş görmekten kaçınma hakkı, işçinin en temel geçim kaynağı olan ücretine zamanında kavuşabilmesinin bir güvencesi olarak 4857 sayılı İş Kanunu'nda yerini almıştır. İşbu düzenleme gereğince ücreti ödeme gününden itibaren 20 gün içerisinde mücbir bir sebep dışında ödenmeyen işçi, bireysel kararına dayanarak iş görmekten kaçınabilecektir. Her ne kadar maddenin birçok konuda yeterli açıklığa sahip olmaması sebebiyle öğretide çok fazla eleştiriye maruz kaldığı görülseyse de madde-

de işverenin iş sözleşmesini fesih yasağı ve işi başkasına gördürme yasağı gibi önlemlerin de yer alması, işverenlerin Kanun'da öngörülen süreye riayet etmesini sağlamaktadır. Nitekim işverenlerin ücretlerin ödenmesi konusunda Kanun'da öngörülen süreyi geçirmemeye özen göstermesinin, işyerinde işin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi bakımından da önem arz edeceği açıktır.

27 DULAY YANGIN, a.g.m.s.223,224; Yargıtay 9.Hukuk Dairesi'nin 27.10.2004 tarih, E.2004/8507 ve K.2004/24281 sayılı kararı; Yargıtay 9.Hukuk Dairesi'nin 10.02.2005 tarih, E.2004/13259 ve K.2005/3782 sayılı kararı

28 DULAY YANGIN, a.g.m.s.225; SÜZEK, a.g.e.s.385,386

29 SÜZEK, a.g.e.s.386; NARMANLIOĞLU, a.g.m.s.629





# İŞ SÖZLEŞMELERİNDE ÖNGÖRÜLEN REKABET YASAĞINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİN 6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU BAKIMINDAN İNCELENMESİ

Mehmet Ali KÜMÜŞ

Avukat

## ÖZET

*İşveren, işçisinin kendi işletmesinde çalıştığı dönemde öğrendiği ticari sırların kullanılmasını engellemek adına birtakım koşulları sağlamak şartıyla ve öngörülen sınırlar içerisinde işçisi aleyhine rekabet yasağı kaydı öngörebilmektedir. Bu çalışmamızda, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ("TBK")'nın 444-447. maddeleri arasında düzenlenen rekabet yasağı kaydının koşulları ve sınırları ile rekabet yasağının kapsamına ilişkin hakime verilen takdir yetkisi, yasağa aykırı davranışın yaptırımını ve yasağın sona ermesi halleri incelenmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** İş Sözleşmesi, Rekabet Yasağı Sözleşmesi, Mutlak Ticari Dava, Cezai Şart.

## GİRİŞ

Rekabet yasağı sözleşmesi, iş sözleşmesi devam ederken işçinin işverenin müşteri çevresini veya iş sırlarını öğrenmesi sebebiyle, iş ilişkisi sona erdikten sonra belirli bir faaliyet alanında belirli bir coğrafi bölgede ve belirli bir zaman diliminde işverenle rekabet teşkil edecek herhangi bir faaliyette bulunmaması ve işverenin menfaatinin korunması amacıyla yapılan bir sözleşmedir. Rekabet yasağı, işçinin ekonomik geleceğini belli ölçülerde kısıtladığı için kanun koyucu sözleşmenin geçerliliğini birtakım koşulların varlığına bağlamıştır. Rekabet yasağına işçinin korunmasını sağlamak amacıyla getirilen geçerlilik şartları TBK m. 444 ve devamında düzenlenmiştir. İşçinin rekabet yasağı sözleşmesine uygun hareket etmemesi durumunda rekabet yasağı sözleşmesinin ihlâli söz konusu olmakta ve bu durum, işverenin tazminat talebinde bulunması, işçinin cezai şart ödemesi ya da işverenin sözleşmeye aykırılığın sona erdirilmesini istemesi gibi çeşitli sonuçlar doğurabilmektedir.

## 1. REKABET YASAĞI KOŞULLARI

TBK 444. maddesinde, geçerli bir rekabet yasağı sözleşmesinin kurulabilmesi için uyulma-

sı gereken şartlar gösterilmektedir. Bu şartlara uyulmadan getirilen rekabet yasağı düzenlemesi hukuk düzeninde geçerli sayılmamaktadır.

## 1.1. Geçerli Bir İş Sözleşmesinin Bulunması

Çalışan, hizmet ilişkisi dolayısıyla ticari sır niteliğinde bilgilere vakıf olacağından rekabet yasağı hükmü getirilmesi için öncelikle taraflar arasında geçerli olarak kurulmuş bir hizmet ilişkisi olmalıdır. Tarafların isteği doğrultusunda rekabet yasağı hükmü, sözleşme sona erdikten sonra hüküm ifade etmek üzere iş sözleşmesine koyulabileceği gibi ayrı bir rekabet yasağı sözleşmesi de yapılabilmektedir. Bu iş sözleşmesinin belirli ya da belirsiz süreli olması, rekabet yasağı hükmünün geçerliliğini etkileyen bir etken değildir.

Rekabet yasağı hükmünün, iş sözleşmesinde öngörülmesi ya da ayrı bir sözleşme olarak imza edilmesi fark etmeksizin iş sözleşmesinden bağımsız ayrı bir sözleşme olduğu kabul edilmektedir. Hatta rekabet yasağı sözleşmesinin hüküm ifade etmesi, iş sözleşmesinin sona ermesine bağlıdır. Zira, iş sözleşmesinin yürürlükte olduğu sürece çalışan zaten sadakat borcu dolayısıyla işverene karşı rekabet etmeme yükümlülüğü altında olduğundan işveren ile çalışan arasındaki rekabet ortamı ancak iş sözleşmesinin sona ermesiyle ortaya çıkabilmektedir.

### 1.2. İşçinin Fiil Ehliyetine Sahip Olması

İş sözleşmesi dolayısıyla getirilen rekabet yasağı, çalışanın iş yerinden ayrıldıktan sonra özgürce dilediği bir başka işte çalışmasına getirilen bir sınırlamadır. Bu haliyle çalışan, böylesi bir hükmü kabul ederken anayasal haklarından çalışma hürriyetine kendi rızasıyla sınır getirilmesini kabul etmektedir. Bu sebeple, TBK'da rekabet yasağı sözleşmesi yapabilmek için işçinin fiil ehliyetine sahip olması koşulu düzenlenmiştir. Yani işçinin rekabet yasağı hükmünü imza ederken ayırt etme gücüne sahip olması, ergin olması ve kısıtlı olmaması koşulları birlikte aranmaktadır.

### 1.3. Sözleşmenin Yazılı Şekilde Yapılması

TBK mezkûr maddesi ile rekabet yasağı sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması öngörülmüştür. İş sözleşmesinde de yer alsa, ayrı sözleşme olarak da düzenlense yazılı şekil koşuluna uyulması zorunludur ve aksi uygulama yasak hükmünün geçersizliğine yol açacaktır. Ancak, burada öngörülen şekil şartı adi yazılı şekildir.

### 1.4. İşverenin Korunmaya Değer Haklı Menfaatinin Bulunması

Kanun koyucu, aynı maddenin ikinci fıkrasında ayrıca bir geçerlilik koşulu öngörmüştür. Buna göre, yukarıda sayılan şartlar sağlanmış olsa dahi rekabet yasağı kaydının, ancak taraflar arasındaki hizmet ilişkisi, işçiye müşteri çevresi veya üretim sırları ya da işverenin yaptığı işler hakkında bilgi edinme imkânı sağlamaktaysa ve aynı zamanda bu bilgilerin kullanılması, işverenin önemli bir zararına sebep olacak nitelikteyse geçerli olabileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükmün getirilmesindeki gerekçe, işçinin işveren karşısında korunması gerekliliğidir. Zira, eğer işçi bu türden bir bilgiye vakıf olabileceği bir pozisyonda çalışmıyor ise veya bu türden bir bilginin kullanılması işverene bir zarar vermeyecek nitelikteyse rekabet yasağı hükmü salt işçinin çalışma hürriyetine getirilen gereksiz bir kısıtlamadan ibaret olacaktır.

Ticari sır niteliği taşıyan bilgilerin çalışan

tarafından bilinmesi, salt bu nedenle rekabet yasağı hükmü getirilmesini haklı kılmayacaktır. Bununla birlikte, işçi çalıştığı pozisyon gereğince ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgelere ulaşabiliyor ise ve bu bilgilerin kullanılması işverenin önemli zararına neden olabilecek ise, rekabet yasağı hükmünün ihlâl edildiğinden söz edilebilmesi için bu bilgilerin kullanılmasına gerek yoktur. Söz konusu bilgilerin kullanılmasının işvereni önemli bir zarara uğratma ihtimâlinin bulunması yeterli olmakta ve böyle bir ihtimâlin var olup olmadığı somut olay özelinde belirlenmektedir. Örneğin, bir şirketin ihracat müdürünün, pozisyonu gereğince şirketin yurtdışı müşteri portföyüne, bunlara sunulan fiyat tekliflerine, anlaşma detaylarına ve benzer nitelikte bilgilere erişebilmesi ve bu bilgilerin rakip firmalar tarafından öğrenilmesi ve kullanılması işverenin ticari kaybına yol açabileceği için bu çalışan özelinde rekabet yasağı hükmü getirilmesi mümkün olacaktır.

Rekabet yasağı sözleşmesinin geçerli bir sonuç doğurabilmesi için yukarıda sayılan koşulların bir arada bulunması gerekmektedir. Bu koşulların var olduğunu işveren ispatlamak durumundadır. Bu koşullara ilişkin hükümler emredicidir ve bu hükümlere aykırı yapılan rekabet sözleşmesi geçersiz olacaktır. Ancak rekabet yasağı sözleşmesinin geçersiz olması iş sözleşmesinin geçerliliğini etkilemez.

## 2. REKABET YASAĞI SÖZLEŞMESİNE GETİRİLEN SINIRLAR

TBK 445. maddesinde koşullara ek olarak rekabet yasağının işçinin iktisadi geleceğini tehlikeye düşürmemesi için süre, yer ve işin türü bakımından birtakım sınırlar öngörülmüştür. Dolayısıyla işçi aleyhinde rekabet yasağı sözleşmesi yapılırken işveren tam ve mutlak bir serbestiye sahip değildir.

### 2.1.Yer Bakımından Getirilen Sınırlamalar

Rekabet yasağı sözleşmesinde işçinin rekabet yasağına ilişkin sorumluluğunun belirli bir yer, bölge veya alan ile sınırlandırılması gereklidir. Yer bakımından sınırlama yapılırken sınırlamanın işverenin fiilen yürüttüğü faaliyet

alanını aşmaması gerekir. Faaliyetini bir bölge özelinde yoğunlaştıran bir işletmenin işvereni, işçi aleyhinde bir diğer bölge açısından rekabet yasağı hükmü getiremeyecektir. İşçinin çalıştığı işletmenin faaliyetleri ne kadar geniş bölgeye yayıldı ise yasağın etki alanı da o kadar geniş olacaktır. Ancak bu noktada yine de işçinin iktisadi geleceği hakkaniyete aykırı olarak güçleştirilmemelidir.

Bölge olarak rekabet yasağı kapsamının tüm Türkiye olarak gösterilebilmesi konusunda doktrinde tartışma bulunmaktadır. Yargıtay, “Türkiye’de ki tüm bankalarda çalışmamayı kabul ve taahhüt eder” biçimindeki düzenleme iki yıl süre ile sınırlı olarak getirilmiş ise de Türkiye’deki tüm bankaları kapsamı bakımından mahal ve banka açısından bir sınır söz konusu olmadığı için davacı bankacının geleceği bakımından ağır sonuçları beraberinde getirecek bir düzenleme olarak kabul edilmelidir...” şeklinde karar vermiştir. Ancak işverenin yürüttüğü faaliyetin büyüklüğü ve işçinin işyerindeki pozisyonuna bağlı olarak istisnai durumlarda rekabet yasağının tüm ülkeyi kapsayacak şekilde konulabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır.

## 2.2. İşin Türü Bakımından Getirilen Sınırlamalar

Rekabet yasağı sözleşmesi ile işçinin işverene karşı rekabeti olarak sayılabilecek faaliyetleri yasaklanabilir. Buradaki konu bakımından sınır, işverenin faaliyet alanıdır. Bu faaliyet alanı ile doğrudan ilgisi bulunan işler için kısıtlama getirilebilmektedir. Konu bakımından sınırsız bir rekabet yasağı sözleşmesi hukuk düzeninde kabul görmemektedir. Rekabet yasağında işverenin yasak getirebileceği konular, işçinin kendi işletmesinde yapmakta olduğu iş doğrutusunda ifa ettiği göreviyle ilgili konular olması gerekmektedir.

Yargıtay da, konu ile ilgili faaliyet alanı ve işçinin önceki pozisyonunun değerlendirilmesi gerektiğini söyleyerek “... davalı işçinin çalışmaya başladığı şirketin fiili olarak faaliyet alanı tespit edilerek davacı şirkete rakip olup olmadığı, davalı işçinin

davacı bünyesinde iken yaptığı işi yapıp yapmadığı değerlendirilerek ... bir karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış, kararın bu nedenle bozulmasına karar vermek gerekmiştir.”<sup>2</sup> şeklinde hüküm tesis etmiştir.

## 2.3. Süre Bakımından Getirilen Sınırlamalar

TBK m. 445’de rekabet yasağı sözleşmesinin özel durumlar ve koşullar dışında en fazla iki yıl ile sınırlı olabileceği düzenlenmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı gibi kanun koyucu, işçinin ekonomik geleceğinin tehlikeye düşmemesi adına bir süre sınırı getirmektedir. Bu süre, iş sözleşmesinin sona erdiği tarihte başlayacak olup bu tarih aynı zamanda rekabet yasağı sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarihtir. Ancak hükümde bahsi geçen özel durum ve koşullar kavramı ile işçinin anayasal hakkı olan çalışma özgürlüğü konusunda hakime takdir yetkisi bırakılması doktrinde tartışma konusu yapılmaktadır.

## 3. REKABET YASAĞINA HAKİMİN MÜDAHELESİ

TBK m.445/2 uyarınca, “Hâkim, aşırı nitelikteki rekabet yasağını, bütün durum ve koşulları serbestçe değerlendirmek ve işverenin üstlenmiş olabileceği karşı edimi de hakkaniyete uygun bir biçimde göz önünde tutmak suretiyle, kapsamı ve süresi bakımından sınırlayabilir.” şeklinde düzenleme yapılmış ve hakime bu konuda takdir yetkisi bırakılmıştır. Bu noktada işçi korunmakta olduğu için takdir yetkisinin sakıncası bulunmamaktadır. Hakimin sözleşmede öngörülen cezai şartı indirmesi mümkün olduğu gibi, işçiyi korumak amacıyla zaman, yer ve konu bakımından rekabet yasağına ilişkin aşırı sınırları uygun bir seviyeye indirme hakkı da vardır. Bununla birlikte, yasağın kapsamının aşılmış olması durumunda yasak hükmü geçersiz olmamakta ancak aşılınan kısım işçiyi bağlamamaktadır.

Hakim takdir yetkisini kullanırken somut olayın tüm durum ve koşullarını konu, yer ve

1 Yargıtay Kararı 9. HD., 1999/8262 E., 1999/12073 K., 06.07.1999 T.

2 Yargıtay Kararı 11. HD., 2015/11383 E., 2016/6482 K., 13.06.2016 T., www.lexpera.com, Erişim Tarihi: 23.03.2021

süre bakımından değerlendirecektir. Kapsam bakımından aşırı gördüğü yerlere müdahale ederken işverenin rekabet yasağına karşı üstlenmiş olabileceği karşı edimi de göz önünde bulundurur. Bu noktada hakim, işçinin karşılaşılabileceği ekonomik problemler ile işverenin haklı menfaati arasında bir denge gözetmekle yükümlüdür. Yargıtay, hakim tarafından somut olaya göre yasak hükmünde bir aşırılık olup olmadığı değerlendirilmeden verilen kararları bozmaktadır. *“Bu durumda, mahkemece taraflar arasındaki 06.07.2010 tarihli sözleşmenin TBK’nın 445/2. maddesi çerçevesinde değerlendirilip, tartışılarak bir sonuca gidilmesi gerekirken, yazılı gerekçelerle davanın reddine karar verilmesi doğru olmadığından... hükmün bozulmasına karar vermek gerekmiştir.”*<sup>3</sup>

#### 4. REKABET YASAĞINA AYKIRI DAVRANIŞIN SONUÇLARI

TBK m. 446 uyarınca, Kanun’da gösterilen koşulları sağlayan ve sınırlara uyan geçerli bir rekabet sözleşmesinin işçi tarafından ihlâli durumunda işçi, işverenin uğradığı bütün zararları giderecektir. Yukarıda açıklandığı üzere, işverenin zarara uğradığını ispatlaması zorunlu değildir. İşçinin işverenin yanında çalıştığı dönemde öğrendiği ticari sırları kullanarak işvereni zarara uğratma ihtimâli, ihlâlin oluşması açısından yeterlidir. Ancak işveren bu sırların işçi tarafından rekabet yasağına aykırı olarak kullanılmasını dolayısıyla uğradığı zararları ispat ederek tazminat ödenmesini de talep edebilecektir.

Aynı madde ile yasağa aykırı davranış halinde işçi aleyhinde tek taraflı ceza koşulu öngörülmektedir. Bu durum, TBK m. 420 ile hizmet sözleşmelerine sadece işçi aleyhine konulan ceza koşulunun geçersiz olacağını öngören hükmün istisnasıdır. Ancak buradaki ceza koşulu, hizmet sözleşmesinden bağımsız, rekabet yasağı sözleşmesine getirildiğinden istisna olarak değerlendirilmemesi gerekir. Yargıtay da bu konuda aynı görüştedir. *“Oysa somut olayda, davacı “hizmet sözleşmesine” dayanarak değil TBK’nın 444. maddesi ve devamında düzenlenen “rekabet yasağı*

*sözleşmesine” dayalı olarak talepte bulunmaktadır. Yerleşik Daire kararları gereğince iş ilişkisinin sona ermesinden sonraki dönem için rekabet yasağı sözleşmelerinde kararlaştırılan ceza koşulunun karşılıklı olması gerekmektedir.”*<sup>4</sup>

Ceza miktarını ödeyen işçi, sözleşmede aksine hüküm bulunmuyorsa öngörülen ceza koşulunu ödemek suretiyle rekabet yasağına ilişkin borcundan kurtulmaktadır. Ancak işverenin zararı ceza koşulunu aşıyorsa işçi bu zararı da gidermek durumundadır.

Aynı maddenin son fıkrasında, işverenin, ceza koşulu ve doğabilecek ek zararlarının ödenmesi dışında, sözleşmede yazılı olarak açıkça saklı tutması koşuluyla, kendisinin ihlâl veya tehdit edilen menfaatlerinin önemi ile işçinin davranışı haklı gösteriyorsa, yasağa aykırı davranışa son verilmesini de isteyebileceği öngörülmüştür. Bu hüküm ile işçinin rakip bir firmada işe girmesi durumunda işten ayrılmak zorunda bırakılabileceği mümkün kılınmaktadır. Yine işçinin aynı faaliyet alanında rakip bir işletme açması durumunda işletmenin kapatılmasının da önü açılmıştır.

#### 5. REKABET YASAĞININ SONA ERMESİ

TBK m. 447, rekabet yasağının sona ermesini düzenlemektedir. Rekabet yasağı, işverenin bu yasağın sürdürülmesinde gerçek bir yararının olmadığı belirlenmişse sona erer. Sözleşme kurulurken bulunan işverenin haklı menfaatinin daha sonradan sona ermesi halinde rekabet yasağı sözleşmesi de sona erecektir. Bu durumlara: İşverenin işini bırakmış olması, faaliyet alanını değiştirmesi, sözleşmenin kurulmasının sebebi olan ticari bir sırrın sonradan herkesçe bilinir hale gelmesi, işçi tarafından zarar verme imkânının ortadan kalkması, işçinin ölümü gibi durumlar örnek verilebilir.

Aynı madde uyarınca sözleşme, haklı bir sebep olmaksızın işveren tarafından veya işverene yüklenebilen bir nedenle işçi tarafından feshedilirse, rekabet yasağı sona erer.

3 Yargıtay Kararı - II. HD., E. 2015/7639 K. 2016/761 T. 26.1.2016, www.lexpera.com.tr, Erişim Tarihi: 25.03.2021

4 Yargıtay Kararı II. HD 2019/4833 E., 2020/3179 K., 24.06.2020 T.



## SONUÇ

İş sözleşmelerinde işçi aleyhine öngörülen rekabet yasağı, temel insan haklarından çalışma özgürlüğüne getirilen bir kısıtlamadır. Kanun koyucu, işverenin ticari haklı menfaati karşısında işçinin ekonomik hayatı arasında bir denge kurmak adına yasağın geçerli sayılabilmesi için yer, süre ve konu bakımından birtakım koşullar öngörmüştür. Yine, somut olayın durumuna göre hakkaniyete uygun bir değerlendirme ile aşırı konulan hükümleri işçi lehine olacak şekilde yorumlayabilmesi açısından hakime takdir yetkisi verilmiştir. Geçerli bir rekabet yasağı kaydının işçi tarafından ihlâl edilmesi durumunda ise, sözleşmede öngörülmişse ceza koşulu ve işverenin uğradığı tüm zararların giderilmesi yaptırımını öngörülmektedir. Bu noktada işverenin, rekabet yasağı sözleşmesini düzenlerken Yargıtay içtihatlarının yasak hakkındaki yaklaşımının da farkında olarak Kanun'da öngörülen koşul ve sınırlara riayet etmesi önem arz etmektedir. İşçinin ise, ekonomik geleceğini tehlikeye sokabilecek fahiş rekabet yasağı yaptırımları içeren hükümleri imza ederken dikkatli olması gerekmektedir.



# UZAKTAN ÇALIŞMADA GÜNCEL DÜZENLEMELER

Buket RONA  
Stj. Avukat

## ÖZET

Uzaktan çalışmanın, 20/05/2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 6715 sayılı İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile esnek çalışma modeli olarak 4857 sayılı İş Kanunu (“İK”)’nda yasal dayanağı oluşturulmuştur. Uzaktan çalışma modeli, her ne kadar çok önceden beri iş hukuku mevzuatında yerini almış olsa da Covid-19’un ülkemizde görülmeye başlamasıyla birlikte uygulama alanı oldukça artmıştır. İş Kanunu’nun 14. maddesinde her ne kadar uzaktan çalışma sözleşmesinin şekline ilişkin düzenlemeler yer alsada uzaktan çalışmanın usul ve esaslarına ilişkin düzenlemenin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirleneceğine yer verilmiştir. Ancak beş yıl boyunca Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından uzaktan çalışmanın usul ve esaslarının belirlenmemesi Covid 19 döneminde de hukuki tartışmaları beraberinde getirmiştir.

En son olarak 10/03/2021 tarih ve 31419 sayılı Resmî Gazete’de Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından uzaktan çalışmanın usul ve esaslarına ilişkin Uzaktan Çalışma Yönetmeliği (“UÇY”) yayımlanmış olup söz konusu UÇY, aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. İşbu makalede esnek çalışma modellerinden olan uzaktan çalışma, güncel mevzuat çerçevesinde incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Covid-19, Uzaktan Çalışma Yönetmeliği, Esnek Çalışma, Uzaktan Çalışma.

## GİRİŞ

Tüm dünyada ve ülkemizde yayılan Covid-19 salgını nedeniyle işverenler tarafından alınan tedbirler kapsamında esnek çalışma yöntemleri uygulama alanı bulmuştur. Bu süreçte, Türkiye’de salgının kontrol altına alınabilmesi adına niteliği itibarıyla uzaktan çalışmaya elverişli olan işler bakımından uzaktan çalışma modeli tatbik edilmeye başlanmıştır. Esasen 20/05/2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 6715 sayılı İş Kanunu ile Türkiye İş Kurumu Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile uzaktan çalışma, pozitif düzenlemeye kavuşturulmuş olsa da pandemi sonrasında işçilerin sağlığının korunması için uzaktan çalışma modeli yaygınlık kazanmıştır. Nitekim ilk olarak, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığının 22/03/2020 tarihli kamu çalışanlarına uygulanacak esnek çalışmaya ilişkin genelgesi

ile özel sektör de uzaktan çalışma modeline teşvik edilmiştir.

Bu doğrultuda, esneklik içeren çalışma modeliyle birlikte iş hukukunda geçerli olan klasik işyeri kavramının tartışılmaya başlandığı görülmektedir. İşyeri kavramı İK’da, “işverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen işyerine bağlı yerler ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve mesleki eğitim yerleri ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçları da içeren organizasyonu” olarak tanımlanmaktadır.

Öte yandan, İK’nın 14. maddesinin 4. fıkrasına göre uzaktan çalışma, “işçinin, işveren tarafından oluşturulan iş organizasyonu kapsamında iş görme edimini evinde ya da teknolojik iletişim araçları ile işyeri dışında yerine getirmesi esasına dayalı ve yazılı olarak kurulan iş ilişkisidir.” Görüldüğü üzere, klasik işyeri tanımının aksine işçi, işverenin verdiği işi, ofis veya üretim merkezinden ziyade kendi evinde yahut belirleyeceği başka bir yerde bizzat yerine getirmektedir.

Bu bağlamda anılan hükmün devamında, iş tanımının, yapılma şeklinin, işin süresi ve yerinin, ücretin, işveren tarafından sağlanan ekipmanların ve bunların korunmasına ilişkin yükümlülüklerin, genel ve özel çalışma şartlarının iş sözleşmesinde kararlaştırılması gerektiği düzenlenmiştir. 10.03.2021 tarihinde yürürlüğe giren UÇY ile birlikte uzaktan çalışmanın usul ve esasları detaylandırılmış olup işçi ve işverenin hak ve yükümlülükleri belirlenmeye çalışılmıştır.

## 1. UZAKTAN ÇALIŞMAYA İLİŞKİN İŞ SÖZLEŞMESİNİN KURULMASI

Öncelikle, uzaktan çalışma çerçevesinde yeni bir iş ilişkisinin kurulması yahut halihazırda mevcut iş sözleşmesinin tarafların karşılıklı rızasıyla uzaktan çalışma sözleşmesine dönüştürülmesi mümkündür. Bununla birlikte, iş sözleşmesinde önceden kararlaştırmak kaydıyla haftanın belli günlerinde işyerinden ve diğer günlerinde uzaktan çalışma yahut dönüşümlü olarak hem işyerinden hem uzaktan çalışma modeli ("*karma model*") benimsenebilecektir.

Nitekim UÇY m. 14, "*İş ilişkisi doğrudan uzaktan çalışma sözleşmesi ile kurulabilir veya hâlihazırda işyerinde çalışan işçinin iş sözleşmesi, işçinin ve işverenin anlaşması halinde, uzaktan çalışma sözleşmesine dönüştürülebilir.*" hükmünü amirdir. Bu noktada, mevcut iş sözleşmesinin uzaktan çalışma sözleşmesine dönüştürülebilmesi için işçinin onayının alınması yahut işçinin bu yönde bir talebini işverene iletmesi gerekmektedir. UÇY'nin 14. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, işçi yazılı olarak uzaktan çalışma talebini ilettiği takdirde işveren, otuz gün içerisinde yazılı olarak değerlendirmesini işçiye bildirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda, işçinin talebi değerlendirilirken, işin ve işçinin niteliği gereği uzaktan çalışmaya uygunluğu ile işverence belirlenecek kıstaslar esas alınacaktır. Dolayısıyla işyerinde uzaktan çalışmaya geçilip geçilme-yeceği işverenin takdirine bırakılmıştır.

Böyle olmakla birlikte, Yönetmeliğin anılan hükmünün 6. fıkrasında, "*Uzaktan çalışma-*

*nın mevzuatta belirtilen zorlayıcı nedenlerle işyerinin tamamında veya bir bölümünde uygulanacak olması halinde uzaktan çalışmaya geçiş için işçinin talebi veya onayı aranmaz.*" düzenlemesi yer almaktadır. Nitekim zorlayıcı nedenin önceden öngörüle-meyen, engellenemeyen, kaçınılması mümkün olmayan ve tarafların kusurundan kaynaklanmayan bir olay olduğu göz önünde bulundurulduğunda Covid-19 salgınının zorlayıcı neden olduğu sonucuna varılacaktır.<sup>1</sup> Bu kapsamda, Covid-19 salgını nedeniyle işyerinin tamamında veya bir bölümünde uzaktan çalışmanın tatbik edilecek olması halinde işçinin onayı yahut talebi gerekmeyecektir. Başka bir ifade ile, işveren tek taraflı iradesi ile işyerinin tamamında yahut bir bölümünde uzaktan çalışma modelini uygulayabilecektir. Hiç şüphesiz, pandemi özelinde geçici olarak tatbik edilen uzaktan çalışma modeline pandeminin etkileri sona erdikten sonra da devam edilecek ise işçinin talebi yahut onayı aranacaktır.

Öte yandan, Yönetmeliğin 5. maddesinde, uzaktan çalışmaya ilişkin iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılacağı düzenlenmiştir. Bu itibarla işverenin uzaktan çalışma çerçevesinde istihdam edilecek işçi ile iş sözleşmesini yazılı yapması gerekmektedir. Ancak işçinin talebi yahut işverenin uygulaması sonucu uzaktan çalışma modeline geçildiği durumda işverenin, işçi ile uzaktan çalışmaya ilişkin esaslı noktaları ihtiva eden iş sözleşmesine ek protokol akdetmesi yazılılık kuralının işletilebilmesi bakımından yerinde olacaktır. Böylece, ek protokolün akdedilmesiyle beraber ek protokol iş sözleşmesinin eki ve ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilecektir.

Önemle belirtmek gerekir ki tarafların anlaşmaları halinde uzaktan çalışma modelinin tatbik edilmesinden sonra işyerinden çalışma modeline geçilebilmesi mümkündür. Nitekim, Yönetmeliğin 14. maddesinin 5. fıkrasında, "*Uzaktan çalışmaya geçen işçi, ikinci fıkrada belirtilen usulle tekrar işyerinde çalışma talebinde bulunabilir.*" denilmektedir. Bu noktada, iş sözleşmesinin uzaktan çalışma sözleşmesine dönüşmesiyle

<sup>1</sup> Çiğdem YORULMAZ, "Türk İş Hukukunda Zorlayıcı Neden Kapsamında Yeni Koronavirüs Salgınının Değerlendirilmesi", Erişim Tarihi: 30 Mart 2021 <https://doi.org/10.15337/suhfd.759731>

birlikte uzaktan çalışmanın çalışma koşulu haline geldiği sonucuna varılacaktır. Bu nedenle, mevcut uzaktan çalışma sözleşmesinin işyerinden çalışmaya dönüştürülebilmesi için işçinin onayının alınması yahut işçinin bu yönde bir talebini işverene iletmesi gerekmektedir. İşçi yazılı olarak işyerinden çalışma talebini iletmediği takdirde işveren, otuz gün içerisinde yazılı olarak değerlendirmesini işçiye bildirmekle yükümlüdür.

## 2. UZAKTAN ÇALIŞMAYA İLİŞKİN İŞ SÖZLEŞMESİNİN KAPSAMI

Yukarıda yer verildiği üzere, İK'nın 14. maddesinin 5. fıkrasının hükmüne benzer şekilde, Yönetmeliğin 5. maddesinin ikinci fıkrasına göre, iş sözleşmesinde yer verilmesi gereken asgari hususlar şunlardır: (i) işin tanımı ve yapıma şekli, (ii) işin süresi ve yeri, (iii) ücret ve ücretin ödenmesine ilişkin hususlar, (iv) işveren tarafından sağlanan iş araçları, ekipmanlar ve bunların korunmasına ilişkin yükümlülükler, (v) işverenin işçiyle iletişim kurması ve (vi) genel ve özel çalışma şartlarıdır. İlave olarak, iş sözleşmesinde tarafların anlaşmaya varması gereken uzaktan çalışmaya ilişkin esaslı noktalar aşağıda yer almaktadır:

### 2.1. Çalışma Ortamının Düzenlenmesi

UÇY m. 6 "Gerekli olması halinde, uzaktan çalışmanın yapılacağı mekân ile ilgili düzenlemeler iş yapılmaya başlamadan önce tamamlanır. Bu düzenlemelerden kaynaklanan maliyetlerin karşılanma usulü, uzaktan çalışan ile işveren tarafından birlikte belirlenir." hükmünü amirdir. Bu itibarla, şayet uzaktan çalışan işçinin çalışma ortamında düzenleme yapılması gerekli ise işbu düzenlemelerin işe başlanmadan evvel tamamlanması önem arz etmektedir. Çalışma ortamından, çalışmanın yapıldığı evden ziyade çalışmanın yapıldığı evin bölümünün anlaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda çalışma ortamının aydınlatılması, iklimlendirilmesi, havalandırılması gibi oluşabilecek maliyetlerin önceden tespit edilmesi ve nasıl karşılanacağına ilişkin iş sözleşmesinde ya da

ek protokolde açıkça kararlaştırılması UÇY hükümlerine uygun düşecektir.

Bununla birlikte, iş sağlığı ve güvenliği bakımından işverenlerin işçilere uzaktan çalışma için sağladıkları dizüstü bilgisayar, telefon, modem gibi ekipmanların bağlı olacağı elektrik tesisatının yangın veya patlama tehlikesi oluşturmayacak şekilde tesis edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan elektrik tesisatında güvenliği tehlikeye düşürmeyecek kabloların, sigortanın, topraklama ekipmanlarının kullanılması önem arz etmektedir.

### 2.2. Zorunlu Giderler

İşin görülmesi esnasında oluşacak masraflara ilişkin olarak, Türk Borçlar Kanunu ("TBK") m. 414 uyarınca, "İşveren, işin görülmesinin gerektirdiği her türlü harcama ile işçiyi işyeri dışında çalıştırdığı takdirde, geçimi için zorunlu olan harcamaları da ödemekle yükümlüdür. Zorunlu harcamaların kısmen veya tamamen işçi tarafından bizzat karşılanmasına ilişkin anlaşmalar geçersizdir." Buradan hareketle, uzaktan çalışma modelinde işin görülmesinden kaynaklanan zorunlu giderlerin işveren tarafından karşılanması esastır.

Ayrıca UÇY m.8 hükmünde, "İşin yerine getirilmesinden kaynaklanan mal veya hizmet üretimiyle doğrudan ilgili zorunlu giderlerin tespit edilmesine ve karşılanmasına ilişkin hususlar iş sözleşmesinde belirtilir." düzenlemesi bulunmaktadır. Anılan hüküm ile zorunlu giderlerin kim tarafından karşılanacağından ziyade yalnızca zorunlu giderlerin iş sözleşmesinde kararlaştırılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu bakımdan, uzaktan çalışmanın esaslarına dair Yönetmelik m. 8 ile TBK'nın m.414 hükmü birlikte değerlendirildiğinde, işin görülmesinden kaynaklı zorunlu giderleri işverenin karşılamakla yükümlü olduğu kabul edilecektir.<sup>2</sup>

Bu nedenle, işin görülmesi sırasında ortaya çıkacak iletişim, internet, işe ilişkin kullanılacak abonelik paketleri, elektrik, su, iklimlendirme, iş araçlarının bakım ve onarım masrafları vb. giderlerin işten kaynaklı zorunlu ihtiyaçlar olması

2 Umur AKDENİZ, "Pazarlamacılık Sözleşmesi", Erişim Tarihi: 30 Mart 2021  
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789191>



nedeniyle iş organizasyonu kapsamında işveren tarafından ek ödeme yapılması yerinde olacaktır.

Ek olarak, işveren tarafından yapılan yol yardımları, kural olarak işçiye işe gidip geldiği günler için ödenen ücret niteliğinde olduğundan uzaktan çalışma modeline geçilmesiyle birlikte işyerine gidilmemesinden bahisle ulaşım yardımının devam etmemesi sonucuna varılabilmektedir.<sup>3</sup> Öte yandan, yol ücretinin maktu olarak bordroya yansıtıldığı ve fiilen çalışmanın yapılmadığı günlerde ücretten indirimin yapılmadığı durumda yol ücretinin ücret eklentisi haline geldiği kabul edilmektedir.<sup>4</sup> Bu bakımdan, uzaktan çalışma modeline geçilmesi ile yol ücretinde kesinti yapılabilmesi için İK m.22 esaslı değişiklik prosedürünün işletilmesi gerekecektir. Bu itibarla, işçilere yazılı şekilde esaslı değişiklik bildiriminde bulunulması, işçinin de altı iş günü içinde yazılı şekilde bu değişikliği onayladığını beyan etmesi yerinde olacaktır. İlgili süre içinde yazılı şekilde onay vermeyen işçiyi söz konusu değişiklik bağlamayacaktır. İşçilerden bu şekilde onay alınması, ileride işverenin ücreti eksik ödediği yönündeki iddia ve uyuşmazlıkları engelleyebilecektir.

Önem arz eden diğer bir husus, işçilerin yemek ihtiyacı evden çalışma düzeninde de devam edeceğinden yemek yardımının amacına uygun şekilde aynı tutarda ve aynı biçimde yapılmaya devam edilmesinin uygun olacağıdır. İşveren şayet işyerinden çalışma yapan işçinin yemek masraflarını karşılamakta ise uzaktan çalışan işçiye de yemek yardımı yapmakla yükümlü olacaktır.<sup>5</sup>

### **2.3. Malzeme ve İş Araçlarının Temini ve Kullanımı**

Yönetmeliğin 7. maddesi uyarınca, “Uzaktan çalışanın mal ve hizmet üretimi için gerekli malzeme

ve iş araçlarının, iş sözleşmesinde aksi kararlaştırılmamışsa işveren tarafından sağlanması esastır. Bu malzeme ve iş araçlarının kullanım esasları ile bakım ve onarım koşulları açık ve anlaşılır bir şekilde uzaktan çalışana bildirilir.” Görüldüğü üzere, uzaktan çalışan işçinin bilgisayar, telefon, faks, yazıcı, modem ve benzeri teknik donanımın, kullanacağı programa ilişkin abonelik ve yazılımlar ile masa, sandalye gibi kullanacağı her türlü araçlar, diğer bir deyişle, işçinin iş görme borcunu yerine getirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu tüm iş araçları kural olarak işveren tarafından temin edilecektir.<sup>6</sup>

Nitekim, TBK m. 413 “Aksine anlaşma veya yerel âdet yoksa, işveren işçiye bu iş için gerekli araçları ve malzemeyi sağlamakla yükümlüdür. İşçi işverenle anlaşarak kendi araç veya malzemesini işin görülmesine özgülürse, aksi anlaşmada kararlaştırılmadıkça veya yerel âdet bulunmadıkça işveren, bunun için işçiye uygun bir karşılık ödemekle yükümlüdür.” hükmünü amirdir. Bu itibarla, anılan düzenlemeler gereğince, iş araçlarının kimin tarafından sağlanacağına ilişkin düzenlemeye iş sözleşmesinde yer verilmediği takdirde işverenin yükümlü olduğu kabul edilecektir. Öte yandan, şayet işçi kendi araç ve ekipmanlarını kullanacak ise, işveren tarafından kullanım için iş aracının bedeliyle orantılı uygun bir bedel ödenmesi gerekecektir.

Ek olarak, iş araçlarının kurulumu, bakımı ve sigortalanması, iş aracının hasara uğraması halinde meydana gelen zararı karşılamak konusunda kimin hangi ölçüde sorumlu tutulacağı gibi hususlar da iş sözleşmesinde yahut ek protokolda düzenlenmelidir.<sup>7</sup>

Öte yandan, UÇY m. 7/2 hükmünde işveren, iş araçlarının işveren tarafından sağlanması halinde, bunların işçiye teslim edildiği tarih-

3 Tankut CENTEL, “Covid-19 Salgını ve Türk Çalışma Yaşamı”, Erişim Tarihi: 30 Mart 2021 [https://mess.org.tr/media/files/7113\\_OFS1KGUEREsicil43.pdf](https://mess.org.tr/media/files/7113_OFS1KGUEREsicil43.pdf)

4 İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Uzaktan Çalışma Usul ve Yöntemleri”, Erişim Tarihi:30 Mart 2021 [https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e\\_kitap/uzaktan\\_calisma\\_usul\\_ve\\_yontemleri.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/uzaktan_calisma_usul_ve_yontemleri.pdf)

5 İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Uzaktan Çalışma Usul ve Yöntemleri”, Erişim Tarihi:30 Mart 2021 [https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e\\_kitap/uzaktan\\_calisma\\_usul\\_ve\\_yontemleri.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/uzaktan_calisma_usul_ve_yontemleri.pdf)

6 Gonca AYDINÖZ, “İş Hukukunda Tele (Uzaktan) Çalışma”, Erişim Tarihi: 30 Mart 2021 <http://hdl.handle.net/20.500.12575/35071>

7 Gonca AYDINÖZ, “İş Hukukunda Tele (Uzaktan) Çalışma”, Erişim Tarihi: 22 Mart 2021 <http://hdl.handle.net/20.500.12575/35071>

teki bedellerini belirten iş araçları listesini, yazılı olarak işçiye teslim etmekle yükümlü kılınmıştır. Bu itibarla, işçiye teslim edilen belgenin işçi tarafından imzalı bir nüshasının ise işveren tarafından işçi özlük dosyasında saklanması yerinde olacaktır. Ancak iş araçlarının listesine, iş sözleşmesi yahut ek protokol içerisinde veya sözleşme tarihinde iş sözleşmesinin ekinde yer verilmiş ise ayrıca işverenin ayrıca yazılı belge düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

#### 2.4. Çalışma Süresi ve İletişim Yöntemi

UÇY 9. maddesinde, “Uzaktan çalışmanın yapılacağı zaman aralığı ve süresi iş sözleşmesinde belirtilir. Mevzuatta öngörülen sınırlamalara bağlı kalmak koşuluyla taraflarca çalışma saatlerinde değişiklik yapılabilir.” hükmüne yer verilmiştir. Hiç şüphesiz, uzaktan çalışmanın yapılacağı zaman aralığı ve süresi; iş hukuku mevzuatında belirlenen günlük çalışma süresi, gece çalışma süresi, ara dinlenmesi, hafta tatili gibi çalışma ve dinlenme sürelerine ilişkin temel kural ve sınırlamalar ihlâl edilmeden belirlenmelidir.

Öte yandan, anılan hükmün devamında, “Fazla çalışma işverenin yazılı talebi üzerine, işçinin kabulü ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılır.” düzenlemesine yer verilmiştir. Bu itibarla, uzaktan çalışma düzenine geçen işçinin mesai saatleri dışındaki çalışma saatleri için fazla çalışma ücretine hak kazanması mümkündür. Belirtmek gerekir ki uzaktan çalışmada fazla çalışmanın ispat zorluğu göz önünde bulundurulduğunda fazla çalışma bildiriminde, fazla çalışma sebebine ve fazla çalışmanın süresine de yer verilmesi önem arz etmektedir.

Son olarak, Yönetmeliğin 10. maddesi uyarınca, “Uzaktan çalışmada iletişimin yöntemi ve zaman aralığı uzaktan çalışan ile işveren tarafından belirlenir.” Bu bakımdan, iş sözleşmesinde şirket içi ve üçüncü taraflarla iletişimin hangi iletişim kanalı üzerinden (telefon, Teams, Zoom, Skype ve sair Şirket içi uygulama) sağlanacağı da kararlaştırılmalıdır.

### 3. UZAKTAN ÇALIŞMADA İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİNE İLİŞKİN TEDBİRLERİN ALINMASI

UÇY'nin 12. maddesinde, “İşveren, uzaktan çalışanın yaptığı işin niteliğini dikkate alarak iş sağlığı ve güvenliği önlemleri hususunda çalışmanı bilgilendirmekle, gerekli eğitimi vermekle, sağlık gözetimini sağlamakla ve sağladığı ekipmanla ilgili gerekli iş güvenliği tedbirlerini almakla yükümlüdür.” hükmüne yer verilmiştir.

İlk olarak işverenin, iş sağlığı ve güvenliği önlemleri hususunda uzaktan çalışmaya geçilmesiyle birlikte işçinin işyeri dışında karşılaşabileceği riskler çerçevesinde işçiye bilgilendirme yapması ve eğitimi vermesi gerekmektedir. Anılan düzenlemeye göre işverenin yalnızca işçiye sağladığı ekipman ile ilgili gerekli tedbirleri alma yükümlülüğü bulunmaktadır. Başka bir ifade ile, işverenin işçiye sağlamadığı ekipmanlar bakımından örneğin, elektrikli su ısıtıcısının patlaması, kaygan zemin düşülmesi vb. kazalarda işveren işbu ekipmanları sağlamayı üstlenmemişse işverene sorumluluk yüklenebilecektir. Belirtmek gerekir ki işçinin kendi iş araçlarını kullanacak olması ile işverenin iş sağlığı ve güvenliği yükümlülüklerini işçiye yüklemesini mümkün kılacağı anlaşılmalıdır. Her halükârda iş araçları kim tarafından temin edilmiş olursa olsun işveren, işçinin kullandığı iş aracı ile ilgili gerekli tedbirleri almakla yükümlü olacaktır.<sup>8</sup>

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 3. maddesinde iş kazası, “işyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen, ölüme sebebiyet veren veya vücut bütünlüğünü ruhen ya da bedenengelli hâle getiren olay” olarak tanımlanmıştır. Buradan hareketle, uzaktan çalışma esnasında meydana gelen olayın iş kazası sayılabilmesi bakımından kazanın işyerinde veya işin yürütümü nedeni ile meydana gelmiş olması aranmaktadır. Bu nedenle, şayet işçinin uzaktan çalışma yaptığı mekânda yahut işçinin iş görme edimini yerine getirirken kaza meydana gelmiş ise iş kazası olduğu kabul edilecektir. Bu nokta-

8 İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Uzaktan Çalışma Usul ve Yöntemleri”, Erişim Tarihi:30 Mart 2021 [https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e\\_kitap/uzaktan\\_calisma\\_usul\\_ve\\_yontemleri.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/uzaktan_calisma_usul_ve_yontemleri.pdf)

da, işçinin maruz kaldığı olayın iş kazası olup olmadığı değerlendirilirken olayın mesai saatlerinde meydana gelip gelmediğinden ziyade esasen yapılan iş ile meydana gelen olay arasında uygun illiyet bağının bulunup bulunmadığı önem arz edecektir.

## SONUÇ

Küresel sağlık krizi nedeniyle işyerlerinde Covid-19 virüsünün bulaşma riskinin oldukça yüksek olması, pandemi döneminde esnek çalışma modellerine ilişkin düzenlemelere olan ihtiyacı gözler önüne sermiştir. Nitekim ülkemizde birçok işverenin ilk kez karşılaştığı uzaktan çalışma modeli, yeni normal ile birlikte iş hayatında kalıcı çalışma modeli olarak benimsenmeye başlanmıştır. Her ne kadar işçi, işyeri dışında iş görme edimini yerine getiriyor olsa da İK m. 14 uyarınca, uzaktan çalışma modelinde işçi işveren tarafından oluşturulan iş organizasyonuna dahil edilmektedir. Benzer şekilde, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu konuyu, *“Atipik iş sözleşmelerinde; iş görme ediminin işverene ait işyeri dışında yerine getirildiği (evde hizmet sözleşmesi, tele çalışma, uzaktan çalışma) veya bağımlılık, talimat verme, yönetim hakkı unsurunun zayıfladığı (evde hizmet sözleşmesi, uzaktan çalışma) bir olgu söz konusudur. Bir kişinin iş görme edimini işverenin işletmesinin dışında yerine getirmesi, işverenin iş organizasyonu içinde yer alması koşuluyla o kişinin bağımlılık ilişkisi içinde çalıştığı gerçeğini kural olarak değiştirmez.”* şeklinde değerlendirmiştir.<sup>9</sup>

Bu itibarla, 10/03/2021 tarihinde yürürlüğe giren Uzaktan Çalışma Yönetmeliği'nde her ne kadar işin görülmesinden kaynaklanan masrafların karşılanma usulüne ve işin görülmesi için gerekli ekipmanların kim tarafından karşılanacağına ilişkin hususlar tarafların iradesine bırakılmış olsa da iş sözleşmesinde aksi kararlaştırılmadığı takdirde işverenin sorumlu olduğu sonucuna varılacaktır.

Öte yandan, mevcut iş sözleşmesinin uzaktan çalışma sözleşmesine dönüştürülmesi tarafların karşılıklı iradesiyle mümkün olabilecekse

de pandemi ile sınırlı ve geçici olarak tatbik edilen uzaktan çalışma yönünden işçinin onayına yahut talebine gerek bulunmamaktadır. Ancak her halükârda uzaktan çalışmaya ilişkin iş sözleşmesinde yazılılık koşulunun yerine getirilmesi taraflar arasındaki olası ihtilafların çözümünde kolaylık sağlayacaktır.

9 Kazancı Mevzuat ve İctihat Bilgi Bankası, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 16.11.2016 tarih ve E. 2016/9-1414 K. 2016/1072 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30 Mart 2021

# MÜNHASIR DİSTRİBÜTÖRLÜK SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ HALİNDE PORTFÖY TAZMİNATI TALEBİ

Asya AKPULAT  
Avukat

## ÖZET

Münhasır distribütörlük sözleşmeleri, hukukumuzda özel olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte, ticari hayatın gelişmesi ve değişmesi ile uygulamada duyulan ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmıştır. Distribütöre belirli bir bölgeye veya müşteri kitlesine yönelik faaliyetlerini münhasıran sürdürme tekelini sağlayan bu tür sözleşmeler, doktrin görüşleri ve yargı kararları çerçevesinde, “tek satıcılık” olarak nitelendirilmektedir. Çalışmamızın konusunu, uygulamada sıklıkla akdedilen bu sözleşmelerin sona ermesi halinde, münhasır distribütörün, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 122. maddesi uyarınca acentelere tanınan denkleştirme tazminatı, bir diğer deyişle “portföy tazminatı” talep etme hakkından yararlanmasına dair koşulların incelemesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda, sözleşme ilişkisinin sona ermesinden sonra, sağlayıcının, münhasır distribütörün bulduğu yeni müşteriler sayesinde önemli bir menfaat elde etmesi, münhasır distribütörün kendisi tarafından sağlayıcıya kazandırılmış müşteri çevresiyle yapılmış veya kısa bir süre içinde yapılacak olan işler dolayısıyla, sözleşme ilişkisi devam etmiş olsaydı elde edeceği ücret isteme hakkını kaybediyor olması ve somut olayın özelliklerine göre hakkaniyetin de gerektirmesi halinde, münhasır distribütör lehine portföy tazminatına hükmedilebilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Münhasır, Distribütör, Tek Satıcı, Acente, Portföy Tazminatı, Denkleştirme Tazminatı.

## GİRİŞ

Küresel ticaretin sürekli gelişen ve değişen dinamiğinin, ülkemiz ticari hayatına da temas etmesi sayesinde günümüzde çeşitli sözleşmeler akdedilebilmektedir. Bayilik, dağıtıcılık gibi farklı şekillerde ifade edilen distribütörlük sözleşmeleri de ticari uygulamalardan doğmuş sözleşme tipini oluşturmaktadır. Bu tür sözleşmeler, bir tarafta, üreticilerin/sağlayıcıların ürünlerini geniş çevrelerde pazarlamak için bir dağıtım ya da satış ağı oluşturarak, kendisinden bağımsız bir distribütör aracılığıyla, ürününün belirli bir pazara girişini, o pazarda tanıtımı ve satışını temin etmeyi amaçladığı; diğer tarafta ise distribütörün söz konusu ürünlerin pazarda tanıtımı, satışı, satışın arttırılması için gerekli çalışmaları ve yatırımı yapmayı üstlendiği bir sözleşme türüdür.

Distribütörlük sözleşmeleri, münhasır olan ve olmayan distribütörlük sözleşmeleri şeklinde yapılabilir. Bu çalışma kapsamında öncelikle, inceleme alanımızı oluşturan münhasır distribütörlük sözleşmesinin tanımı ve hukuki niteliği ele alınacaktır. Akabinde, bu sözleşmelerin sona ermesi halinde, münhasır distribütörün sağlayıcıya karşı portföy tazminatı ileri sürüp süremeyeceğine ilişkin koşullar ve söz konusu talebin sınırları, ilgili mevzuat, yargı kararları ve doktrin görüşleri dahilinde değerlendirilecektir.

## 1. MÜNHASIR DİSTRİBÜTÖRLÜĞÜN TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Distribütörlük sözleşmesinde, distribütöre münhasır yetki tanınmayan, münhasır bölge ve müşteri kısıtlamaları içermeyen hallerde, münhasır olmayan distribütörlük sözleşmesi söz konusu olur. Münhasır distribütörlük sözleşmelerini, olağan distribütörlük sözleşmelerinden ayıran temel nokta, sağlayıcı tarafından dist-



ribütöre bir bölge tahsis edilmesi ve bu bölgede münhasır satış hakkı tanınmasıdır.<sup>1</sup> Buradaki “münhasır” kavramı, Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanıma uygun şekilde, “bir kimse veya bir şey için ayrılmış, mahsus, sınırlanmış” anlamına gelmektedir. Münhasır distribütörlük sözleşmelerindeki münhasırlık da bir kişi ya da teşebbüse, sınırları tanımlanmış bir bölgede ya da belirli bir müşteri grubuna yönelik olarak ticari faaliyette bulunma imkânını ifade etmektedir. Bu sayede, distribütörün, kendisine tanınan münhasır satış hakkı ile belirli bir bölgede, belli malların veya ürünlerin satışını gerçekleştirmek ve bu yolla söz konusu bölgede, kendisine sağlanan malların, aktif satış anlamında “tek satıcısı” haline gelmesi sağlanmaktadır.

Türk hukukunda, distribütörlük sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin bir alt türü olan münhasır distribütörlüğe ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak münhasır distribütörlük sözleşmesinin unsurları, distribütöre tanınan hak ve yükümlülüklerin tanımı ve kapsamı gereği, bu sözleşmelerin hukukumuzda “tek satıcılık” olarak nitelendirilen sözleşmelerin kapsamına girdiği kabul edilmektedir. Doktrinde tek satıcılık sözleşmesinin yerleşik tanımı, “*Yetkili tek satıcılık sözleşmesi, yapımca ile tek satıcı arasındaki hukuki ilişkileri düzenleyen, çerçeve niteliğinde sürekli öyle bir sözleşmedir ki bununla yapımca, mamullerin tamamını veya bir kısmını belirli bir bölgede tekele sahip olarak satmak üzere tek satıcıya bedeli karşılığında göndermeyi, buna karşılık tek satıcı da, sözleşme konusu malları kendi adına ve hesabına satarak bu malların sürümünü arttırmak için faaliyette bulunmayı yükümlenir.*” şeklinde ifade edilmektedir.<sup>2</sup> Bu tanıma göre, tek satıcılık niteliğine sahip münhasır distribütör, sözleşme ile **i)** önceden belirlenmiş veya belirlenebilir malları yapımcaдан satın almayı, **ii)** satın aldığı bu malların sürümünü arttırmak için gereken faaliyetlerde bulunmayı, **iii)** daha yüksek miktarlarda mal satışı sağlamak için gerekli tüm reklam ve tanıtım faaliyetlerini yapmayı, **iv)** müşteri çevresini büyütmeyi ve yapımcaının markasının bilinirliğini sağlamayı taahhüt etmektedir. Yapımca ise,

münhasır distribütöre mal teslim etmeyi üstlenmekte ve sözleşme bölgesinde ona bir tekel hakkı sağlama yükümlülüğü altına girmektedir. Tam iki tarafa borç yükleyen bu tür sözleşmelerde münhasır distribütör, sözleşme konusu malları kendi adına ve hesabına satan bağımsız bir tacir statüsüne sahiptir. Yapımcaдан malı kendi adına alan ve bedelini ödeyen münhasır distribütör, bu malı tekrar üçüncü kişilere satmakta, sözleşme konusu malı yapımcaдан alış fiyatı ile tekrar üçüncü kişilere satışı arasındaki bedel farkı da münhasır distribütörün kazancını meydana getirmektedir.

Münhasır distribütörlüğün tabii olduğu tek satıcılık sözleşmesi, kanunlarda düzenlenmeyen, sözleşme serbestliği ilkesi gereği taraflarca kararlaştırılan sui generis (kendisine özgü yapısı olan) nitelikteki bir sözleşmedir. Hukukumuzda tek satıcılığa ilişkin özel bir düzenleme bulunmayıp, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) kapsamında, acente ile müvekkili arasındaki iç ilişkiyi düzenleyen hükümlerin, uygun düştüğü ölçüde tek satıcı ve dolayısıyla münhasır distribütörlük ile sağlayıcı arasındaki hukuki ilişkiye de kıyas yolu ile uygulanması mümkündür.

## 2. MÜNHASIR DİSTRİBÜTÖRLÜK SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ VE PORTFÖY TAZMİNATI

Münhasır distribütörlük sözleşmesi, belirli veya belirsiz süreli olmak üzere akdedilebilmektedir. Bu tip sözleşmeler çoğunlukla, her iki taraf bakımından da güven ilişkisine dayalı ve uzun vadeli yatırımlar yapma arzusuyla akdedilse de sözleşmelerin çeşitli nedenlerle sona ermesi söz konusu olmaktadır. Belirli süreli kurulan sözleşmeler sürenin dolması ile kendiliğinden, belirsiz süreli sözleşmelerde ise kanuni fesih bildirim yapılarak; her iki tip sözleşmede de taraflardan birinin iflası, ölümü veya kısıtlanması halinde yahut taraflardan birinin haklı bir neden olmaksızın veya fesih ihbar süresine uyulmaksızın sözleşmeyi feshetmesi gibi hal-

<sup>1</sup> Halil Özeriç, T.C. Yeditepe Sosyal Bilimler Enstitüsü, “Türk Hukukunda Münhasır Distribütörlük Sözleşmesi”, İstanbul 2007, s. 10

<sup>2</sup> Hasan İşgözar, *Tek Satıcılık Sözleşmesi*, Ankara 1989, s. 14., Haluk Tandoğan; *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, C.I.I*, 6. Basım, İstanbul 1990 s. 39; *Cevdet Yavuz, Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler*, 2. Basım, İstanbul 2001, s. 14-15



lerde sona ermektedir. Münhasır distribütörlük sözleşmesinin sona ermesi sonucunda, taraflardan her biri diğerinin kendisini zarara uğrattığını iddia ederek, fiili zararlar ve yoksun kalınan kâr gibi kalemleri talep edebilmektedir. Çalışmamızın ana odağını oluşturan ve Yargıtay kararlarında “portföy tazminatı” olarak ifade edilen talep ise, sözleşmenin sona ermesi halinde münhasır distribütör bakımından gündeme gelecek bir istemi ifade etmektedir.

Portföy tazminatı terimi, yeni TTK'nın yürürlüğe girmesinden önce doktrin ve Yargıtay içtihatlarıyla gerekli koşulların oluşması halinde, acentelere tanınması gereken uygun bir tazminat miktarı olarak kullanılmıştır. Acentelik ilişkisinde olduğu gibi, tek satıcıya da sözleşmenin sona ermesi halinde gerekli şartların oluşması kaydıyla, münasip bir portföy tazminatı verilmesi gerektiği ilk kez Yargıtay'ın 2000 yılında vermiş olduğu bir kararla kabul edilmiştir:

*“Davacı kâr kaybı haricinde 500.000 DM'in müşteri tazminatı olarak davalıdan tahsiline karar verilmesini talep etmiştir. Tek satıcılık sözleşmesinin haklı nedenle feshi haricinde sözleşmede öngörülen veya makul bir sürede feshi halinde müşteri çevresini kaybeden ve ekonomik bakımdan güç durumda kalan tek satıcının bu nedenle tazminat isteyebileceğine dair yasal bir düzenleme mevcut değildir. Ancak, öğretide (Tandoğan, Haluk: Borçlar Hukuku, Özel Borç ilişkileri C.I/1 İstanbul 1988, S.59,60;İşgüzar, Hasan: Tek satıcılık sözleşmesi Ankara 1989, S.177; Yavuz, Cevdet: Türk Borçlar Hukuku 1.Cilt İstanbul 1989 S.29; Tekinalp, Ünal: Türk Hukukunda Acentanın Portföy Akçası Talebi, Prof. Dr.Ali Bozere Armağan, Ankara 1998, S:17 ) ve uygulamada ( II.H.D, 25.12.1996, 6699/9192 ) bu konuda boşluk bulunduğu, portföy tazminatı istenebileceği kabul edilmektedir. Davacı ilk sözleşmenin yapıldığı 5.3.1956 tarihinden sözleşmenin feshedildiği 31.7.1997 tarihine kadar davalı firmanın ürettiği Drager marka tıp ürünlerini Türkiye pazarına tanıtarak bu markanın yayılmasına katkıda bulunmuştur. Bu şekilde müşteri çevresini tamamen veya önemli ölçüde genişleten tek satıcının sözleşmenin haklı bir neden haricinde sona erdirilmesi durumunda tek satıcıya münasip bir tazminat ödenmesi hakkaniyet gereğidir.*

*Bu durumda mahkemece yapılacak iş, tek satıcı tarafından sağlanan müşteri çevresi göz önüne alınarak davacının talep edebileceği müşteri tazminatının miktarı yönünden konusunda uzman bilirkişi kurulundan rapor alınarak varılacak uygun sonuç dairesinde bir karar vermektir ibarettir.”<sup>3</sup>*

Portföy tazminatı kavramının doktrin ve yargı içtihatlarında sıklıkla kullanılmasıyla birlikte, Avrupa Birliği Direktifleri ve İsviçre hukukunda yer alan düzenlemelerden de faydalanılarak düzenlenen TTK'nın “denkleştirme istemi” başlıklı 122. maddesi uyarınca, sözleşme ilişkisinin sona ermesinden sonra acente müvekkilden uygun bir tazminat isteyebilecektir. Söz konusu talep, TTK'da “denkleştirme tazminatı” olarak anılırken, Yargıtay ve doktrin tarafından “portföy tazminatı” “müşteri tazminatı”, “portföy akçası” gibi çeşitli ifadelerle tanımlanmaktadır.

TTK'nın 122. maddesinin 5. fıkrasında, acentenin portföy tazminatı talep etme hakkının tek satıcılık sözleşmesinin sona ermesi halinde de gündeme geleceği hususu açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre, portföy tazminatına ilişkin hükümler, hakkaniyete aykırı düşmedikçe, tek satıcılık ile benzeri diğer tekel hakkı veren sürekli sözleşme ilişkilerinin sona ermesi hâlinde de uygulanır.

Sözleşme ile belirli bir bölgede veya müşteri çevresinde tekel hakkı tanınan münhasır distribütörler de, acenteye tanınan denkleştirme talebi hakkından, gerekli koşulların oluşması halinde faydalanabilecektir. Zira, denkleştirme talebinin amacı, tek satıcının sözleşme ilişkisinin sona ermesi nedeniyle yapımcı/sağlayıcıya kazandırdığı müşteri çevresini kaybetmesi nedeniyle doğan zararın, yapımcı/sağlayıcının oluşturulmuş olan bu müşteri portföyünden yararlanmaya devam ederek elde edeceği kazanç ile denkleştirilmesidir. Bu talep ile, uzun yıllar yapımcı/sağlayıcının mallarını ve markasını pazara tanıtan, yerleştiren ve malların sürümünü arttırmak için çaba gösteren tek satıcının bu çabalarından daha uzun yıllar yararlanarak kazanç elde edecek olan yapımcı/sağlayıcı ile söz-

3 Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 04.05.2000 tarihli, 99/7725 E. ve 2000/3470 K. sayılı kararı

leşmenin sona ermesi ile artık bu kazanca sahip olamayacak tek satıcının menfaatleri dengelenmektedir.<sup>4</sup> Bu kapsamda, münhasır distribütörün emeği ile oluşturduğu müşteri çevresinden, sözleşmenin sona ermesiyle birlikte sağlayıcının yararlanmaya devam etmesi neticesinde, münhasır distribütörün sağlayıcıdan talep edebileceği bu tazminat uygulamada adlandırıldığı haliyle “portföy tazminatını” oluşturmaktadır. Buradaki tazminat ifadesinden gerçek anlamda bir tazminatın değil, bir denkleştirme mekanizmasının anlaşılması gerekmektedir. Portföy tazminatı kavramında yer alan “portföy” kelimesi ise, münhasır distribütörün faaliyetleri neticesinde edinmiş olduğu “müşteri çevresi” anlamına gelmektedir.

### 3. PORTFÖY TAZMİNATI TALEP EDEBİLMEİNİN KOŞULLARI

#### 3.1. Distribütörlük Sözleşmesinin, Münhasır Distribütör Tarafından Haklı Sebep veya Sağlayıcı Tarafından Haksız Olarak Sona Erdirilmiş Olması

TTK'nın 121. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, müvekkilin, feshi haklı gösterecek bir eylemi olmadan, acente sözleşmeyi feshetmişse veya acentenin kusuru sebebiyle sözleşme müvekkil tarafından haklı sebeplerle feshedilmişse, acente denkleştirme isteminde bulunamaz.

Bu hükmün, münhasır distribütörlük sözleşmesine kıyasen uygulanması halinde, münhasır distribütör sözleşmeyi haklı bir sebep bulunmaksızın kendisi feshetmişse veya kendi kusurlu davranışlarıyla sağlayıcının feshetmesine sebep olmuşsa, portföy tazminatı talep etme hakkı bulunmadığını söylemek mümkündür. Haklı sebep, sözleşme ilişkisinin devamının taraflar için artık dayanılmaz bir hâl alması, taraflar arasındaki güvenin ciddi derecede zedelenmesi, taraflardan birinin önemli sözleşmesel yükümlülüklerini ihlâl etmesi, bu ihlâllerin sürekli hale gelmesi, çok ağır olması veya ileriki edimlerin gereği gibi yerine getirilmesine engel olacak nitelikte olması hallerinde,

gündeme gelir. Distribütörün satış tekeli hakkını ihlâl etmesi, sürümü artırma yükümlülüğünü yeterince titiz bir şekilde yerine getirmemesi, rekabet etmeme yükümlülüğüne aykırı davranması, sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranması, asgari satın alma yükümlülüğünü ihlâl etmesi, malları teslim almaktan ve bedellerini ödemekten kaçınması, bilgi verme yükümlülüğünü önemli bir şekilde ihlâl etmesi vb. sebepler, sağlayıcı tarafından sözleşmenin feshi için haklı sebep oluşturacak ve münhasır distribütörün kusurunun tespiti halinde portföy tazminatı talebinin reddedilmesi gerekecektir.

#### 3.2. Sağlayıcının Münhasır Distribütör Tarafından Elde Edilen Yeni Müşterilerden Sözleşmenin Sona Ermesinden Sonra da Önemli Menfaat Elde Ediyor Olması

Münhasır distribütörün portföy tazminatı talep edebilmesinin ikinci koşulu, kazandırmış olduğu yeni müşteriler sayesinde sağlayıcının sözleşmenin sona ermesinden sonra da fayda sağlıyor olmasıdır. Burada “yeni müşteri” kavramı ile, münhasır distribütörün sözleşme süresince kendi emek ve gayretiyle, yapmış olduğu reklam, tanıtım ve müşteri hizmetlerindeki faaliyetlerinin ve çabasının sonucu olarak, edinilen müşterileri kastedilmektedir. Sözleşmesinin kurulmasıyla birlikte devralınan eski müşterilerle olan ticari ilişkinin münhasır distribütör tarafından önemli ölçüde geliştirilmesi durumu ile eski müşterilerle sona ermiş ilişkinin yeniden tesis edilmesi halinde de yeni müşteri edinilmiş kabul edilir. Portföy tazminatına hak kazanılabilmesi için sözleşme süresince kazanılan yeni müşterilerin aynı zamanda “sürekli müşteriler” olması gerekmektedir. Bu müşterilerin daha önce sağlayıcının mallarını satın almamış olması ya da sağlayıcıyla daha önceden bir ticari ilişki içinde bulunmamış olmaları beklenir. Sağlayıcının menfaatinin “önemli” olup olmadığının tespitinde ise, münhasır distribütörün sağlayıcıya bıraktığı yeni müşterilerin sayısı ile sağlayıcının bu müşterilerden elde ettiği gelirin tahmini boyutu ve süresi dikkate alınacaktır. Bu sürenin değerlendirilmesi

4 Prof. Dr. Ercüment Erdem, *Türk Ticaret Kanunu ile İlgili Makaleler, “Türk ve İsviçre Hukukunda Denkleştirme İstemi”, İstanbul 2017, s. 7*

rilmesinde, durumun özellikleri, piyasa yapısı, rekabet koşulları gibi hususların yanında ürünlerin kullanım süreleri gibi unsurlar da dikkate alınacaktır.

### **3.3. Münhasır Distribütörün Kayba Uğraması**

Denkleştirme miktarının belirlenmesinde; münhasır distribütörün uğradığı kayıp tahmini hesap edilecek olup tahmin yapılırken sözleşmenin sona ermesinden sonra münhasır distribütörün oluşturduğu mevcut müşteri çevresinden gelecek olan siparişler dikkate alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, münhasır distribütörün kaybında göz önünde bulundurulacak kazanç, münhasır distribütörün müşteri çevresine yapacağı satışlar neticesinde elde edeceği kazançtır. Buradaki “kazanç” ile kastedilen münhasır distribütörün müşteri çevresi ile sözleşme sona erdikten sonra akdedilen veya akdedilmesi beklenen sözleşmelerden doğan ya da münhasır distribütör sözleşmeye devam etseydi elde edecek olduğu kazançtır.

### **3.4. Portföy Tazminatı Talebinin Hakkaniyete Uygun Olması**

TTK'nın 122. maddesinin 3. fıkrasına göre, acentenin portföy tazminatı talep edebilmesine ilişkin anılan koşullar oluşsa dahi, somut olayın özellik ve şartları değerlendirildiğinde, söz konusu tazminatın acenteye ödenmesi hakkaniyete uygun düşmelidir. Hakkaniyet değerlendirmesi, hakim tarafından taraflar arasında kurulan sözleşmenin tüm unsurları ve tarafların edimleri incelenmek suretiyle yapılacaktır. Burada, sağlayıcı tarafın markasının tanınmış olmasının, portföy tazminatına etkisinin araştırılmasında fayda vardır. Şayet tanınmış bir marka söz konusuysa, bu tanınmış marka kendiliğinden bir müşteri çevresi oluşturmuş olsa da, yine de bu markayı taşıyan ürünün kullanıcısına ve o markanın daha da geniş kitlelere ulaşması noktasında münhasır distribütörün bir çabası söz konusu olacaktır. Bu nedenle, tanınmış bir markayı satan münhasır distribütörün portföy tazminatına hak kazanamayacağı söylenemeyecek ancak markanın tanınmış olması hakkaniyete uygun bir indirim sebepleri

olabilecektir.

### **3.5. Portföy Tazminatının Hesaplanması**

Portföy tazminatı hesaplaması, genelde birbirlikşiler tarafından yapılan teknik bir hesaplama olup sağlayıcının menfaati ve münhasır distribütörün kaybı arasında bir denge kurularak, müşterilerin sürekli olup olmadığı, sağlayıcının ne kadar süreyle menfaat elde edeceği, çalışılan sektörün özellikleri, rekabet koşulları, münhasır distribütörün müşteri kaybı listesi gibi birçok faktörün değerlendirmeye alınması çerçevesinde yapılmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle, tek satıcıya ödenmesi gereken ham karşılığın belirlenmesi amacıyla sağlayıcının menfaati ve münhasır distribütörün kaybı hesaplanmalıdır. Ardından ise, hakim tarafından somut olayın değerlendirilmesini gerektiren hakkaniyet denetimi yapılmalıdır.

### **3.6. Portföy Tazminatı Talebinin İleri Sürülme Süresi ve Denkleştirme İsteminden Önceden Vazgeçilememesi**

TTK'nın 122. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, münhasır distribütörün, sözleşmenin feshinden itibaren bir yıl içinde sağlayıcıya karşı portföy tazminatı talebini ileri sürmesi gerekmektedir. Bu süre, hak düşürücü olup, münhasır distribütörün bir yıllık süre içerisinde talepte bulunmaması halinde, portföy tazminatı talebinden vazgeçtiği kabul edilecektir.

TTK'nın 122. maddesinin 4. fıkrasında, ayrıca, denkleştirme isteminden önceden vazgeçilemeyeceği düzenlenmiştir. Bu hükme göre, münhasır distribütörlük sözleşmesinin devamı süresince, münhasır distribütörün denkleştirme, bir diğer deyişle portföy tazminatı talebi hakkından vazgeçmesi mümkün olmayıp aksi yönde kararlaştırılan hususlar anılan hüküm karşısında geçersiz kabul edilecektir. Diğer yandan, ilgili madde hükmünde, denkleştirme isteminden önceden vazgeçilmezliği ilkesi getirilmiş olup sözleşme süresinin sona ermesinden sonra münhasır distribütörün bu tazminat talebinden vazgeçmesine ilişkin bir engel konulmamıştır. Bu nedenle, münhasır distribütö-

rün portföy tazminatı talep etmesini önlemek isteyen sağlayıcının, sözleşmenin sona ermesinden sonra, münhasır distribütörle portföy tazminatından feragat ettiğine dair bir anlaşma yapması mümkündür.

### 3.6. Portföy Tazminatının Üst Sınırı

TTK'nın.122. maddesinin 2. fıkrası ile denkleştirme istemine ilişkin getirilen üst sınır uyarınca, bu tazminat, acentenin son beş yıllık faaliyeti sonucu aldığı yıllık komisyon veya diğer ödemelerin ortalamasını aşamaz. Sözleşme ilişkisi daha kısa bir süre devam etmişse, faaliyetin devamı sırasındaki ortalama esas alınır.

Acenteler bakımından getirilen üst sınırlamada belirtilen komisyon ücretine karşılık, münhasır distribütörün komisyon ücreti söz konusu olmayıp sözleşmenin sona ermesinden geriye doğru son beş yıldaki ortalama kazancının tavan sınırı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 15.02.2007 tarih ve 2006/9212 E., 2007/1314 K. sayılı kararına göre de, portföy tazminatı miktarının üst sınırı, son beş yıl içerisinde münhasır distribütörün tüm maliyet ve gider kalemleri düşüldükten sonra kalan brüt kârı esas alınarak tespit edilmelidir. Brüt kârdan anlaşılması gereken ise, cirodan, işletme masrafları ve diğer giderler çıktıktan sonra kalan vergi kârıdır.<sup>5</sup>

## SONUÇ

Ticari hayatın bir gereği olarak doğan münhasır distribütörlük sözleşmeleri ile, üretici/sağlayıcılar ürünlerini geniş çevrelerde pazarlama amacıyla, münhasır distribütörlere belirli bir bölgeye veya müşteri çevresine yönelik tekel satış hakkı tanımaktadır. Uygulamada bu tür sözleşmeler ile her iki tarafın hak ve yükümlülükleri detaylı bir şekilde düzenlenmekte, sözleşme serbestliği çerçevesinde, sözleşmenin sona ermesi halinde tarafların birbirinden herhangi bir tazminat talebinde bulunmayacağına ilişkin hükümler de konulmaktadır. Ancak münhasır distribütörlük sözleşmelerinin, münhasır distribütörün herhangi bir kusuru olmaksızın sona

erendirildiği bütün hallerde, TTK kapsamında gerekli koşulların oluşması kaydıyla, acentelere tanınan denkleştirme isteminden, uygulamada bilinen adıyla "portföy tazminatından", faydalanabileceğini söylemek mümkündür. Ayrıca, münhasır distribütörün bu talepten önceden vazgeçebilmesi de mümkün değildir. Yargıtay içtihatlarında da belirtildiği üzere, acenteler bakımından düzenlenen portföy tazminatının, tek satıcı niteliğine sahip münhasır distribütöre de tanınması hakkaniyetin gereğidir. Zira münhasır distribütör, sağlayıcının ürünlerinin yeni müşteri çevrelerine tanıtılmasına ve bu yolla satış ağının genişlemesine büyük katkı sağlamakta ve fakat sözleşmenin sona ermesi sebebiyle uzun süreli emek ve çabalarının sonucu olan müşteri çevresini kaybetmektedir. Öte yandan, münhasır distribütör tarafından, portföy tazminatı talebinin, sözleşmenin sona ermesini takiben bir yıl içinde sağlayıcıya karşı ileri sürülmemesi halinde, bu hakkın kaybı söz konusu olacaktır. Son olarak belirtmek gerekir ki kendilerine karşı portföy tazminatı ileri sürülmesini engellemek isteyen sağlayıcıların, olası uyuşmazlıklarda, sözleşmenin münhasır distribütörün kusuru nedeniyle ve haklı sebeple feshedildiğini ispat etmesi gerekmektedir.

5 age, Erdem, s. 21



# TÜRKİYE FUTBOL FEDERASYONU UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM KURULU BAŞVURU VE USULLERİ

Oğulcan DOĞAN  
Avukat

## ÖZET

Her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye’yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonu’nun kurulması, teşkilat, görev ve yetkilerine ait esas ve usulleri düzenleyen, Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü kapsamında; Türkiye Futbol Federasyonu içerisinde, kulüpler, futbolcular, teknik adamlar ve futbol menajerlerinin, aralarındaki futbola ilgili her türlü sözleşmeden kaynaklı sıkıntılarını inceleyip ve karara bağlamak amacıyla “Türkiye Futbol Federasyonu Uyuşmazlık Çözüm Kurulu” oluşturulmuştur.

Bu çalışmamızda, Türkiye Futbol Federasyonu Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Talimatı uyarınca Uyuşmazlık Çözüm Kurulu’na yapılan başvuru ve başvuru usulleri ile kurulun yetkisi üzerinde tartışacağız.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Futbol Federasyonu, Uyuşmazlık Çözüm Kurulu, UÇK Talimatı, Tahkim, Başvuru, Yargı Yetkisi.

## GİRİŞ

Tahkim, tarafların, üzerinde serbestçe tasarruf edebileceği işlerde, aralarındaki hukuki ilişkiden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların çözümünü sağlamak suretiyle devlet mahkemeleri yerine hakem veya hakemlere bırakmalarına denilmektedir. Bir hukuki uyuşmazlık çıktığında uygulanacak tahkim kural olarak ihtiyaridir. Bazı durumlarda kanun koyucu uyuşmazlığın çözümü için Devlet mahkemeleri yerine hakeme gitmeyi mecbur kılabilir ki bu durumda ihtiyari tahkimden değil zorunlu/mecburi tahkimden söz edilir.<sup>1</sup> Zorunlu tahkimin söz konusu olduğu durumlarda Devlet mahkemelerinde dava açılmaz, tarafların mutlaka kanunun öngörmüş olduğu zorunlu tahkim yoluna başvurması gerekir. Zorunlu

tahkimin ihtiyari tahkimden farkı “iradilik” unsurunun mevcut olmamasıdır.<sup>2</sup> Öyle ki zorunlu tahkimde, tahkime başvurulmasının altında yatan nedenlerin de geçerli olmadığı, nitekim ihtiyari tahkimde uyuşmazlığın taraflarına uyuşmazlığı çözecek hakemleri seçme ve uyuşmazlığa uygulanacak kuralları belirleme yetkisi tanınırken, mecburi tahkimde uyuşmazlığın taraflarına bu şekilde bir seçim hakkının da tanınmadığı kabul edilmektedir.<sup>3</sup> Zorunlu tahkim istisna olup, tahkimin hangi hallerde mecburi olduğu özel kanun hükümleri ile düzenlenir.<sup>4</sup>

Sportif konulardan kaynaklanan meselelerin, futbolun uzmanlık gerektiren kendine özgü yapısı, hızlı ve süratli yönetimi ve disiplin yargılama özelliği, kurallarda yeknesaklığın sağlanması için tahkim yoluyla çözülmesi ülkemiz dahil olmak üzere birçok ülkede kabul edilen bir uygulama halini almıştır. Hatta futbolun uluslararası niteliği gereği uluslararası tahkim

<sup>1</sup> Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Medeni Usul ve İcra-İflâs Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi Doç. Dr. Gökçen TOPUZ “Türkiye Futbol Federasyonu Uyuşmazlık Çözüm Kurulunun Yargı Yetkisi Üzerine Düşünceler” Makalesi “Türkiye Futbol Federasyonu Uyuşmazlık Çözüm Kurulunun Yargı Yetkisi” s. 1915

<sup>2</sup> Özdemir, Selman: İdareler Arasında Mecburi Tahkim, Türk İdare Dergisi, Sayı: 475, Aralık 2012, s. 74

<sup>3</sup> Özdemir, Selman: İdareler Arasında Mecburi Tahkim, Türk İdare Dergisi, Sayı: 475, Aralık 2012, s. 181

<sup>4</sup> Kuru, Baki, İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku, İstanbul 2016, s. 929



kurulları oluşturulmuş ve farklı ülke federasyonları tarafından söz konusu kurullara tabi olunmuştur.

5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun (“Kanun”) kapsamında; her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, teşkilatlandırmak, geliştirmek ve Türkiye’yi futbol konusunda yurt içinde ve yurt dışında temsil etmek üzere, özel hukuk hükümlerine tabi, tüzel kişiliğe sahip, özerk Türkiye Futbol Federasyonunun kurulması, teşkilat, görev ve yetkilerine ait esas ve usulleri düzenlenmiştir.

Kanun’un 5. maddesinde “İlk Derece Hukuk Kurulları” başlığında, Uyuşmazlık Çözüm Kurulu (“UÇK”) adı altında bir kurulun da kurulması yer almıştır. UÇK, Türkiye Futbol Federasyonu (“TFF”) yapısında sportif ve iktisadi meselelerin çözümü için oluşturulmuş bir kurul olup Kanun’un 5. maddesi çerçevesinde Disiplin Kurulu, Kulüp Lisans Kurulu ve Etik Kurulu gibi TFF’nin ilk derece hukuk kurullarındandır. İlgili kurulları düzenleyen maddede ise,

- TFF talimatları ilgili talimatın yayımından, ilk derece hukuk kurulları tarafından alınan kararlar ise ilgili kararın tebliğinden itibaren yedi gün içinde itiraz edilmez ise kesinleşeceği; ilk derece hukuk kurullarının görevlerine giren konularda ve bunlar tarafından verilen kararlara karşı yargı yoluna başvurulamayacağı;
- İlk derece hukuk kurullarının görevleri, yetkileri, hakları ve üyelerinin sahip olmaları gereken nitelikler ile her bir kurulun usul kuralları Türkiye Futbol Federasyonu Statüsü ve ilgili talimatlarda düzenleneceği;
- İlk derece hukuk kurullarının üyeleri TFF Statüsünde öngörülen şekilde belirleneceği;
- İlk derece hukuk kurullarının hiçbir üyesi, TFF’nin başka kurul ve organlarında görev alamayacağı gibi TFF üyesi herhangi bir kulüp ya da diğer bir özel hukuk tüzel kişisi bünyesinde de görev alamayacağı ve bu üyelerin tam bir ba-

ğımsızlık ve tarafsızlık içinde görevlerini icra etmek zorunda oldukları

hususları düzenlenmiştir.

Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında kurulması kararlaştırılan ve TFF Statüsü’nde yer alan UÇK’nın çalışma esas ve usullerini belirlemek amacıyla Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Talimatı (“UÇK Talimatı”) düzenlenmiştir. UÇK Talimatı’nca, UÇK’nın taraflarca görevinin kabul edilmesi halinde, kulüpler, futbolcular, teknik adamlar ve futbol menajerlerinin, aralarındaki futbolla ilgili her türlü sözleşmeden doğan ihtilafları inceleyeceği ve karara bağlayacağı kararlaştırılmış olup sportif cezalar ve yetiştirme tazminatına ihtilaflarda münhasıran görevli olduğu belirtilmiştir.

#### **I. UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM KURULUNA BAŞVURU VE İLK İNCELEME**

UÇK Talimatı’nda yer alan uyuşmazlığa tabi kişilerin aralarında futbolla ilgili her türlü sözleşmeden kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin tarafların UÇK’ya başvurularının dilekçe ile yapılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca UÇK’ya başvuru usulünü düzenleyen Talimat’ın 6. maddesinde dilekçe ekinde başvuru ücretinin tamamının yatırıldığını gösterir makbuzun eklenmesi de zorunlu kılınmıştır. Dilekçe ve eklerinde yer alması gereken hususlar:

- Tarafların adı, soyadı, T.C. kimlik numarası, yabancılar için pasaport numarası, unvanı, TFF lisans/kod numarası, adresinin, varsa tebligata elverişli faks numarası, e-posta adresi, telefon numarası,
- Varsa avukat veya yasal temsilcinin, adı, soyadı, adresi, tebligata elverişli faks numarası, e-posta adresi, telefon numarası ve temsile yetkili olduğuna ilişkin belge,
- Dava değeri,
- Davacının iddiasının dayanağı olan bütün vakıaların sıra numarasıyla açık özeti,
- İddia edilen her bir vakıanın hangi delillerle ispat edileceği ve dayanak deliller,

- Açık bir şekilde talep sonucu,
- Tarafların veya varsa kanuni temsilcinin ya da vekilinin imzası,
- Başvuru ücretinin tamamının yatırıldığını gösterir makbuz örneği,
- Uyuşmazlık Çözüm Kurulu'nun görevinin kabul edildiğini gösterir anlaşmadır.

Dilekçe ve ekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur. Dilekçeler, Uyuşmazlık Çözüm Kurulu'na sunulmak üzere Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Koordinatörlüğü'ne verilir. Zorunlu unsurların eksik olması halinde dilekçe, eksiklerin tamamlanması için davacıya iade edilir. Zorunlu unsurların yedi gün içinde tamamlanmaması halinde başvuru yapılmamış sayılır. Zorunlu unsurları içeren dilekçe ve ekleri başvurunun yapılmasından sonra karşı tarafa tebliğ edilir ve davalının cevap dilekçesini yedi gün içerisinde göndermesi gerekir.

## 2. YARGILAMA SÜRECİNE İLİŞKİN KURALLAR

Kurul, incelemesini kural olarak dosya üzerinden yapar. Gerekli görülmesi halinde, bilgi ve belge istenmesine, sair incelemeye ve duruşma yapılmasına karar verilebilir. Ancak Kurul, taraflardan birinin duruşma talebinde bulunması halinde duruşma talebini kabul etmek zorundadır. Her iki tarafın da duruşma talep etmesi halinde, yalnızca bir kez duruşma yapılır. Kurul, gerektiğinde duruşmanın gizli yapılmasına da hükmedebilir.

Kurul, gerekçeli kararlarını başvuru tarihinden itibaren en geç dört ay içinde vermek zorundadır. Haklı sebeplerin varlığı halinde Kurul bu sürenin birer aylık dönemler halinde uzatılmasına karar verebilir. Karar, infaza esas olmak üzere TFF Genel Sekreterliği'ne derhal bildirilir. Karar ayrıca Koordinatörlük tarafından taraflara tebliğ edilir

Uyuşmazlık Çözüm Kurulu kararlarına karşı Tahkim Kurulu'na itiraz süresi kararın taraflara tebliğinden itibaren yedi gündür.

Uyuşmazlık Çözüm Kurulu tarafından verilen kararlar, Tahkim Kurulu'na itiraz edilmemesi ya da itiraz üzerine verilen Tahkim Kurulu kararı ile kesinleşir. Kesinleşen Kurul kararları, TFF tarafından derhal uygulanır.

Uyuşmazlık Çözüm Kurulu, 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, TFF Statüsü, TFF Talimat ve Düzenlemeleri ile FIFA ve UEFA kurallarını esas alarak Türk maddi hukukuna göre karar verir.

Kurul, ilgilinin talepte bulunması ve telafisi imkânsız zararlar doğmasının kuvvetle muhtemel bulunarak talep edenin haklarının derhâl korunmasında zorunluluk bulunan hâllerde, yargılamanın seyrini ve futbolun kendine has yapısını da dikkate almak suretiyle ihtiyati tedbir kararı verebilir. Kurul, gerekli görürse ihtiyati tedbir kararı için uygun göreceği miktar ve türde bir teminat gösterilmesine karar verebilir.

Parasal uyuşmazlıklarda ya da para cezasının iptaline yönelik uyuşmazlıklarda dava konusunun değeri üzerinden %3 oranında başvuru ücretinin peşin olarak ödenmesi şarttır. Uyuşmazlığın parasal bir değerinin bulunmaması halinde ise, her sezon başında TFF Yönetim Kurulu tarafından belirlenecek maktu başvuru ücretinin ödenmesi gerekir.

Kurul, uyuşmazlıkta haklı olan tarafın varsa vekili için, resmi ücret tarifesine göre Asliye Mahkemelerinde takip edilen davalar için uygulanan maktu avukatlık ücreti kadar vekâlet ücretine hükmeder.

## 3. 02.03.2019 TARİHİNDEN ÖNCE İMZALANAN SÖZLEŞMELER BAKIMINDAN UYGULAMA VE YETKİ

Yargı işlevi objektif hukukun (soyut hukuk kurallarının) bağımsız ve tarafsız yargı organları (mahkemeler) tarafından, yargısal usullere uyularak, somut bir olaya veya ilişkiye uygulanması şeklinde tanımlanabilir.<sup>5</sup> Yargı yetkisi, bir egemenlik yetkisi olup devletin tekeli altındadır

5 Tanrıver, *Süha: Medenî Usûl Hukuku, Cilt I, Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması*, Ankara 2016, s. 76

ve bu yetki devletin mahkemelerince kullanılır.<sup>6</sup> Kanunlar kapsamında düzenlenen hükümler uyarınca bazı durumlarda Devlet mahkemeleri yerine tahkime gitmek mecbur tutulduğu gibi, bazı durumlarda da tarafların iradeleri ile tahkime gidilebilmektedir.

TFF'nin, üyeleriyle ilgili kanunda olmayan bir hususu statüsünde düzenleyebilmesi, ilgili konunun kanunun emredici hükümlerine aykırı olmaması şartına bağlıdır. Türkiye Futbol Federasyonu Genel Kurul Kararı veya Yönetim Kurulu kararıyla mecburi tahkim hükmü öngörmesi Türkiye Futbol Federasyonu kanun koyucu olmadığı için hukuken mümkün olmadığı gibi, ihtiyari tahkime zorlaması da doğru değildir. Zira ihtiyari tahkimde, bu yola başvurulmasının en önemli şartı, tarafların özgür iradeleriyle, devlet mahkemeleri yerine hake-me gitme hususunda anlaşmalarıdır. Tarafların özgür iradelerinin olması emredici nitelikte bir kuraldır. Türkiye Futbol Federasyonu Statüsünde ve Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Talimatı ile sözleşmeden doğan uyuşmazlıkları da kapsayacak şekilde, tarafların iradesi dikkate alınmaksızın uyuşmazlık çözüm kuruluna gitmeye mecbur kılma, Anayasa'nın 36. maddesi ile teminat altına alınan hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturur.

UÇK, kurulduğu tarihten itibaren futbol-la ilgili her türlü uyuşmazlıkta tarafların başvurusu üzerine münhasıran (zorunlu tahkim) yetkili kılınmış olup 2011 yılındaki Anayasa değişikliğine kadar görev tanımını bu şekilde sürdürmüştür. 2011 yılında Anayasa madde 59 hükmünde yapılan değişiklik uyarınca UÇK yetkisinin yer aldığı TFF Statüsü'nün 55 ve 56'ncı maddeleri değiştirilerek UÇK hem zorunlu hem de ihtiyari bir tahkim kurulu olarak düzenlenmiştir. Değişiklik hükümlerince UÇK sportif cezalar ve yetiştirme tazminatına ilişkin konular hariç olmak üzere ihtiyari tahkim organı olarak belirlenmiştir.

Daha sonrasında ise 25.06.2015 tarihli TFF Genel Kurul Kararı ile değiştirilen TFF Statüsü'nün 55 ve 56'ncı maddeleri sonucunda futbol sözleşmelerinden kaynaklanan uyuşmazlık-

lara bakmaya da münhasıran görevli ve yetkili kılınmıştır. UÇK bu yetkisi ile 2011 öncesindeki durumuna geri dönmüş olup Anayasa Mahkemesi'nin 2018 tarihli kararına kadar uyuşmazlıkları bu doğrultuda çözmüştür.

02.03.2019 tarihinden önce imzalanan sözleşmelerle ilgili uyuşmazlıkların, UÇK önüne 02.03.2019 tarihinde ve bu tarihten sonra getirilmesi halinde davalı taraf, dilekçenin kendisine tebliğinden itibaren yedi gün içinde Uyuşmazlık Çözüm Kurulu'nun yetkisine itiraz etmediği takdirde kurulun ihtiyari yetkisini kabul etmiş sayılır.

#### **4. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 18/1/2018 TARİH VE E.2017/136, K.2018/7 SAYILI KARARI**

**İtiraz Yoluna Başvuran:** İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 18. Hukuk Dairesi

**İtirazın Konusu:** 5.5.2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 9., 10., 11., 36., 59. ve 142. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

**Olay:** Lisanslı futbol temsilcisi olan davacı ile bir futbol kulübü arasında imzalanan "futbolcu temsilcisi sözleşmesi" çerçevesinde ücretinin ödenmediği gerekçesiyle davacı tarafından futbol kulübü aleyhine icra takibi başlatılmıştır. Söz konusu takibe karşı yapılan itiraz üzerine davacının açtığı itirazın iptali davasında itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

##### **a. İptali İstenen Kanun Hükümleri**

Kanun'un itiraz konusu kuralının yer aldığı 5. maddesi şöyledir:

*"(2) İlk derece hukuk kurulları kulüp lisansı ile ilgili kararlar almaya veya bu Kanun,*

*TFF Statüsü, TFF'nin diğer talimat ve düzenlemeleri ile diğer yetkili TFF kurul ve organları tarafından*

6 Gözler, Kemal: Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, Bursa 2011, s. 420

alınacak kararlara ilişkin olarak çıkacak ihtilaflarda karar vermeye münhasıran yetkilidir.”

## **b. İlgili Görülen Kanun Hükümleri**

Kanun'un ilgili görülen 6. maddesi şöyledir:

*“(4) Tahkim Kurulu kendisine yapılan başvuruları kesin ve nihai olarak karara bağlar.”*

- Başvuru kararında ayrıca, futbola ilgili sözleşmelerden doğan alacak haklarına ilişkin uyuşmazlıkların Anayasa'nın 59. maddesi kapsamında olmadığı ve genel hükümlere göre adli yargı mercilerince incelenmesi gerektiği, Anayasa'nın 59. maddesinde yapılan değişiklik gerekçesinde de bu hususun açıkça ifade edildiği belirtilmiştir. Buna rağmen itiraz konusu kural ve bu kuralın ayrıntılarının düzenlendiği TFF Statüsü ile Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Talimatı'nda futbola ilişkin sözleşmelerden doğan alacak haklarına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde yalnızca tahkime gidilebileceğinin öngörülmesi suretiyle söz konusu uyuşmazlıkların yargı denetimine kapatıldığı belirtilerek kuralın Anayasa'nın 9., 10., 11., 36., 59. ve 142. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.
- Anayasa Mahkemesi'nce uyuşmazlık konusu olay hakkındaki kararda; *“...Bir kanunun kapsamına giren tüm uyuşmazlık türlerini kanunda tek tek saymanın güçlüğü ve bu yöntemin bazı hususları eksik bırakabilme olasılığı söz konusu olduğunda kanun koyucunun temel kuralları saptayarak detayları daha alt düzeydeki düzenlemelere bırakması belirsizlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Ancak kanun koyucunun saptayacağı temel kurallar, bunlara dayalı olarak şekillendirilecek ayrıntıların belirlenmesinde yol gösterici nitelikte olmalıdır. İtiraz konusu kuralda ise ilk derece hukuk kurullarının görev ve yetkisine giren ihtilafların belirlenmesi konusunda TFF statüsü ile TFF'nin diğer talimat ve düzenlemelerine atıfta bulunulması, ihtilafların kapsamının belirlenmesini TFF'nin iradesine bırakmaktadır. Söz konusu düzenlemelerin TFF*

*tarafından her zaman değiştirilebilir olması da TFF'nin iradesine bağlı olarak yargı yolu kapatılan uyuşmazlıkların kapsamının da değişmesine yol açabilecek nitelikte olup kural bu yönüyle kişiler yönünden belirli ve öngörülebilir değildir...”* ifadelerine yer vermiştir.

- Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararından sonra Anayasa'nın 59. maddesinde 6214 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmış ve spor federasyonlarının spor faaliyetlerinin yönetimine ve disiplinine ilişkin kararlarına karşı ancak zorunlu tahkim yoluna başvurulabileceği, tahkim kurulu kararlarının kesin olduğu ve bu kararlara karşı hiçbir yargı merciine başvurulamayacağı kural altına alınmıştır.
- Söz konusu Anayasa hükmünden, spor federasyonlarının “spor faaliyetlerinin yönetimine ve disiplinine” ilişkin olan kararlarının dışında kalan kararları yönünden kanun koyucu tarafından tahkim yolu öngörülmüş olsa da tarafların dilerlerse tahkimden sonra yargı yoluna da başvurabileceği anlaşılmaktadır.
- Anayasa Mahkemesi ilamında, *“Anayasa'nın 59. maddesinde spor federasyonlarının yalnızca spor faaliyetlerinin yönetimine ve disiplinine ilişkin kararlarına karşı zorunlu tahkim yoluna başvurulabileceği ve tahkim kurulu kararlarına karşı yargı merciine başvurulamayacağı öngörülmesine rağmen, itiraz konusu kuralda böyle bir ayırım yapılmaksızın ilgili mevzuat ile TFF kurul ve organlarının kararlarına ilişkin olarak çıkacak tüm uyuşmazlıklar bakımından ilk derece hukuk kurullarının münhasıran karar vermekle yetkili kılınması ve ilk derece hukuk kurullarının kararlarına karşı yargı yoluna başvurulmasının engellenmesi, Anayasa'nın 59. maddesinde yer alan düzenlemeyle bağdaşmadığı gibi ilgililerin mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmakta ve hak arama hürriyetinin özüne dokunmaktadır.”* gerekçesiyle, 5.5.2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, oyçokluğuyla karar vermiştir.



## SONUÇ

Uyuşmazlık Çözüm Kurulu Talimatı'nda yer alan ilgili kişilerin, UÇK'nın görevinin kabul edilmesi halinde, aralarındaki futbola ilgili her türlü sözleşmeden doğan ihtilafları inceleyeceği ve karara bağlayacağı belirtilmiş olup sportif cezalar ve yetiştirme tazminatına ilişkin ihtilaflarda münhasıran görevli olduğu kararlaştırılmıştır. Söz konusu uyuşmazlıklara yönelik, zorunlu unsurların yer aldığı bir dilekçe ile UÇK'ya sunulmak üzere UÇK Koordinatörlüğü'ne başvuru dilekçesi sunulabilmektedir.

02.03.2019 tarihinden önce imzalanan sözleşmeler bakımından ise, UÇK'nın yetkili olabilmesi için Davalı tarafın dava dilekçesinin kendisine tebliğ edilmesinden itibaren yedi gün içerisinde yetki itirazına bulunmamış olması gerekmektedir. Bu taktirde kurulun ihtiyari yetkisi kabul edilmiş sayılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 18/1/2018 tarih ve E.2017/136 K.2018/7 sayılı kararı ile; *spor federasyonlarının yalnızca spor faaliyetlerinin yönetimine ve disipline ilişkin kararlarına karşı zorunlu tahkim yoluna başvurulabileceği ve tahkim kurulu kararlarına karşı yargı merciine başvurulamayacağı öngörülmesine rağmen, itiraz konusu kuralda böyle bir ayırım yapılmaksızın ilgili mevzuat ile TFF kurul ve organlarının kararlarına ilişkin olarak çıkacak tüm uyuşmazlıklar bakımından ilk derece hukuk kurullarının münhasıran karar vermekle yetkili kılınması ve ilk derece hukuk kurullarının kararlarına karşı yargı yoluna başvurulmasının engellenmesi, Anayasa'nın 59. maddesinde yer alan düzenlemeyle bağdaşmadığı gibi ilgililerin mahkemeye erişim hakkını ortadan kaldırmakta ve hak arama hürriyetinin özüne dokunduğu gerekçesi ile Kanun'un 5. maddesinin 2. fıkrasında yer alan; "İlk derece hukuk kurulları kulüp lisansı ile ilgili kararlar almaya veya bu Kanun, TFF Statüsü, TFF'nin diğer talimat ve düzenlemeleri ile diğer yetkili TFF kurul ve organları tarafından alınacak kararlara ilişkin olarak çıkacak ihtilaflarda karar vermeye münhasıran yetkilidir.", düzenlemesi Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle iptal edilmiştir.*

Anayasa Mahkemesi bu kararı ile futbol sözleşmelerinden kaynaklanan meselelerin çö-

zümünde sportif yargıya başvurulması ve tahkim yolunun tercih edilmesi yerine adli yargıya başvurulmasını kabul etmiş olup UÇK'yı münhasıran yetkili olmaktan çıkartmış ve tahkimi ihtiyari bir yargı yolu olarak kabul etmiştir. Tarafımızca yapılan değerlendirme neticesinde, meselelerin çözümünde uzmanlık gerektiren ve sistematik bir şekilde ilerlenmesi lazım gelen futbol konularında zorunlu tahkimin kaldırılmış olması yerinde görülmemiştir. Farklı uygulamaların sportif meselelerin çözümüne katkı sağlamayacağı açık olup öngörülemez bir sistem içerisinde yer alınması belirlilik prensipleri ile çatışmaktadır. Ancak Türkiye Futbol Federasyonu kanun koyucu olmadığı için, adeta kanun koyucunun yerine geçerek genel kurul kararı veya yönetim kurulu kararı ile zorunlu tahkim hükmü getirmez. Bu konudaki AYM kararı yerinde bir karar olmuştur.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde ve Anayasa'nın 36. maddesinde, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının emredici bir hukuk normu olduğu hususunun, adil yargılama hakkının en temel unsuru içerisinde yer aldığı düzenlenmiştir. Kaldı ki ihtiyari tahkimde de tarafların özgür iradelerinin bulunması gerekir. Tarafların özgür iradeleri dikkate alınmadan, onları hakeme gitmeye mecbur bırakmak, hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturur. Tarafların özgür iradeleri dikkate alınmadan tahkim gitmeye zorlanırlar ise, tahkim sözleşmesinin veya tahkim şartının geçersiz olduğunu ileri sürebilirler. Kanaatimizce UÇK'nın münhasıran yetkili olacağına yönelik kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.



# GÜNCEL DÜZENLEMELER IŞIĞINDA ÜLKEMİZDE DEPOZİTO/İADE SİSTEMİ UYGULAMASI

Süreyya KORKMAZ  
Avukat

## ÖZET

Çevreye atılan çöpleri azaltmak ve geri dönüşüm oranını artırmak amacıyla, birçok ülke gibi ülkemiz de zorunlu depozito sistemi uygulanmasını hayata geçirmeyi hedeflemektedir. Sistem resmi olarak 2022 yılı itibarı ile zorunlu hale gelecektir. Bu nedenle sisteme entegre olması gereken aktörlerin 2021 yılı sonuna dek gerekli çalışmaları tamamlamış olmaları beklenmektedir. Bu çalışma, sistemin mevzuatımızdaki düzenlenme şekli ve detayları ile sistemi bizden önce uygulamaya başlayan ülkelerin karşılaştıkları sorunlar, ilk yıllarda oluşan sistem harcamaları, bu ülkelerin bugünkü durumları dikkate alınarak ve mevzuatımız açısından karşılaştırılması muhtemel sorunlara yer verilerek hazırlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Zorunlu depozito uygulaması, Gönüllü Depozito Uygulaması, Çevre Mevzuatı, Piyasaya Süren, Satış Noktası.

## GİRİŞ

Gıda maddeleri veya içecek ambalajlarında depozito uygulaması, sanılanın aksine devletin değil sanayinin bir buluşudur. Eski tip, ağırlığı fazla ve tekrar doldurulabilir niteliğe sahip içecek ambalajları 20. yüzyılın son çeyreğine kadar depozito uygulanmak ve gönüllü olarak -Bu nedenle bu uygulamaya "Gönüllü Depozito Uygulaması" adı verilmiştir- toplanmak sureti ile işletmelerin verimini arttırmıştır. Ambalajların net kalınlıkları ve ağırlıkları bugün kullanılanlara kıyasla daha fazla olduğundan yeni bir şişe, kutu veya kabın satın alınmasına kıyasla şişe veya kutuların toplanması, yıkanıp temizlenmesi ve tekrar doldurulması o dönemde daha ucuza mal olmuştur. Sonraki yıllarda ambalaj malzemelerinin incelmeleri, ucuzlamaları ve plastik ambalajların yaygınlaşması ile piyasaya sürenler bu uygulamayı terk etmiştir.

Günümüzde birçok ülkede siyasi otoriteler tarafından ülkesel ve bölgesel anlamda depozito uygulamasının risk analizleri yaptırılmış, çevrenin korunması ve ülke ekonomilerine katkı sağlanması amacı ile depozito uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Ülkemiz de depozito

uygulamasını zorunlu hale getiren ülkeler arasında yer almaktadır.

## 1. MEVZUATIMIZDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Çevre Kanunu ve Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği gibi çeşitli düzenlemelerle mevzuatımızda depozito uygulamasına yıllardan beri yer verilmekte ise de 10 Aralık 2018 Pazartesi günü Resmi Gazete'de yayımlanan "Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile depozito uygulaması 01.01.2021 itibarı ile zorunlu tutulmuştur.

30.12.2020 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Çevre Ajansının Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile depozito uygulamasının zorunlu olacağı tarih 01.01.2022 şeklinde değiştirilmiştir.

Anılan düzenleme ile 01.01.2022 tarihi itibarı ile zorunlu depozito uygulamasına tabi tutulan ürünlerin üreticileri, ithalatçıları ve piyasaya sürenleri ile depozito kapsamındaki ürünleri tüketicilere/kullanıcılara sunan toptan ya da perakende satış birimleri, depozito sisteminin kurulması, işletilmesi ve izlenmesine yönelik idari, mali ve teknik yükümlülüklerini yerine getirecektir. Bu tarihe kadar sisteme entegre olma çalışmalarının tamamlanması gerekmektedir.

Yasal düzenlemelere aykırı olarak depozitoya tabi ürünleri piyasaya sürenlere 20 bin lira, tüketicilere sunanlara (perakende) faaliyet alanının her metrekaresi için 15,16 lira, depozito sistemine dahil olmayan satış noktalarına satış alanının her metrekaresi için 100 lira, sıfır atık yönetim sistemini kurmayanlara veya kurduğunu belgeleyemeyenlere 20 bin lira para cezası verilecektir.

Türkiye Çevre Ajansı, depozito yönetim sistemini kurma, kurdurma, işletme veya işletme, ilgili tarafların depozito yönetim sistemine dahil olmasını sağlama ve bunların yükümlülüklerini belirleme ile Bakanlıkça belirlenen depozito bedeli, ücret ve teminatları alma ve iade etme faaliyetlerini yürütecektir.<sup>1</sup>

Depozito sisteminin uygulanmasında uyulacak esaslar Bakanlıkça belirlenmiş, bu doğrultuda “Yeniden/Tekrar Kullanılabilir Ambalajlar İçin Depozito Sistemi Uygulamalarına İlişkin Usul ve Esaslar” yayımlanmıştır. Düzenleme uyarınca, sisteme dahil olacak piyasaya sürenlerin depozito uygulaması başlamadan önce depozito uygulama planlarını Bakanlıkça hazırlanacak Bilgi Sistemi üzerinden Bakanlık onayına sunmaları ve onay almaları gerekmektedir. Buna ek olarak her yıl, bir önceki yıl gerçekleştirdikleri depozito uygulamalarına ilişkin faaliyet raporunu hazırlamak ve bu raporu aynı yılın haziran ayının sonuna kadar Bakanlığa sunmakla yükümlüdürler. Depozito sistemine tâbi ambalajların üzerinde veya etiketlerinde açıkça görünür ve kolayca silinmeyecek şekilde “Depozitoludur” ibaresi ve sisteme özgü kod bulundurulması zorunludur.

## 2. DİĞER SİSTEMLERE BAKILDIĞINDA UYGULAMANIN İLK YILLARINDA KARŞILAŞILMASI MUHTEMEL SORUNLAR

Bugün Kuzey Avrupa ülkelerinden sonra depozito sistemindeki başarı oranı en yüksek Avrupa ülkesi Almanya’dır. Almanya’da 2003’ten bu yana zorunlu depozito sistemi uygulanmak-

tadır. Sistemin uygulandığı ilk yıllarda karşılaşılan sorunlar ve alınan tavırlar Türkiye açısından da ilk etapta karşılaşılabilecek muhtemel sorunların tespiti adına önem taşımaktadır.

Almanya’da 2003-2006 arasında depozito sisteminin kurulmasına harcanan bütçe 693.08 milyon Euro’dur. Yatırımlar otomat makine ve manuel sistem yatırımı olmak üzere iki kalemden oluşmaktadır. Bunun yanında amortisman, personel, finans, bakım vb. dahil işletme giderleri için 637 milyon Euro harcanmıştır.<sup>2</sup>

2006 yılı verilerine göre, depozito sistemi kapsamında toplanan ambalajların %80’i otomatlar, %20’si manuel sistem sayesinde toplanabilmiştir. Bununla beraber depozito sisteminin kaynağında ayrı toplamaya oranla 2,5 kat daha maliyetli olduğu ortaya konulmuştur.

2002-2006 yılları arasında Düsseldorf, Köln ve Frankfurt şehirlerinde cadde ve sokaklardan toplanan çöp miktarında azalma olmamış, aksine düşük gelirli kimselerin depozitolu ambalaj bulmak amacı ile diğer çöpleri ortaya dağıtması sonucu kirlilik %15 oranında artmıştır. Zorunlu depozito sisteminin kurulması yeni bir toplama sistemi oluşturulmasını gerektirdiği için yakıt tüketimi, trafik yükü ve karbondioksit emisyonunu da artırmıştır. Bu yeni harcamalara minimum bütçeyi ayırmak isteyen üreticiler tekrar doldurulamayan ve sistem dışında kalan ambalajlara yönelmiştir. 2003-2008 yılları arasında Almanya’da tekrar doldurulabilir ambalajların pazar payı giderek azalmıştır. Almanya hükümetinin sistemin tüm aktörler tarafından benimsenmesi konusunda yıllar içerisindeki ısrarcı tavrı ve yatırımların sürdürülmesi sonucu bugün bu sistem Almanya açısından oldukça kârlı bir sistem haline gelmiş, geri dönüşüm hedefleri sağlanmış, ülke ekonomisine katkı ve çevrenin olası en yüksek seviyede korunması adımları başarılı olmuştur.<sup>3</sup>

1 PAGEV, “Türkiye Çevre Ajansı Kuruldu” Erişim Tarihi: 18 Mart 2021, <https://pagev.org/turkiye-cevre-ajansi-kuruldu>

2 Salih Zeki ÖCAL, “Tek Kullanımlık Ambalajlar İçin Mevzuata ve/veya Ekonomik Enstrümanlara Bağlı Depozito Uygulamaları” Erişim Tarihi: 20 Mart 2021 <https://silo.tips/download/genel-tanmlar-depozito-ve-dier-ekonomik-enstrmanlarla-lgili-zet-bilgiler>

3 Salih Zeki ÖCAL, “Tek Kullanımlık Ambalajlar İçin Mevzuata ve/veya Ekonomik Enstrümanlara Bağlı Depozito Uygulamaları” Erişim Tarihi: 20 Mart 2021 <https://silo.tips/download/genel-tanmlar-depozito-ve-dier-ekonomik-enstrmanlarla-lgili-zet-bilgiler>

İngiltere ve Fransa 2008-2009 yıllarında zorunlu depozito uygulamasının olası kâr-zarar durumlarını tespit etmek amacı ile çevre kuruluşlarından raporlar almıştır. Bu raporlar sonucunda halklarının sosyo-kültürel yapısının sisteme uygun olmaması, ülkelerde halihazırda uygulanan kaynağında ayrı toplama sisteminde verimin düşmesi ve sistem maliyetinin kısa dönemde kâr-zarar dengesini sağlamayacak olması gibi çekincelerle uygulamayı zorunlu tutmamışlardır. Ancak Avrupa Birliği Komisyonu ve ülkelerin çevre kuruluşları konu hakkında çalışmalar yapmaya, muadil sistemlerin başarılı olamadığı noktalarda yeni düzenlemeler getirmeye, uygulamada başarılı olan ülke örneklerini incelemeye, bu anlamda raporlar hazırlatmaya devam etmektedir.

Sayılan örneklerle beraber bu sistemi en başından beri başarı ile uygulanan ülkeler de mevcuttur. Bu anlamda değinilecek ilk ülke İsveç'tir. İsveç'te halihazırda gönüllü depozito sistemi uygulanmakta iken zorunlu depozito sistemi de beraberinde uygulanmaya başlanmıştır. Zorunlu depozito uygulamasına geçiş, halk açısından mevcut başka bir geri kazanım sistemi bulunmaması, süpermarket zinciri adedinin azlığı, birçok ürün açısından dağıtımın tekel durumundaki firmalarca yapılması, yerel markaların fazlalığı, kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması ve nüfus yoğunluğunun düşük olması nedenleri ile çok daha rahat bir şekilde gerçekleşmiştir.<sup>4</sup>

İsveç gibi Finlandiya, Danimarka ve Norveç de depozito sistemini başarı ile uygulayan ülkeler arasındadır. Norveç, Estonya ve Litvanya gibi ülkelerde sistemin en başarılı yardımcıları ters otomat makineleridir. Ters otomat makineleri, iade edilen ambalajları anında saymakta, uygun olmayan şişeleri ayırmakta ve tüketiciye depozito iadesini ödemektedir. Makine bunu insan eliyle yapılabilecek bir işlemde çok daha hızlı şekilde gerçekleştirmekte olup genellikle süpermarketler gibi elverişli yerlerde bulundurulmaktadır. Bu da kullanıcıların para iade-

lerini nakit ya da mağazada kullanabilecekleri kuponlar olarak almalarını sağlamaktadır. Bazı ülkelerde, depozito ücretini doğrudan ters otomat makinesi üzerinden hayır kurumlarına bağışlamak da mümkündür.<sup>5</sup>

Ancak bu ülkelerin demografik, kültürel, ekonomik altyapısı ile ürün dağıtımı ve atık yönetimi sistemleri gibi birçok değişken depozito uygulamalarındaki başarıyı etkilemekte olup bu değişkenlerin farklılığı nedeni ile bu ülkeler diğer Avrupa ülkelerine de ülkemize de örnek gösterilemeyecektir.

Ülkemizdeki düzenlemelere bakılacak olursa sistemin eksiklerinin giderilmesi adına yapılabilecek düzenlemeler şu şekildedir:

- Mevcut durumda depozito sisteminin uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla ters otomatlar kurulmasına ilişkin bir düzenleme bulunmamakta, en azından ilk aşamada uygulamanın satış noktaları aracılığı ile manuel olarak başlaması öngörülmektedir. Ters otomatların da sisteme dahil edilmesi ve konuya ilişkin düzenlemeler yapılması gerektiği öngörülmektedir.
- Depozitolu ambalajların iadesini kabul eden satış noktalarında o satış noktası tarafından satılan ürün adedinden daha fazla iade edilen ambalaj adedi ile karşılaşılması durumunda iade sürecinin ikinci aşamasına kadarki (Ambalajın piyasaya sürene gönderilmesi) sürede bu ambalajların nerede muhafaza edileceği gibi bir sorun söz konusudur. Almanya örneğinde uygulamanın ilk yıllarında karşılaşılan sorunlar 200 m<sup>2</sup> altındaki satış noktalarına depozito iadelerini malzeme çeşidi ve marka bakımından sınırlama serbestisi verilmesini gerektirmiş olup aynı konunun ülkemizde de gündeme alınmasında sistemin verimliliği açısından yarar görülmektedir.
- Satış noktalarında depozito bedelinin

<sup>4</sup> Atık Kağıt ve Geri Dönüşümcüler Derneği, "Depozito Sistemi: Atık Yönetiminde Yeni Bir Dönemin Kapısı Açılıyor" Erişim Tarihi : 23 Mart 2021, <https://geridonusumekonomisi.com.tr/depozito-sistemi-atik-yonetiminde-yeni-bir-donemin-kapisi-aciliyor.html>

<sup>5</sup> Atık Kağıt ve Geri Dönüşümcüler Derneği, "İçecek Ambalajlarında Depozito İade Sisteminin Uygulanması", Erişim Tarihi : 26 Mart 2021, <https://geridonusumekonomisi.com.tr/icecek-ambalajlarinda-depozito-iade-sisteminin-uygulanmasi.html>

tüketicie nakit olarak ödenmesi satış noktalarının nakit para akışı dengesini olumsuz etkileyecektir. Alternatif olarak depozito bedellerinin kartlı bir sisteme yüklenmesi yahut yeniden alışveriş yapılmak üzere kupon şeklinde kullandırılması yönünde bir düzenleme yapılması tavsiye edilmektedir.

- Sistemin uygulanmaya başlaması ile ne gibi ihtiyaçlar doğacağı, piyasaya sürenler, nakliye işlemi yapan firmalar ve satış noktalarınınca gelecek taleplerin neler olacağı bu aşamada netlik kazanmamış olsa da ihtiyaçlara uygun düzenlemeler yapılacağı umut edilmektedir.

## SONUÇ

Gezeganimiz bir atık kriziyle karşı karşıyayken, bizim daha fazla sürdürülebilirlik sağlama ve daha verimli bir şekilde geri dönüşüm yapma gereksinimimiz, depozito iade sisteminin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Sistemin uygulamaya konulacağı ilk yıllarda yüksek yatırım ve lojistik maliyetlerinin ortaya çıkacağı kuvvetle muhtemel olsa da sınırları giderek genişletilen sıfır atık sistemi ile beraber uygulanacak olması, ihtiyaçlara uygun adımlar atıldığında umut vaat edicidir. Bu anlamda sistemin önceki uygulayıcılarının karşılaştıkları sorunlar, alınan tedbirler, sistemlerin değişkenlerinin neler olduğu ve demografik yapımıza uygun olarak hangi önlemlerin alınması gerektiği dikkatle incelenmelidir. Sistemin uygulamaya konulması sonrasında halkın çevre bilincinin ve duyarlılığının zaman içerisinde artması ve atıklar konusunda hassasiyet kazanılması; sistemde istikrar, hedeflenen geri dönüşüm yüzdelerine ulaşılması, ekonomiye katkı sağlanması ve en önemlisi çevreye verilen zararların minimum seviyelere indirgenmesine yardımcı olacaktır.

# GEÇİCİ İŞ GÖREMEZLİK ÖDENEĞİ, ÇALIŞILMADIĞINA DAİR BİLDİRİM GİRİŞİ VE İŞVERENLERE UYGULANAN İDARİ PARA CEZALARI

Hülya YORGANLI

Müdür, Sosyal Güvenlik Hukuku

## ÖZET

Sosyal güvenlik uygulamaları kapsamında kısa vadeli sigorta hükümleri çerçevesinde sigortalılara iş kazası, meslek hastalığı, analık ve hastalık hallerinde belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla bazı haklar sağlanmakta olup bunlardan biri, istirahatli olduğu sürelerde sigortalıya geçici iş göremezlik ödeneği verilmesidir.

İşbu makalede çeşitli sebeplerle kısa süreli olarak gelir kaybına uğrayan sigortalılara kısa vadeli sigorta hükümleri kapsamında verilen geçici iş göremezlik ödeneği ve çalışılmadığına dair bildirim girişi ile istirahat raporları nedeniyle işverenlere uygulanan idari para cezaları üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** 5510 Sayılı Kanun, Kısa Vadeli Sigorta Kolları, Geçici İş Göremezlik Ödeneği, İstirahat Raporu, Çalışılmadığına Dair Bildirim Girişi, İPC.

## GİRİŞ

Günümüz insanının karşılaştığı en büyük sorunlardan biri haline gelen Covid-19 salgını, özellikle hastalığa yakalanan veya hastalığa yakalanan kişiyle temasta bulunan sigortalılar için iş göremezlik ödeneğinin önemini bir kez daha gündeme getirmiştir. Sigortalının iş kazasına uğraması, meslek hastalığına tutulması, diğer hastalık ve analık hallerinde işine devam edememesi söz konusu olmaktadır. Geçici iş göremezlik ödeneği uygulaması, bu gibi durumlarda sigortalının çalışmaması ve gelir elde edememesi nedeniyle yaşadığı gelir kaybının bir nebze de olsa azaltılmasını amaçlamaktadır.

Belirtilmelidir ki Covid-19 döneminde hastalığa yakalanan ya da hastalığa yakalanan kişiyle teması bulunan sigortalıların zorunlu karantina uygulaması nedeniyle hastaneye gidememesi ve iş göremezlik ödeneğine

esas istirahat raporunu alamaması sigortalıların bu gelirden mahrum kalmalarına neden olmaktadır. Ayrıca sigortalıların almış olduğu istirahat raporlarına ilişkin çalışılmadığına dair bildirim yasal süresinde yapmayan işverenlere SGK tarafından idari para cezası uygulanmaktadır.

Bu çalışmada, Covid-19 döneminde geçici iş göremezlik ödeneği uygulamalarına ilişkin getirilen yeni düzenlemeler ile çalışılmadığına dair bildirim ve bu bildirim yasal süresinde yapmayan işverenlere uygulanan idari para cezalarına değinilecektir.

## 1. GEÇİCİ İŞ GÖREMEZLİĞİN TANIMI VE GEÇİCİ İŞ GÖREMEZLİK ÖDENEĞİ

Geçici iş göremezlik, sigortalının iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde Sosyal Güvenlik Kurumu ("SGK") tarafından yetkilendirilen hekim veya sağlık kurulu raporlarında belirtilen istirahat süresince geçici olarak çalışmama halidir.<sup>1</sup> Geçici iş göremezlik ödeneği ise, iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanu-

<sup>1</sup> [http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/hastalik\\_ve\\_analik#:~:text=Ge%C3%A7ici%20i%C5%9F%20g%C3%B6remezlik%20%C3%B6dene%C4%9Fi%3B%20sosyal,i%C3%A7in%20Kurumca%20%C3%B6denen%20oparasal%20oyard%C4%B1md%C4%B1r.](http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/emekli/hastalik_ve_analik#:~:text=Ge%C3%A7ici%20i%C5%9F%20g%C3%B6remezlik%20%C3%B6dene%C4%9Fi%3B%20sosyal,i%C3%A7in%20Kurumca%20%C3%B6denen%20oparasal%20oyard%C4%B1md%C4%B1r.)



nu (“5510 sayılı Kanun”)’nda belirtilen geçici iş göremezlik sürelerinde verilen ödenektir.<sup>2</sup>

### **1.1. Kapsamı**

Geçici iş göremezlik ödeneğinin ödenmesinde istirahat raporunun düzenlenmesi esas olup iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerinde farklı şartlar ve uygulamalar söz konusu olmaktadır.

#### **1.1.1. İş kazası ve meslek hastalığı**

İş kazası, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu’nda, “İşyerinde veya işin yürütümü nedeniyle meydana gelen, ölüme sebebiyet veren veya vücut bütünlüğünü ruhen ya da bedenen engelli hâle getiren olay” şeklinde tanımlanmıştır. Bir olayın iş kazası sayılabilmesi için kazayı geçiren kişinin sigortalı olması, kaza sonucu bedenen veya ruhen engelli hale gelmesi ve kaza ile sonuç arasında uygun bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup ayrıca olayın sigortalının işyerinde bulunduğu sırada, işveren tarafından yürütülmekte olan iş nedeniyle, görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda veya işverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere gidiş geliş sırasında meydana gelmesi gerekmektedir.

Meslek hastalığı ise, mesleki risklere maruz kalma sonucu ortaya çıkan hastalığı ifade etmektedir. Bir hastalık veya engellilik halinin meslek hastalığı sayılabilmesi için sigortalı olunması, yürütülen işin sonucu olarak ortaya çıkması, meslek hastalığının SGK Sağlık Kurulunca tespit edilmesi, (Hastalığın Çalışma Gücü ve Meslekte Kazanma Gücü Kaybı Oranı Tespit İşlemleri Yönetmeliğinde yer alması ve SGK Sağlık Kurulunca maruziyet/yükümlülük sürelerinin yeterli/aşılmamış olduğunun tespit edilmesi) gerekmektedir.

Geçici iş göremezlik ödeneğinin süresi Sağlık Bakanlığınca yetkilendirilen hekim

veya sağlık kurullarından alınacak istirahat raporuna bağlı olup sigortalılara iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle iş göremedikleri sürece prim ödeme gün sayısı şartı aranmaksızın ilk günden itibaren her gün için geçici iş göremezlik ödeneği verilecektir.<sup>3</sup>

#### **1.1.2. Hastalık ve analık hali**

5510 sayılı Kanun’un 15. maddesinde, mezkûr Kanun’un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki sigortalının, iş kazası ve meslek hastalığı dışında kalan ve iş göremezliğine neden olan rahatsızlıklar, hastalık hali olarak tanımlanmıştır.

Yine aynı madde uyarınca, “4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki sigortalı kadının veya sigortalı erkeğin sigortalı olmayan eşinin, kendi çalışmalarından dolayı gelir veya aylık alan kadının ya da gelir veya aylık alan erkeğin sigortalı olmayan eşinin gebeliğinin başladığı tarihten itibaren doğumdan sonraki ilk sekiz haftalık, çoğul gebelik halinde ise ilk on haftalık süreye kadar olan gebelik ve analık haliyle ilgili rahatsızlık ve engellilik halleri” analık hali kabul edilmektedir.

Sigortalıların hastalık sebebiyle iş göremezliğe uğramaları hâlinde, iş göremezliğin başladığı tarihten önceki bir yıl içinde en az doksan gün kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması şartıyla geçici iş göremezliğin üçüncü gününden başlamak üzere her gün için iş göremezlik ödeneği verilmektedir.<sup>4</sup>

Analık halinde ise, doğumdan önceki bir yıl içinde en az 90 gün kısa vadeli sigorta primi bildirilmiş olması, istirahatın başladığı tarihte sigortalılık niteliğinin yitirilmemiş olması, istirahatli olduğu süre içinde iş yerinde çalışmamış olması ve doğum olayının canlı veya ölü olarak gerçekleşmiş olması kaydıyla geçici iş göremezlik ödeneği hekimin vereceği istihate bağlı olarak doğumdan önceki ve sonraki sekiz haftalık sürede, çoğul gebelik

<sup>2</sup> Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, m.38/2

<sup>3</sup> 2016/21 sayılı SGK Genelgesi, m.3.2

<sup>4</sup> Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, m.40/1

halinde doğumdan önceki sekiz haftalık süreye iki haftalık süre ilave edilerek çalışmadığı her gün için ödenmektedir. Sigortalı kadının, isteği ve hekimin onayı ile doğuma üç hafta kalıncaya kadar çalışması halinde, doğum sonrası istirahat süresine, doğum öncesi çalışılan süreler eklenmektedir. Bu sürelerin eklenebilmesi için doğumdan önceki üç haftaya kadar çalışmasının uygun olduğuna dair sağlık raporu Sağlık Bakanlığınca yetkilendirilen sağlık hizmet sunucusu hekimlerince düzenlenmektedir. Ayrıca, analık sigortasından doğum öncesi ve doğum sonrası istirahatli olduğu ve çalışmadığı sürelerde geçici iş göremezlik ödeneğinin ödenebilmesi için yatarak tedavi şartı aranmamaktadır.

### 1.2. İstirahat raporları

Ayaktan tedavilerde sigortalıya tek hekim raporu ile bir defada en çok 10 gün istirahat verilebilir. İstirahat sonrasında kontrol muayenesi raporda belirtilmiş ise toplam süre yirmi günü geçmemek kaydı ile istirahat uzatılabilir. Yirmi günü aşan istirahat raporları sağlık kurulunca verilir. Sağlık kurulunun ilk vereceği istirahat süresi sigortalının tedavi altına alındığı tarihten başlamak üzere altı ayı geçemez. Sigortalılara bir takvim yılı içinde tek hekim tarafından ayaktan tedavilerde verilecek istirahat sürelerinin toplamı 40 günü geçemeyecek olup bu süreyi geçen istirahat raporlarının yine sağlık kurullarınca düzenlenmesi gerekmektedir.

İSG-Kâtip sistemi üzerinden yetki tanımlanan işyeri hekimi bir kerede en fazla iki gün istirahat verebilmektedir.

Özel muayenehane hekimleri tarafından istirahati uygun görülen sigortalıların sözleşmeli veya sözleşmesiz sağlık hizmet sunucularına müracaat etmeleri gerekmekte olup yapılacak muayene sonucu sigortalının istirahatine lüzum görülmesi halinde yeniden düzenlenen istirahat raporlarına istinaden Kurum tarafından iş göremezlik ödeneği ödenmektedir.

Ülkemiz ile sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerin sigorta kurumu mevzuatına göre düzenlenen ve sözleşmenin uygulanmasına ilişkin formlarla/belgelerle Kuruma bildirilen istirahat raporları aynen kabul edilmekte olup ülkemizle sosyal güvenlik sözleşmesi bulunmayan ülkelerdeki tedavileri sonucu sigortalılara verilen istirahat raporlarının ilgili ülke mevzuatına uygun olduğunun ülkemiz dış temsilciliklerince onanması hâlinde raporlar geçerli sayılmaktadır.

Diğer yandan, Covid-19 döneminde hastalanan ya da temaslı olan kişilerin izolasyonlarının sağlanması büyük önem arz etmekte olup işverenleri tarafından rapor talep edilen sigortalıların hastaneye başvurusu ile hastalığın bulaşma riskini artırmasının önüne geçmek, hastanelerdeki yükü hafifletmek ayrıca rapor süreçlerini hızlandırmak adına Sağlık Bakanlığı tarafından Filyasyon ve İzolasyon Takip Sistemi ("FİTAS") kurulmuş ve FİTAS-SGK entegrasyonu sağlanmıştır.<sup>5</sup> Kurulan bu sistem aracılığıyla 2 Ekim 2020 tarihinden itibaren filyasyon ekiplerince istirahat raporu düzenlenebilmektedir. FİTAS üzerinden karantinadaki kişi sisteme tanımlanmakta ve tanımlanan kişinin bilgileri ile karantinada kalacağı tarih sisteme girilmektedir. Filyasyon ekibi içerisinde yer alan hekimler, hastanın karantina süresi boyunca ihtiyacı olan iş göremezlik raporunu FİTAS üzerinden düzenlemekte olup bu rapor SGK tarafından kabul edilmekte ve hastalara da "Raporunuz SGK'ya iletilmiştir" şeklinde mesaj ile bildirim gönderilmektedir. Raporları dijital ortamda SGK'ya iletilen hastalar istedikleri zaman, e-Nabız sistemi üzerinden ve e-Devlet kapısı üzerinden istirahat raporlarına ulaşabilmektedir.

### 1.3. İş göremezlik ödeneğinin hesaplanması

5510 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca, geçici iş göremezlik ödeneklerinin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, iş kazasının veya doğumun olduğu tarihten; meslek hastalığı veya

5 <https://sbsgm.saglik.gov.tr/TR,73584/fitas.html>

hastalık halinde ise, iş göremezliğin başladığı tarihten önceki on iki aydaki son üç ay içindeki prime esas kazançlar toplamının, bu kazançlara esas prim ödeme gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. On iki aylık dönemde çalışmamış ve ücret almamış olan sigortalı, çalışmaya başladığı ay içinde iş kazası veya meslek hastalığı nedeniyle iş göremezliğe uğrarsa verilecek ödeneklerin veya bağlanacak gelirlerin hesabına esas tutulacak günlük kazanç, çalışmaya başladığı tarih ile iş göremezliğinin başladığı tarih arasındaki sürede elde ettiği prime esas günlük kazanç toplamının, çalıştığı gün sayısına bölünmesi suretiyle; çalışmaya başladığı gün iş kazasına uğraması halinde ise, aynı veya emsal işte çalışan benzeri bir sigortalının günlük kazancı esas tutulmaktadır.

5510 sayılı Kanun'un 4-1/(a) bendi gereği, sigortalı sayılanların ödenek veya gelire esas günlük kazançlarının hesabında:

- Prim, ikramiye ve bu nitelikteki arızı ödemeler dikkate alınmış ise, ödenek ve gelire esas günlük kazanç, ücret toplamının ücret alınan gün sayısına bölünmesiyle hesaplanacak günlük kazançta, %50 oranında bir ekleme yapılarak bulunan tutardan çok olamaz.
- İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yapılan ücret, ikramiye, zam, tazminat ve bu mahiyetteki ödemelerden, ödenek ve gelirin hesabına esas alınan üç aylık dönemden önceki aylara ilişkin olanlar dikkate alınmaz.

Sigortalılar için hesaplanan günlük kazancın, yatarak tedavilerde yarısı; ayaktan tedavilerde ise üçte ikisi (2/3) geçici iş göremezlik ödeneği olarak verilecektir.

Örneğin, 1 Şubat 2021 tarihinde hastalığı nedeniyle istirahatli bırakıldığı için işyerinde çalışmamış olan sigortalının aşağıda belirtilen prim ödeme gün sayıları ve kazançlarına göre, iş göremezlik ödeneğine esas tutulacak günlük kazancı hesaplanacaktır:

Dönem	SGK Gün	Ücret (TL)	Prim/İkramiye (TL)
Kas.20	5	500	0
Ara.20	30	3000	2000
Oca.21	15	1500	1000
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>5000</b>	<b>3000</b>
Günlük Kazanç (Ücret)			100
Günlük Kazanç (Ücret+İkramiye)			160
Üst Sınır			150

Sigortalının kasım, aralık ve ocak ayları içinde hak ettiği ücretler toplamı 5000 TL ve ücret aldığı gün sayısı 50 olduğuna göre, günlük kazancı,  $5000/50=100$  TL'dir. Sigortalının kazancının dâhil edildiği aralık ve ocak aylarında prim, ikramiye ve bu nitelikteki ödemeler dikkate alındığı takdirde, ödenek ve gelire esas tutulacak günlük kazancın 100 TL'nin %50'si olan 50 TL'si ilave edilerek bulunan 150 TL'yi aşması gerekmektedir.

Ancak sigortalıya verilecek geçici iş göremezlik ödeneğine esas tutulacak günlük kazanç kapsamında hak ettiği ücret olan 150 TL'ye Kanun'un 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde prim, ikramiye ve bu nitelikteki arızı ödemeler kapsamına giren ödemelerden aralık ve ocak aylarında verilen ve sigorta primi hesabına esas olması gereken prim tutarına 3000 TL'nin ilave edilmesi gerekeceğinden, bu suretle bulunan  $5000+3000=8000$  TL'nin ücret aldığı gün sayısına bölünmek suretiyle hesap edilen günlük kazanç  $8000/50=160$  TL'dir. Bu kazanç 150 TL'nin üstünde olduğundan ilgilinin ödeneği 150 TL günlük kazanç üzerinden hesaplanacaktır.

Sigortalının ödeneğe esas kazanç döneminde birden fazla işyerinde çalışıyor olması durumunda, her bir işyerinden bildirilen kazançlar toplamı üzerinden hesaplama yapılarak ve prime esas üst sınırı dikkate alınarak ödeneğe esas kazanç tespit edilecektir. Ayrıca, ilgili her ayda esas alınacak prim gün sayısı toplamı 30 günü, ödeneğe esas kazanç döneminde ise 90 günü aşamayacaktır.<sup>6</sup>

## 2. ÇALIŞILMADIĞINA DAİR BİLDİRİM GİRİŞİ

5510 sayılı Kanun'un 4-1/(a) bendi uyarınca, hizmet akdine bağlı olarak bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılan sigortalılara, iş göremezlik ödeneklerinin ödenebilmesi için işverenlerince istirahat süresince işyerinde çalışılmadığına dair bildirim yapılması gerekmektedir. Bu bildirim elektronik, manuel veya aylık prim ve hizmet belgesi/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ("APHB/MPHB") üzerinden yapıldığının tespiti halinde geçici iş göremezlik ödenekleri ödenecektir.

İstirahatli Olan Sigortalıların İşyerinde Çalışmadıklarına Dair Bildirimin İşverenlerce Sosyal Güvenlik Kurumuna Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ("Tebliğ")'in 5. maddesine göre, 2/3/2013 tarihinden itibaren, "1-Bildirim, <http://www.sgk.gov.tr> internet adresinde e-SGK-İŞVEREN Çalışılmadığına Dair Bildirim Girişi (<https://uyg.sgk.gov.tr/vizite/welcome.do>) ekranından işverenler tarafından sigortalıların hak ettikleri istirahat süresinin bitim tarihinin içinde bulunduğu aya ait aylık prim hizmet belgesinin verileceği son tarihteki gün sonuna kadar elektronik ortamda Kuruma gönderilmesi zorunludur.

2-Aylık prim ve hizmet belgesinde eksik gün nedeni olarak geçen 01 (istirahat) kodu ile bildirilen sigortalılar için bu bildirim, çalışılmadığına dair bildirim yerine geçer." hükmü getirilmiştir.

Bu kapsamda, ay içerisinde istirahatli olan sigortalılar için Çalışılmadığına Dair Bildirim Girişi sisteminden rapor bitiş tarihini takip eden ayın beyannamesinin verileceği son tarihe kadar rapor onayının verilmesi veya rapor süresine ait aylık prim hizmet belgesi/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde 01-İstirahat koduyla eksik gün bildirimini yapılması gerekmektedir. Sigortalının yatarak tedavi gördüğü sürelerde, işveren tarafından çalışılmadığına dair bildirim yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Diğer yandan, aylık prim hizmet belgesinde eksik gün nedeni "01-İstirahat" olarak Kuruma

bildirilmeyen ve toplu iş sözleşmesi gereği veya işverence atıfet kabilinden primleri yatırılan veya eksik gün nedeni "12-Birden fazla" olarak bildirilen sigortalılara ilişkin çalışılmadığına dair bildirim aylık prim ve hizmet belgesinde "istirahat süresinde çalışmamıştır" kutucuğunun işaretlenerek; Temmuz 2020 döneminden itibaren tüm Türkiye'de uygulamaya geçen muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde ise, "evet" olarak bildirim yapılması mümkündür.

Bu durumda, işverenlerce eksik gün nedeni olarak bildirilen "01-istirahat" dışında kalan diğer eksik gün nedenleri bildirimleri için mutlaka istirahatli olduğu sürelerde çalışılmadığına dair bildirim ekranından veya aylık prim ve hizmet belgesindeki/muhtasar ve prim hizmet beyannamesindeki "istirahatli olduğu sürelerde, işyerinde çalışmamıştır" alanlarının işaretlenmesi sureti ile çalışılmadığına dair bildirim yapılması gerekmektedir.

Özetle, istirahat raporları için çalışılmadığına dair bildirim giriş ekranından manuel veya elektronik bildirim yapılabileceği gibi, raporun ait olduğu APHB/MPHB'de 01(istirahat) eksik gün nedeni veya "istirahat süresinde çalışmamıştır" alanlarının işaretlenmesi de çalışılmadığına dair bildirim yerine geçecektir. Bu bildirimlerden herhangi birinin yapılması yeterlidir.

Birden fazla aya sarkan istirahat raporlarında, yalnızca istirahat bittiği tarihin içinde bulunduğu aya ait APHB/MPHB'de 01 (istirahat) eksik gün nedeninin bildirilmesi halinde çalışılmadığına dair bildirim yapılmış olacaktır. Çalışılmadığına dair bildirim bakımından, rapor süresini kapsayan diğer aylar için ayrıca 01 (istirahat) eksik gün nedeni bildirimini yapıp yapılmadığına bakılmayacaktır. Bununla beraber istirahat başladığı ilk ayda veya istirahat devam ettiği diğer aylarda 01 (istirahat) eksik gün nedeninin bulunması, fakat istirahat bittiği aya ait APHB/MPHB'de 01 (istirahat) eksik gün nedeninin bulunmaması durumunda bildirim yapılmamış sayılacaktır.<sup>7</sup>

Son olarak, 5510 sayılı Kanun'un 4-1/(a) ben-



di uyarınca çalışan sigortalıların bildirimleri işverenlerince takip eden ayın 26'sına kadar (özel işyeri için) yapıldığından işe girdikleri ay içinde istirahat raporu alan sigortalıların istirahatli oldukları sürelerde işyerlerinde çalışmadıklarına dair bildirimlerinin yapılabilmesi için, işverenler tarafından e-Bildirge sisteminde mevcut olan sigortalı hesap fişi menüsünden bildirim yapılarak rapor onayı gerçekleştirilebilecek ve sağlık hizmetlerinden faydalanabilmeleri için sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde toplam 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının olması şartı sağlanabilecektir.

### 3. İDARİ PARA CEZASI UYGULAMALARI

5510 sayılı Kanun'un 4-1/(a) bendi uyarınca, özel sektör işverenlerince çalıştırılan sigortalılara verilen istirahat raporlarının işverenleri tarafından Tebliğ'de belirtilen yasal süre içinde elektronik ortamda onaylanması yahut APHB/MPHB'de gerekli bildirimlerin yapılması zorunludur. Bu bildirimlerin belirlenen yasal süre içinde yapılmaması halinde işverenlere idari para cezası uygulanması söz konusu olmaktadır.

Gerekli bildirimleri yapmayan işverenlere 5510 sayılı Kanun'un 102. maddesi uyarınca, asgari ücretin yarısı, yasal süresi dışına yapan işverenlere ise asgari ücretin onda biri tutarında idari para cezası uygulanmaktadır. Sigortalıların aldığı istirahat raporları elektronik ortamda görüntülenebildiğinden ayrıca tebligat gönderilmeksizin ceza uygulanmakta olup idari para cezasına ilişkin tebligatın postaya verildiği tarihe kadar işverence çalışılmadığına dair bildirim yapılması halinde, bildirim geç yapılmış kabul edilecek ve asgari ücretin 1/10'u tutarında idari para cezası uygulanacaktır.<sup>8</sup> Çalışılmadığına Dair Bildirim Giriş ekranı içinde yer alan "İşveren İletişim Bilgileri" menüsünden giriş yapan işverenlere sigortalılara verilen istirahat raporları için e-posta ile bildirim yapılmakta olup ancak bu bildirim yasal zorunluluk olmadığından e-posta gelmediği gerekçesiyle geç onaylanan raporlar için yapılan itirazların kabulü mümkün değildir.

Hastane tarafından onayın verilmemesi yahut başkaca bir teknik arıza nedeniyle işveren ekranına düşmeyen raporlar için işveren tarafından manuel giriş yapılarak bildirim sağlanması da mümkün olup yine aynı nedenle işveren ekranına geç düşen raporların bildirimlerinin ise işverenlerin çalışılmadığına dair bildirim girişi ekranına düştüğü aya ait APHB/MPHB'nin Kuruma bildirileceği son güne kadar yapılması gerekmektedir. Bazı durumlarda raporun işveren ekranına geç düştüğü dikkate alınmaksızın bildirim yasal süresi dışında yapıldığı gerekçesiyle ceza uygulandığı görülmekte olup işverenin raporun ekrana geç düştüğünü gösterir doküman ile ilgili cezaya itiraz etmesi halinde, itirazlar kısa vadeli sigortalı servisleri itiraz komisyonlarınca değerlendirilecek ve aksine bir husus bulunmaması halinde, uygulanan idari para cezaları iptal edilerek cezalar için ödeme yapılmış ise ödenen bu tutarlar işveren emanetine aktarılacaktır.

Sigortalının almış olduğu istirahat günlerinin birden fazla aya sarkması halinde, son aya isabet eden rapor günlerine ait APHB/MPHB'nin Kuruma verileceği son tarihte son ay için "01-İstirahat" bildirimini yapılmış olması ya da çalışılmadığına dair bildirim girişi sisteminde bildirim yapılması yeterli sayılmaktadır. Ancak sigortalının birbirinin devamı niteliğinde birden fazla rapor alması ve işveren tarafından gerekli bildirimlerin yapılmaması halinde her bir rapor için ayrı ayrı ceza uygulanıyor olacaktır.

Diğer yandan, işverenler tarafından istirahat süresinin altındaki eksik gün bildirimleri de çalışılmadığına dair bildirim için yeterli olup örneğin, 10 günlük istirahati bulunan sigortalı için "01-İstirahat" kodu ile beş gün eksik gün nedeni bildirilmesi halinde eksik gün bildirilmedi gerekçesiyle ceza uygulanmamaktadır. Ayrıca, hastalık vaka türünde sıra numarası "1" olup, iki veya daha az gün süreli raporlar için ödenek ödenmeyecek ve çalışılmadığına dair bildirim aranmayacak olduğundan bu raporlar için bildirim yapılmaması halinde işverenlere ceza uygulanamayacaktır.



## SONUÇ

Bir yılı aşkın süredir dünyanın gündeminin en üst sıralarında yer alan Covid-19 salgını ve insanların karşılaştığı sağlık sorunları, sağlığın önemini bir kez daha hatırlatmış olmakla birlikte özellikle bir işveren yanında çalışan ve geçici olarak çalışmadıkları sürelerde ücretlerinden kesinti yapılan sigortalılar için geçici iş göremezlik ödeneğinin niteliği, şartları, süresi, miktarı daha da fazla önem arz eder hale gelmiştir.

Geçici iş göremezlik ödeneği sigortalı olarak çalışanların tamamına ödenmemekte; iş kazası, meslek hastalığı, hastalık ve analık hallerine göre ödeneğe esas şartlar farklılaşmakta ayrıca ödenek süreleri de sigortalılar açısından değişiklik göstermektedir.

Geçici iş göremezlik ödeneği sigortalılara ödeniyor olsa da bu sigortalıları çalıştıran işverenlere de bazı yükümlülükler getirmekte, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde cezai müeyyidelere neden olabilmektedir. Bu kapsamda, işverenlerin bu yükümlülükleri yasal süreler içinde yerine getirmesi idari para cezalarına maruz kalmalarının önüne geçecektir.



# REKABET KURULU'NUN ÜÇ GÜNCEL KARARI IŞIĞINDA TEŞEBBÜS BİRLİĞİ ÇATISI ALTINDA BİLGİ DEĞİŞİMİ

Ahmet ÖNDER  
Avukat

Beyza SARIPINAR  
Stj. Avukat

İdil Gizay DOĞAN  
Stj. Avukat

## ÖZET

*Rekabet kurallarına aykırı nitelikte bilgi değişimi, doğrudan teşebbüsler arasında gerçekleşebildiği gibi dolaylı bir şekilde üçüncü kişiler olan tedarikçiler ya da teşebbüs birlikleri aracılığıyla da gerçekleşebilmektedir. Rekabet Kurumu'nun yakın tarihli üç kararında teşebbüs birliği çatısı altında gerçekleşen bilgi değişimine yönelik dikkate değer standartlar geliştirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Bilgi Değişimi, Teşebbüs, Teşebbüs Birliği, Dernek.

## GİRİŞ

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ("Kanun")'un 4. maddesi, mal ve hizmet piyasalarında, rekabeti kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve davranışlarını yasaklamaktadır. Kanun'un 5. maddesi ise, Kanun'un 4. maddesi kapsamında rekabeti kısıtladığı tespit edilen bir anlaşmanın, hangi koşullar altında bu maddedeki yasaklamadan muaf tutulacağını düzenlemektedir. Bu çalışmada, Rekabet Kurumu tarafından yakın zamanda verilmiş olan üç güncel karar üzerinde durulacaktır.

## 1. REKABET HUKUKUNDA BİLGİ DEĞİŞİMİ

Rekabet hukukunda bilgi değişimi, aynı pazarda faaliyet gösteren oyuncular arasında, tek taraflı ya da karşılıklı bir şekilde, stratejik piyasa davranışları ve rekabetçi kararlara etki eden ya da etki etme potansiyeli bulunan ticari bilgilerin paylaşılması olarak tanımlanmaktadır. Pek çok kaynakta yer alan ve literatürde kabul görmüş olan bu tanımdan anlaşılacağı üzere, bilgi paylaşımının rekabet hukukuna konu olabilmesi için "rakip teşebbüsler arasında gerçekleşmesi" ve "piyasadaki rekabetçi davranışlar üzerinde etki doğurabilecek nitelikte olması"

gerekmektedir<sup>1</sup>. Dolayısıyla kavramsal olarak bakıldığında, yatay ilişki içerisinde bulunan şirketler arasında paylaşımına konu olan bilgiler, rekabet hukuku hassasiyeti yaratmadığı gibi rakip teşebbüsler arasında olsa dahi ticari ve stratejik değer atfedilmeyen bilgilerin değişimi, rekabet hukuku kapsamında değerlendirilebilecek bir boyut arz etmemektedir.

Rekabet Kurulu kararlarına bakıldığında, bilgi değişimi tartışmalarının yer aldığı iki tür karardan söz etmek mümkündür:

- Bilgi değişiminin ihlâlin bir bileşeni, ihlâlin kolaylaştırıcı bir unsuru ya da doğrudan ihlâlin kendisi olarak değerlendirildiği 4. madde kararları
- Bilgi değişiminin bizatihi kendisinin kapsamlı bir şekilde değerlendirildiği kararlar

Teşebbüsler arası bilgi paylaşımının doğrudan yapılmasının yanında dolaylı bir şekilde özellikle teşebbüs birlikleri aracılığıyla gerçekleştiği durumlar da söz konusudur. 4054 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre, "teşebbüslerin belli amaçlara ulaşmak için oluşturduğu tüzel kişiliği haiz ya da tüzel kişiliği olmayan her türlü birlikler" teşebbüs birliği olarak tanımlanmıştır. Sektörde faaliyet gösteren teşebbüsler arasındaki bilgi değişiminin teşebbüs birlikleri aracılığıyla gerçekleştiği durumlarda, Kurul paylaşılan bilgiler açısından detaylı incelemelerde bulunmaktadır. Yakın tarihlerde

1 Şamil Pişmağ, İktisadi ve Hukuki Açından Teşebbüsler Arası Bilgi Değişimi, Rekabet Uzmanlık Tezi

verilen üç kararda Rekabet Kurulu, teşebbüs birliği eliyle paylaşılmasına cevaz verdiği bilgilerin kapsamına dair önemli standartlar geliştirmiştir. Aşağıda bu kararlarına herbirine ayrı ayrı değinilecektir.

## **2. SERAMİK SAĞLIK GEREÇLERİ ÜRETİCİLERİ DERNEĞİ VE SERAMİK KAPLAMA MALZEMELERİ ÜRETİCİLERİ DERNEĞİ KARARI**

Kurum tarafından teşebbüs birliği çatısı altında gerçekleşen bilgi değişimlerine yönelik değinilecek ilk karar, seramik piyasasına yöneliktir. Kararda, Türkiye Seramik Federasyonu ("SERFED") tarafından alınan yönetim kurulu kararı uyarınca, Seramik Sağlık Gereçleri Üreticileri Derneği ("SERSA") ve Seramik Kaplama Malzemeleri Üreticileri Derneği ("SERKAP") üyelerinin faaliyetlerine ilişkin birtakım bilgilerin Rekabet Danışmanlık A.Ş. tarafından üç ayda bir toplanarak ve iki ay eskitilmek suretiyle katılımcı üyeler ve kamu ile paylaşılmasına ilişkin uygulamaya menfi tespit verilmesi ve muafiyet tanınması talep edilmiştir. Paylaşımına konu veriler: çalışan sayısı; kapasite (m<sup>2</sup>/adet/ton); üretim: (i) ssg'de ffc, vc, toplam (ii) skm'de porselen karosu, yer karosu, duvar karosu, toplam (m<sup>2</sup>/adet/ton); satış: iç piyasa ve dış piyasa (m<sup>2</sup>/adet); enerji (doğalgaz m<sup>3</sup>), elektrik enerjisi (kwh), toplam enerji (kwh/net ton); karbon salınımı (kg/ton) olarak belirlenmiştir.

Bilgi değişiminin değerlendirilmesi bakımından kararda değinilen ve dikkat edilmesi gerektiği ifade edilen unsurlardan biri, değışilen bilgilerin kamuya açık olup olmadığıdır. Kararda gerçek anlamda kamuya açık bilgilerin, bilgiye erişim maliyetleri bakımından tüm rakipler ve müşterilerce aynı derecede erişilebilir olması halinde, bu bilgilerin değışime konu olmasının rekabet kurallarına aykırı olmayacağı vurgulanmıştır. Bu doğrultuda kararda, bilgi değışimi kapsamındaki teşebbüslerin pazarın ne kadarını kapladığı, verilerin anonimliği, verilerin güncelliği, verilerin kamuya açıklığı ve bilgi değışiminin sıklığı gibi hususların değerlendirileceği ifade edilmiştir.

SERFED tarafından toplanacak bilgiler arasında kapasite, üretim, satış ve maliyetlerin hesaplanmasına yol açabilecek olan elektrik enerjisi ve toplam enerji verilerinin stratejik bilgi olarak değerlendirilebileceği görülmektedir<sup>2</sup>. Bununla beraber, Yatay İş birliği Anlaşmaları Hakkında Kılavuz'da, stratejik bilgilerin, verilerin toplulaştırılmış, geçmişe yönelik ve üçüncü taraflarca işleniyor olması hallerinde rekabeti sınırlayıcı stratejik bilgi olma niteliğini kaybedeceği ifade edilmektedir. Öte yandan, Kurul ve Komisyon dar oligopol olmayan pazarlarda beş katılımcının üzerinde bilgi paylaşımını toplulaştırılmış olarak kabul etmektedir. Kuruma yapılan başvuruda her veri seti açısından en az beş teşebbüsün verisi toplanmadıkça verinin paylaşılmayacağı ifade edilmiştir.

Paylaşılacak verilerin güncelliği dikkate alınırken bilgilerin stratejik niteliğini kaybetmesi için geçmiş Kurul kararlarında öngörülen sürenin iki-üç ay olduğu görülmektedir. Bu kararda, verilerin üç ayda bir toplanacağı ve iki ay eskitilmeden üyelerle paylaşılmayacağı belirtilmektedir. Her ne kadar başvuruda üç aylık periyotlarla yayınlanan verilerin aylık verileri değil üç ayın toplamını içereceği ifade edilmekteyse de paylaşılacak veri seti içerisindeki en yeni tarihli verinin iki aylık olacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle Kurul, verilerin rekabeti sınırlayıcı stratejik bilgi olma niteliğini kaybedecek kadar eskitilmesinin planlanmadığı kanaatine varmıştır. Bunun yanı sıra Kurul, üç ayda bir veri paylaşım sıklığının da verilerin geleceğe yönelik etki doğurmasına neden olabileceğini belirtmiştir.

Sonuç olarak, uygulama kapsamında paylaşılacak verilerin yeterince toplulaştırılmayacak ve eskitilmeyecek olması nedeniyle teşebbüsler açısından stratejik bilgi niteliğini kaybetmemiş olacağı gerekçesiyle muafiyet başvurusu reddedilmiştir<sup>3</sup>.

## **3. ELEKTRİK TİCARET DERNEĞİ KARARI**

Kurum tarafından verilen bir diğer kararda, Enerji Ticareti Derneği ("ETD") bünyesinde ve

2 Rekabet Kurulu'nun 20.08.2020 tarih ve 20-38/526-234 sayılı kararı

3 Rekabet Kurulu'nun 20.08.2020 tarih ve 20-38/526-234 sayılı kararı

tezgâh-üstü (“OTC”) piyasada faaliyet gösteren altı broker tarafından gerçekleştirilen işlemlere ilişkin birtakım verilerin konsolide bir şekilde yayımlanmasına yönelik menfi tespit belgesi verilmesi ya da muafiyet tanınması talebi incelenmiştir.

ETD tarafından yapılan başvuru, OTC’de yapılan anlaşmalardan bir kısmının belli parametrelerine ilişkin bilgilerin ETD üyesi olan ve ekonomik bütünlük olarak bakıldığında elektrik üretim ve/veya tedariki alanında faal olan teşebbüslerle paylaşılmasına ilişkindir. Bu amaçla, altı tane broker aracılığıyla verilerin toplanarak yayımlanması planlanmıştır. Bildirime konu işlem kapsamında esasen iki tip veri seti derlenerek paylaşılacaktır:

- Ticaret şirketlerinden katılımcıların ve broker katılımcıların paylaştıkları işlemlere ilişkin verilerin, işlemlerin gerçekleştiği haftayı takip eden hafta içerisinde toparlanması ve paylaşılması.
- İleriye dönük öngörülebilirliğe katkı sunmak amacıyla, ilgili brokerların hafta kapanışında ellerindeki en iyi (en yüksek fiyatlı) alış ve en iyi (en düşük fiyatlı) satış tekliflerinin toplanarak, tüm brokerlarda mevcut olan teklifler arasından en iyi tekliflerin paylaşılması.<sup>4</sup>

ETD, bu uygulamada amacın “ticaret öncesi şeffaflığı artırmak olmadığını, OTC piyasaya ilişkin bir veri tabanı oluşturmak ve bunlara ilişkin analiz ve raporlamayı mümkün kılmak”<sup>5</sup> olduğunu belirtmiştir. Firmalar, vadeli işlemlerin güncel fiyatlarına dair bilgi sahibi olmak için piyasayı takip etmek durumunda olup piyasayı sürekli takip eden brokerlardan bilgi almaktadır. Brokerlar ise yaptıkları işlem herhangi bir gizlilik şartı içermiyorsa gerçekleşen tüm işlemleri (alıcı/satıcı bilgisi hariç; dönem, miktar, fiyat, kontrat tipi (finansal/fiziksel) bilgileri dâhil) piyasa oyuncularıyla e-posta yoluyla paylaşmak istemektedir. Bu paylaşım zorunlu olmamakla birlikte katılımcıların bilgilensesi-

ni ve vadeli piyasada işlem yapmalarını kolaylaştırmaktadır. ETD tarafından verilen bilgilere göre başvuruya konu verilerin yayımlanması, ikili anlaşma yapmak isteyen firmaların alım ve satım yönünde kendileri için en uygun fiyatı bulmalarına hizmet edecektir. Ayrıca, böyle bir paylaşımın önünde bilinen bir mevzuat engeli bulunmadığı da ifade edilmiştir.

Kurum’un ETD’ye verdiği ara değerlendirmede uygulamaya ilişkin riskler şöyle sıralanmıştır:

- Brokerların katılımcılar arasında eşit davranma zorunluluğu olmaması ve ETD tarafından yayımlanan verileri doğrulayacak herhangi bir mekanizmanın söz konusu olmaması,
- ETD bünyesindeki brokerlar ile ticaret ile iştigal eden teşebbüslerin spot fiyatları kendi vadeli pozisyonlarını kârlı hale getirecek şekilde belirleme ihtimalleri,
- Başvuruya konu sözleşme koşullarının geleceğe dair beklentileri etkileyecek olması dolayısıyla REMIT benzeri dürüstlüğü temin edecek mevzuat hazır olmadıkça piyasa bozucu işlem riskinin var olması,
- OTC’de VİOP’takine benzer şekilde günlük fiyat değişim limiti gibi ani ve piyasa gerçeklerini yansıtmayan fiyat hareketlerini frenleyici mekanizmalar öngörülmediğinden, OTC’nin aşırı riske açık olması ve başvuruya bilgi paylaşımının bu riskin piyasalara olan etkisini artırması.<sup>6</sup>

Buna karşılık kararda yer alan muafiyet değerlendirmesinde paylaşımların,

- İşlem hacminin artmasına yardımcı olacağına,
- Alıcı gücünü artırma potansiyeli bulunduğuna ve dolayısıyla tedarikçiler arasındaki rekabet de artacağına,
- Arz-talep taraflarında daha başarılı risk yönetimine katkı sağlayacağına,

4 Rekabet Kurulu’nun 26.12.2019 tarih ve 19-46/785-342 sayılı kararı

5 Rekabet Kurulu’nun 26.12.2019 tarih ve 19-46/785-342 sayılı kararı

6 Rekabet Kurulu’nun 26.12.2019 tarih ve 19-46/785-342 sayılı kararı



- Verilerin toplanmasında herhangi bir engel (kısıtlayıcı hüküm gibi) olmadığına, kanaat getirmiş ve uygulamanın bireysel muafiyetten yararlanabileceğine karar vermiştir.

#### **4. 2018 TARİHLİ FİNANSAL KURUMLAR BİRLİĞİ KARARI**

Bu çalışma kapsamında değineceğimiz ve Kurul'un teşebbüs birliği çatısı altında gerçekleşen bilgi değişimlerine yönelik vermiş olduğu önemli muafiyet kararlarından sonuncusu ise, Finansal Kurumlar Birliği ("FKB")'ne yöneliktir. 2018 yılında beş yıl süreyle tanınan muafiyet kararında Kurul, bildirim konu işlemler açısından detaylı incelemelerde bulunmuştur. Kararda yer alan bildirim konu işlem kapsamında FKB'nin, üye şirketlerden mali tablolarında yer alan verileri ve ek bazı verileri belirli periyotlarla toplaması ve daha sonra söz konusu bilgileri geçmiş verisi olarak üyeleriyle ve toplulaştırılmış bir şekilde de kamuya paylaşması öngörülmüştür.<sup>7</sup>

Kurul kararda, verilerin stratejik açıdan önemi, bilgi değişiminin sıklığı ve pazarı kapsama derecesi ile verilerin toplulaştırılmış olup olmadığı ve güncelliği gibi faktörlerin üzerinde durmuştur.

Kararda başvuru konusu veriler aşağıdaki gibi dört grupta incelenmiştir:<sup>8</sup>

Yapılan inceleme sonucunda 1. tip bilgi değişimi başlığı altında yer alan verilerin paylaşımının, bu verilerin hali hazırda sektörel düzenleyici kurum olan BDDK tarafından da yayımlanması ve sadece konsolide verilerin paylaşılmasını öngörmesi itibarıyla menfi tespit belgesi almasının mümkün olduğu değerlendirilmiştir. Yine 4. tip bilgi değişimi altında yer alan MFKS, FKSTS, taşıt kredileri karşılaştırması ve AL-100 Raporu verilerinin paylaşımına da AL-100 Raporu haricinde rekabete duyarlı veri olmaması ve konsolide bazda paylaşılmasının öngörülüyor olması itibarıyla menfi tespit tanımlanabileceği değerlendirilmiştir. Buna karşın, AL-100 Raporu ve 2. ve 3. tip bilgi değişimi başlığı altında incelenen verilerin paylaşımının ise, rekabete duyarlı (stratejik) veriler olması ve bireysel bazda paylaşımının öngörülmesi nedeniyle menfi tespit belgesi almasının mümkün olmadığı değerlendirilmiştir. Ancak paylaşılması planlanan verilerin niteliği ve mevcut pazar yapısı dikkate alındığında, 3. tip bilgi değişimi başlığı altında yer alan verilerin konsolide bir şekilde paylaşılması durumunda 4054 sayılı Kanun'un 5. maddesinde belirtilen şartların karşılanması nedeniyle bahse konu uygulamanın muafiyetten yararlanabileceği değerlendirilmiştir. Muafiyetin süresinin ise, önceki Kurul kararından bu yana geçen ve muafiyet süresi olarak tanımlanan üç yıllık periyotta pazar yapısında kayda değer bir değişiklik olmaması, öte yandan gelecekte pazar yapısında meydana gelebilecek olası

<b>Kategori</b>	<b>Açıklama</b>
1.Tip Bilgi Değişimi	BDDK tarafından üçer aylık dilimlerle konsolide bir şekilde yayımlanan ve FKB tarafından da birer aylık dilimlerle hem kamuya hem de üyelere aynı şekilde konsolide olarak açıklanacak olan veriler.
2.Tip Bilgi Değişimi	BDDK tarafından üçer aylık dilimlerle konsolide bir şekilde yayımlanmakla birlikte, FKB tarafından ayrıca üyelere firma bazında açıklanacak olan veriler.
3.Tip Bilgi Değişimi	BDDK tarafından yayımlanmayan ve birer aylık dilimlerle sadece FKB tarafından kamuya konsolide, üyelere ise konsolide ve firma bazında açıklanacak olan veriler.
4.Tip Bilgi Değişimi	BDDK tarafından yayımlanmayan ve FKB tarafından üçer aylık dilimlerle konsolide bir şekilde paylaşılacak olan veriler.

7 Rekabet Kurulu'nun 15.02.2018 tarih ve 18-05/79-43 sayılı kararı

8 Rekabet Kurulu'nun 15.02.2018 tarih ve 18-05/79-43 sayılı kararı

değişmelerin yukarıda yer verilen değerlendirmeleri etkileyebilecek olması nedeniyle, bu değişimlerin Kurum tarafından da gözlenebilmesi amacıyla beş yıl ile sınırlandırılmıştır.

Anılan kategoriler çerçevesinde başvuru konusu verilerden, varlık kodları bazında dağılımlar, sektörlere göre dağılımlar, mali veriler ve rasyolar analizi, ciro raporu, alacaklar raporu, taşıt kredileri karşılaştırmasına ilişkin veriler kalemlerinin 45 gün; buna karşılık merkezi fatura kaydına ilişkin veriler ile finansal kiralama sözleşme tescil sistemine ilişkin veriler beş gün gecikmeli olarak FKB tarafından birer aylık periyotlarla konsolide bir şekilde üyelerle ve kamuyla paylaşımına menfi tespit belgesi verilmiştir.

Bunun yanında, yukarıda belirtilen ilk beş kalem ile birlikte Birliğe üye kuruluşların, müşteri sayısı, sözleşme sayısı, toplam sözleşme tutarı bilgileri ve önemli bilanço kalemleri ve genel bilgilerinin bireysel bazda paylaşılmasına ise, menfi tespit ve bireysel muafiyet tanınmaması belirtilmiştir. Nitekim, bu veriler karar- da, stratejik bilgiler olarak değerlendirilmiştir.

Diğer yandan Kurul, konsolide ve firma bazında paylaşılması planlanan, Birliğe üye kuruluşların personel sayısı, şube sayısı, temsilcilik sayısı ve personelin eğitim durumlarına ilişkin verilerin, Birlik tarafından birer aylık periyotlarla 45 gün gecikmeli olarak kamuyla ve ayrıca bireysel bazda üyelerle paylaşılmasına menfi tespit belgesi verilmesine karar vermiştir. Anılan veriler, kararda bireysel bazda (firma bazında) paylaşımına izin verilen tek veri olması açısından da önem arz etmektedir.

Kararda yer alan, aktif/yükümlülük tutarlarının vade/para birimi/maliyet bazında dağılımı, finansman (kullandırım) tutarı, yeni açılan finansman kredileri ve alacaklar, AL-100 raporu verilerine yönelik olarak ise Kurul, konsolide bazda paylaşımına izin vermesinin yanında diğer verilerden ayrı bir değerlendirmede bulunmuştur. Buna göre, FKB tarafından üyelerle ve kamuyla konsolide bir şekilde birer aylık periyot-

larda 45 gün gecikmeli olarak gerçekleştirilecek paylaşımların ve alt kırılımlar halinde yapılacak paylaşımın teşebbüslerin birbirlerinin verisini tahmin edebilmelerine olanak vermeyecek şekilde yapılması şartıyla bireysel muafiyet tanınabileceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda anılan verilerin birliğe üye teşebbüsler tarafından firma bazında tahmin edilebiliyor olması karar kapsamında risk teşkil edecektir.

Son olarak Kurul, aktif/yükümlülük tutarlarının, vade/para birimi/maliyet bazında dağılımına yönelik verilerin paylaşımında ise, vade ve para birimi bakımından diğer verilerle aynı periyotta paylaşım yapılabileceğine fakat faiz verisinin ortalama değeri baz alınmak üzere paylaşım periyodunun üç ay olarak belirlenmesi koşuluyla 4054 sayılı Kanun'un 5. maddesi çerçevesinde bireysel muafiyet tanınacağına karar vermiştir.<sup>9</sup>

## SONUÇ

Üç güncel karar bir arada değerlendirildiğinde, Kurul'un teşebbüs birliği çatısı altındaki bilgi değişimlerine yönelik vermiş olduğu kararlarda temelde iki değerlendirmeyi baz aldığı söylemek mümkündür. Bunlar, bilgilerin paylaşım periyodu ve eskitilme süreleridir. Bu değerlendirmeler, paylaşılacak olan bilgilerin niteliğine ve sektöre göre değişiklik göstermekle birlikte, Kurum genel olarak çok sık periyotlarla paylaşılan bilgilerin pazardaki şeffaflık düzeyini artıracığa kanaatindedir. Eskitilme süresi bakımından ise asıl önemli olan, verilerin rekabete duyarlı stratejik bilgi olma niteliğini kaybedecek şekilde güncelliğini kaybetmesidir.

9 Rekabet Kurulu'nun 15.02.2018 tarih ve. 18-05/79-43 sayılı kararı



# KOMİSYONDA BEKLEYEN SÖZLEŞME

Abdullah KILINÇ  
Vergi Bölümü Ortağı

## ÖZET

Haziran 2017 tarihinde imzalanan “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önleyici Vergi Antlaşmalarını Konu Edinen Çok Taraflı Konvansiyonu”na yürürlük kazandıran kanun teklifi hâlen TBMM Komisyonu’nda beklemekte olup bu durum, teklifin akıbeti konusunda önemli bir merak uyandırmaktadır. Özellikle halihazırdaki yatırımlar üzerinde önemli maliyet etkileri olabilecek düzenlemeler içeren Sözleşme, kamu ve özel sektör arasında önemli lobi faaliyetlerine sahne olmaktadır. Sonucu ne olursa olsun, nihai şekle bir an önce karar verilerek, yapılacak yeni yatırımlarda özel sektörün önünü görebilmesine imkân tanınması gerekmektedir. Keza en kötü çözüm bile çözümsüzlüğe yeğdir. Yazımızda özel sektör tarafından azami önem atfedilen Sözleşme’nin 5. maddesindeki Türkiye’nin tutumu ve bu tutumun değiştirilmek istenmesi halinde, kanun yapma aşamalarına göre iç hukukumuzda değerlendirilebilecek yöntemlere değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önleyici Vergi Antlaşmalarını Konu Edinen Çok Taraflı Konvansiyonu, Uygun Bulma Kanunu.

## GİRİŞ

OECD’nin öncülüğünde şekillendirilen “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımını Önleyici Vergi Antlaşmalarını Konu Edinen Çok Taraflı Konvansiyon” (“Sözleşme”; “MLI”), Türkiye tarafından Haziran 2017’de imzalanarak resmileşmesine karşın, hâlen iç düzenlemeler çerçevesinde yasama ve yürütmeye bağlı onay işlemlerinin tamamlanmamasından dolayı bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Söz konusu Sözleşme’nin Türkiye hukuk sisteminde yürürlük kazanabilmesi adına, Sözleşme’nin yasama organı tarafından uygun bulunduğu dair bir kanun çıkarılarak, bu kanunun Cumhurbaşkanı tarafından ısdâr edilmesi ve kanunun Resmi Gazete’de yayımlanması gerekmektedir. Bu amaçla, kanun teklifinin TBMM Meclis Başkanlığı’na 2 Haziran 2020’de verildiğini ve teklifin TBMM İç Tüzüğü’nde yer alan düzenlemeler çerçevesinde doğrudan doğruya tali komisyon vazifesini üstlenmek üzere 3 Haziran 2020’de Plan ve Bütçe Komisyonu’na sevk edildiği TBMM kayıtlarından takip edilebilmektedir. Buna karşın her ne kadar İç Tüzük’te, komisyonların 45 gün içeri-

sinde çalışmalarını tamamlamalarına ilişkin düzenleme bulursa da hâlen ilgili komisyonlarca inceleme raporunun Meclis Başkanlığı’na sunulmadığı görülmektedir. Bu gecikmenin sebebinin, finans çevrelerinde yapılan görüşmelerin içeriğine bakıldığında, Sözleşme’nin Türk sermayesinden müteşekkil uluslararası yatırımcılara getireceği ilave vergi maliyetleri olduğunu söylemek pek isabetsiz bir tahmin olmayacaktır. Yazımızda bu gelişmeler ışığında, Sözleşme’nin en dikkat çekici, çifte vergilendirmenin önlenmesi hükümlerine ilişkin düzenlemelerini ve her ne kadar Hazine’nin hedeflediği gelirleri elde edememesi anlamına gelecek olsa da sözleşmenin özel sektörün talepleri doğrultusunda tadil edilmesinin veya etkisinin azaltılmasının mümkün olup olmadığını tartışacağız.

## 1. SÖZLEŞMENİN İÇERİĞİ

Çok taraflı Sözleşme, temelde iki olguyu amaçlamaktadır. Birincisi, sayısı bini aşan ve güncel vergi gelişmelerine kimi zaman cevap vermekte yetersiz kalan yürürlükteki çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarının hızlıca günün beklenti ve koşullarına uygun hâle getirmektir. Çok taraflı antlaşmalar, tek tek taraflarca yenilenmesi on yılları alabilecek antlaşmaların bu sayede ortak bir metinde tek seferde ve önceden düzenlenmiş hazır sözleşme metin-

leri ile birlikte hızlıca ele alınarak ilgili ülkelerin kısa bir sürede ve yine tek seferde iç hukuk adımlarını tamamlamalarına yardımcı olmayı hedeflemektedir. Bu sayede yürürlük kazandırılan Sözleşme ile ikili vergi anlaşmaları tadil edilmeyecek ancak sonraki düzenleme önceki düzenlemeyi ilga edeceğinden (*Lex posterior derogat legi priori*) mevcut antlaşmalar sözleşme ile birlikte yeniden yorumlanacaktır. Fakat bu anlamıyla Sözleşme'nin getirdiği yeni düzenlemeler, antlaşmaların protokolleri gibi antlaşmaların değişmez ve tamamlayıcı bir eki olarak görülmeyecek veya var olan antlaşmaları hükümsüz kılmayacaktır. Değişiklik yapılmayan maddeler yürürlükte kalmaya devam edecektir.

Sözleşme'nin kazandırmayı amaçladığı ikinci fayda ise, özellikle transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile birlikte yıllar içinde birçok ülkeler arası uyuşmazlıkta çözüme kavuşturulamayan ve devamlı suretle biriken milletler arası vergi ihtilafları yükünü, devletler arası vergi uzlaşma müessesesini etkinleştirerek hafifletmektir. Türkiye, Sözleşme'nin tahkim ile ilgili tüm maddelerine çekince koyduğundan, bu maddeler Türkiye'nin taraf olduğu antlaşmalara uygulanmayacaktır.

## **2. SÖZLEŞME'NİN ÖNGÖRDÜĞÜ ÇİFTE VERGİLENDİRME'NİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN TÜRKİYE'NİN TERCİH ETTİĞİ MÜESSESE**

Peki Sözleşme'nin bu haliyle yürürlüğe girmesi durumunda, doğuracağı en önemli sonuçlardan biri olan 5. maddesiyle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme düzenlemeleri nelerdir?

Sözleşme bu maddesi ile, imzalayan taraflara antlaşmalarında yer alan çifte vergilendirmeyi önleme müesseselerine dört seçenek sunmaktadır. Bunlar A, B, C biçiminde kodlanan hazır metin seçenekleri ve herhangi bir seçimde bulunmayarak olağan durumun korunması opsiyonudur. Türkiye, mevcut durumda TBMM Komisyonu'nda bekleyen hali ile Sözleşme'de sunulan bu seçeneklerden C seçeneğini seçtiğini bildirmiş bulunmaktadır. Buna göre Türkiye, taraf olduğu ikili vergi anlaşmalarından aralarında Hollanda, İsveç ve Belçika gibi ülkelerin de bulunduğu 22 ülke ile olan çifte vergi-

lendirmeyi önleme antlaşmasına C seçeneğini uygulamak yönünde irade beyanında bulunmuştur.

C seçeneği kısaca, sözleşme taslak metninde değiştirilmeden uygulanmak üzere modüler halde sunulan A, B veya C seçeneklerinden birini seçen ve Türkiye'nin bildirdiği 22 ülkeden biri olan devlette elde edilen kazancın, C seçeneğini seçen diğer devlete aktarılması halinde, bu kazancın diğer devlette de vergilendirilmesini öngörmektedir. Buna karşın diğer devlette hesaplanacak vergiden, ilk devlette aynı kazanç üzerinden ödenen vergiyi, diğer devletin azami vergileme tutarına kadar mahsup imkânı tanımaktadır.

Somut bir örnek vermek gerekirse, henüz Türkiye açısından Sözleşme'nin yürürlüğe girmemesinden dolayı Hollanda ve Türkiye arasında mevcut haliyle yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşması kapsamında, Hollanda'da iştirak kazançları istisnasına tabi tutulan bir kazanç, antlaşmanın çifte vergilendirmeyi önleme düzenlemeleri kapsamında Türkiye'ye dağıtılması halinde, iki ülke arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmasının 23. madde ve ilgili protokolü kapsamında, Türkiye'de kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Buna karşın, Sözleşme'nin bu haliyle yürürlüğe girmesi halinde, A seçeneğini seçen Hollanda'da elde edilen ve Hollanda iç mevzuatına göre iştirak kazançları istisnası ve dağıtılan kâr payına ilişkin indirimli stopaj uygulaması sebebiyle, üzerinden hiç vergi ödenmeden C seçeneğini seçen Türkiye'ye kâr dağıtım yoluyla ulaştırılan kazanç, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacak ve üzerinden ilgili yılda geçerli olan kurumlar vergisi oranında vergi hesaplanacaktır. C seçeneği yurtdışında aynı kazanç üzerinden ödenen vergilerin mahsubuna imkân vermesine karşın, Hollanda'da herhangi bir vergi ödenmediğinden herhangi bir mahsup imkânı da bulunmayacaktır. Bulunsaydı bile, halihazırda Türkiye verginin mahsubundan arta kalan tutarı hesaplamış olduğu vergiden düşecek ve geriye kalan tutarı yine ilgili kurumdan tahsil edecektir.



Diğer taraftan A, B ve C seçeneklerinden birini seçmeyen ülkeler için C seçeneğinin uygulanması mümkün olmayacaktır. Örneğin, herhangi bir seçenek belirtmeyen ve maddeye çekince koyan İsveç ile mevcut ikili vergi antlaşması hükümleri uygulanmaya devam edecektir. Özellikle yatırımcılar tarafından önemli bir vergi maliyeti doğuran bu uygulamalar sebebiyle, sözleşmenin ilk imza tarihinde Türkiye tarafından da esasen herhangi bir seçenek seçilmemesine karşın, zannederiz ki Mali İdare'nin önemli bir vergi geliri oluşturması sebebiyle bulunduğu girişimler sonucunda, sonradan Türkiye tarafından C seçeneğinin seçildiği yetkili organlarca saklayıcı organizasyona bildirilmiştir.

### 3. SÖZLEŞMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILABİLMESİ İÇİN ATILABİLECEK ADIMLAR

Mevcut duruma göz atıldığında, Türkiye'nin imzaladığı ve C seçeneğini seçtiği Sözleşme "uygun bulma" kanun teklifi ile TBMM Başkanlığı'na iletilmiştir. Henüz komisyonlarda incelemesi tamamlanmayan Sözleşme'nin ne şekilde ve hangi tavsiyelerle komisyon raporlarına yansıtacağı merak konusudur.

Uluslararası sözleşmelerin yürürlük kazanabilmesi için gerekli olan Anayasa'nın 90. maddesinin ilk fıkrasında ifade edildiği üzere, "*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır*".

Bu kanun yürürlük ve yürütme maddesiyle birlikte toplamda üç maddelik kısa ve esasen bu iki maddeyi de bir kenara bıraktığımızda tek maddelik bir kanundur. Bu kanun üzerinde genel kurul görüşmeleri esnasında Sözleşme'nin içeriği ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılması mümkün bulunmamaktadır. Zira genel kurulun görevi, tek maddelik diyebileceğimiz kanunu onaylamak ya da onaylamamaktadır. Buna karşın kanun teklifinin genel kurulda oylamaya gelmeden önce, komisyonlar nezdinde (mevcut kanun teklifi için Dış İşleri ve Plan ve Bütçe Komisyonları) Sivil Toplum Kuruluşları ile yapıla-

cak görüşme neticesinde eski haline getirilmesi opsiyonu elbette değerlendirilebilir. Bu durumda tekrardan saklayıcı kuruluşa sözleşmeye konulan çekinceler üzerinde değişiklik yapılmasına ilişkin bildirim yapılması gerekecektir. Nitekim, Türk uygulamasında çekincelerin geri alınması konusunda herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, hukukun yerleşmiş bir genel ilkesi gereği, gerçekleştirilen bir hukuksal işlemin ya aynı otorite ya da onun hiyerarşik olarak üstünde aynı konuda yetki kullanabilecek bir üst otorite tarafından geri alınması olanağı vardır.<sup>1</sup> Bu kapsamda yürütme erki, Dışişleri Bakanlığı marifetiyle söz konusu çekinceyi geri alma hakkını kullanabilir. Ancak şu da unutulmamalıdır ki 2017 Haziran'da Sözleşme'ye atılan imza sonrasında, yukarıda da değinildiği üzere bir kez zaten bu madde özelinde bir değişiklik yapılmıştır. Aynı maddenin tekrardan imza atıldığı dönemdeki eski haline dönüştürülmesine ilişkin bildirimde bulunulması, diplomatik ciddiyetten biraz uzak bir görünüm sergileyecek olmasına karşın, iş dünyası için doğuracağı kazanımlar göz önünde bulundurularak mevcut kararın yürütme erki tarafından yeniden gözden geçirilmesi önem arz etmektedir. Bu değişikliğin ilerleyen bölümde değinileceği üzere, Sözleşme'ye iç hukuk yollarının tamamlanarak yürürlük kazandırılmasından sonra yapılması da mümkünken, değişiklik yapılması yönünde irade konulması halinde, bu değişikliğin komisyon görüşmeleri aşamasında yapılması, en etkin ve kısa yöntem olacaktır. Diğer taraftan Mali İdare'de görevli bürokratların da tavsiyesi dışında atılmış olacak bu adımın iç bürokraside de yaratacağı rahatsızlık yine yürütme organları tarafından karar alma aşamasında önem arz edecek başka bir boyuttur.

Bir an için ilgili değişikliğin komisyonlarda yapılan değerlendirmeler aşamasında yapılmadığını ve uygun bulma kanun teklifinin mevcut hali ile ve mevcut Sözleşme yapısı ile yasalaştığını düşünelim. Yine de Sözleşme'nin yürürlüğe girmesi için uygun bulma yasaasının Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmektedir. Yayımlanması için de öncelikle Cumhurbaşka-

1 Hüseyin PAZARCI, *Uluslararası Hukuk*, 16. Bası, Ankara, 2017, s.87

nı tarafından onaylanması gerekmektedir, zira Anayasamızın 104. maddesinde Cumhurbaşkanının görevleri sayılmakla birlikte mezkûr maddenin 2. fıkrasında Cumhurbaşkanının Anayasa'nın uygulanmasını, Devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını temin edeceği, 6. fıkrasında kanunları tekrar görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne gönderebileceği, 11. fıkrasında milletlerarası antlaşmaları onaylayacağı ve yayımlayacağı ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler göz önüne alındığında Cumhurbaşkanının Meclis tarafından yasalaştırılmış bir uygun bulma kanununu ancak tekrar görüşülmek üzere TBMM'ye gönderme yetkisinin bulunduğu ve fakat içeriğinde değişiklik yapmasına imkân olmadığı kabulü gerekir. Hatta yasanın Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye gönderilmesi ve aynen tekrar onaylanması halinde, Cumhurbaşkanı'nın onaylamayı reddetme yetkisinin bulunmadığı Anayasa'nın 89. maddesinde açıkça ifade edilmektedir. Tam da bu nedenle Cumhurbaşkanı'nın uygun bulmak zorunda olduğu düzenlemelere ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açma yetkisi Anayasa'nın 150. maddesi ile koruma altına alınmıştır. Bu durumda, Sözleşme içerisinde bir değişiklik yapılmak istenmesi halinde, bunun anayasal düzlemde Cumhurbaşkanı tarafından yapılamayacağı ve kanun teklifi aşamasında konunun irdelenmesi gerektiği görülmektedir.

Uygun bulma kanununun Cumhurbaşkanı'nca onaylanması ve yayımlanmasından sonra Sözleşme Türkiye bakımından bağlayıcı hâle gelecektir. Bununla birlikte, yine de Sözleşme'nin bağlayıcı hale geldikten sonra da yukarıda değinilen 5. maddesinin değiştirilmesi mümkündür. Ancak uygun bulma kanunu ile kabul edilen bir sözleşmenin yine aynı yöntemle bir başka deyişle yeni bir kanun düzenlenmek suretiyle değiştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Her ne kadar yürütme organının uluslararası antlaşmaları değiştirmesine ilişkin son günlerde doktrinde tartışılan ve hatta tesis edilen işlemler olsa da genel hukuk ilkeleri çerçevesinde, kanunla getirilen bir düzenlemenin ancak kanunla geri alınması veya değiştirilmesinin kabulü gerekir. Ancak takdir edileceği üzere, bu süreç uzun ve iş dünyası için vergi maliyetinin arttığı

bir dönemi de beraberinde getirecektir.

Bununla birlikte, ülkeler her ne kadar çok taraflı sözleşmelere imza atsalar da aralarında sonradan yapacakları yeni bir anlaşma ile ikili ilişkilerini tekrardan düzenleyebilirler. Bir başka deyişle, MLI ile içeriği değiştirilen ikili vergi antlaşmalarının ilgili hükümleri tekrardan ikili antlaşma ile düzenlenebilir ve yine sonraki düzenlemenin önceki düzenlemeyi ilga edeceği ilkesine bağlı olarak, ülkeler bazında düzenlemeler yapılabilir. Şüphesiz ki söz konusu ikili antlaşmanın da yürürlüğe girmesi için kanun seviyesinde düzenlemeye ihtiyaç duyulacaktır. Bununla birlikte, MLI'nın ilgili maddeleri kapsamında yapılan değişikliklerin, saklayıcıya bildiriminden kısa sürelerde yürürlüğe girmesi mümkünken, çok taraflı Sözleşme'nin bir amacı da bu süreleri kısaltmak ve her bir anlaşma için ayrı iç hukuk prosedürlerinin çalıştırılmasının önüne geçilerek bürokrasi yükünü azaltmaktır. İkili yapılacak yeni antlaşmalar görece daha uzun sürelerde yürürlüğe alınabilecek, bu esnada yurtdışı yatırımcılar için önemli vergi maliyetleri doğabilecektir. Zira, her ne kadar kazancın Türkiye'ye getirilmeyerek vergilendirmeden kaçınılmasının mümkün olduğu bir an için düşünülse dahi kontrol edilen kurum kazançlarına ilişkin vergi mevzuatımızda yer alan düzeltme kurumları, yurtdışında vergilendirilen gelirlerin Türkiye'de dağıtılmasını dağıtılmasını vergilendirilmesine sebebiyet verecektir.

## SONUÇ

Son olarak belirtmek gerekir ki 1969 tarihli Viyana Antlaşmalar Hukuku Sözleşmesi'ne Türkiye taraf olmamakla birlikte, milletlerarası kamu hukukunda, Viyana Sözleşmesi'nin tarafı olmayan devletler için de Sözleşme hükümleri "yapılageliş" kuralı olarak uluslararası hukukun önemli kaynakları arasında sayılmaktadır. Söz konusu Sözleşme'nin 18. maddesinde,

*"Bir Devlet, aşağıdaki hallerde bir antlaşmanın konu ve amacını ortadan kaldıracak hareketlerden kaçınmak mecburiyetindedir:*

*a - onaya, kabule, veya tasvibe bağlı olarak antlaşmayı imzalamadığı zaman veya antlaşma teşkil eden belgeleri teati (değiş-tokuş) ettiği zaman, antlaşmaya*

*taraf olmamak niyetini açıklığa kavuşturmuş olunca-ya kadar; veya*

*b - antlaşma yürürlüğe girinceye kadar veya bu yürürlüğe girmenin gereksiz yere geciktirilmemesi şartıyla, antlaşmayla bağlanma rızasını açıkladıktan sonra.”*

ifadelerine yer verilmektedir.

Buna göre, Türkiye'nin Sözleşme'yi nasıl uygulayacağına karar vererek bir an önce iç hukuk adımlarını tamamlaması uluslararası itibar ve yatırımcılarımızın fizibilite ve yurtdışı örgütlenmelerini daha sağlıklı biçimde yapabilmeleri için önem arz etmektedir. Zira hatırlamak gerekirse, son olarak otomatik bilgi değişim uygulamasına ilişkin gecikmelerden dolayı Türkiye, Avrupa Birliği tarafından gri listeye alınmış ve Romanya ile önemli bir sorunun eşliğinden dönmüştür. Bu sebeple yurtdışı yatırıma bağımlı olan ülke ekonomisini diğer gelişmekte olan ülkelerin koşulları ile rekabet eder halde tutabilmek adına benzeri uluslararası düzenlemelere gereken önemin makul sürelerde verilmesi ve eğer yapılacak ise gerekli düzenlemelerin yol yakınken yapılması önem arz etmektedir.



# YENİ DÜZENLEMELERE GÖRE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNDE GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI

Ömer EMEN  
Kıdemli Vergi Müdürü

Burcu HACI  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

3 Şubat 2021 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile getirilen düzenlemeler uyarınca Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-ge ve Tasarım Merkezlerinde görevli personel ücretlerinin gelir vergisi hesaplamalarında önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Yine aynı düzenleme kapsamında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nu ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar olan gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, vergi indirim ve teşvik uygulamalarının geçerlilik tarihinin “31.12.2028” olarak uzatılmasına karar verilmiştir. Bu çalışmamızda, 31.12.2028 tarihine kadar 4691 sayılı ve 5746 sayılı Kanun kapsamında eski ve yeni gelir vergisi stopaj hesaplamalarının karşılaştırılması izah edilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi Stopaj Teşviki, Ar-Ge, Teknopark.

## GİRİŞ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında 31.12.2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden uygulanan gelir vergisi istisnası uygulaması terk edilerek gelir vergisi stopaj terkin uygulamasına geçilerek gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına geçiş yapılmıştır. Eski uygulamada, Teknoparkda faaliyet gösteren şirketlerde görev alan personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna olması nedeniyle, bahse konu personele ödenecek bir asgari geçim indirim tutarı da söz konusu değildi. Yeni getirilen düzenleme ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’a benzer bir uygulamaya geçilmiş olup Teknoparklarda istihdam edilen, Ar-Ge, Tasarım ve Destek personelinin bu görevleriyle ilgili ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirimini düşüldükten sonra kalan tutar terkin edilerek gelir vergisi stopaj teşviki hesaplaması uygulaması getirilmiştir.

Öte yandan bu düzenlemeye paralel olarak muhtasar-prim hizmet beyannamesinin doldurulmasına ilişkin güncelleme gerçekleştirilmiş olup açıklamalar bölümüne, “Çalışanın teşvik kapsamında olmayan ücretin bulunması halinde, asgari geçim indirim tutarının teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden kısmı yazılacaktır.” ibaresi eklenmiştir. Bu bağlamda, personelin hem 5746 sayılı hem de 4691 sayılı Kanun kapsamı dışı elde edilen ücreti olması durumunda, asgari geçim indirim tutarının, gelir vergisi teşvikine konu olan güne oranlanarak hesaplanması gerektiği belirtilmektedir.

## 1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK ÖNCESİNDEKİ GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun Geçici 2. maddesinde, “Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna” olduğu hüküm altına alınmıştır. Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren şirketlerde istihdam edilen personelin gelir vergisinden istisna olan ücreti üzerinden vergi hesaplanmaması nedeniyle asgari geçim



indirim uygulamasından bahsedilmemektedir. Ancak bölge dışındaki çalışmalara ilişkin istisna kapsamı dışında kalan ve gerçek usulde vergilendirilen ücretler için asgari geçim indirim tutarı mahsup edilebilmektedir. Bu bölgelerde net ücret sistemine göre görev alan personelin gelir vergisi ve damga vergisi dikkate alınmadan brüt ücret tutarları hesaplanmaktadır.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin "İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları" başlıklı bölümünün 2. fıkrasında gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına dair, "*Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile)kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar(4) tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.*" hükmüne yer verilmektedir.

Bu kapsamda, 4691 sayılı Kanun kapsamında elde edilen ücretler gelir vergisinden istisna olacak ve 5746 sayılı Kanun kapsamında elde edilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden asgari geçim indirim tutarı düşüldükten sonra kalan tutarın personelin eğitim durumuna bağlı değişen oranlarda terkin edilmesi gerekecektir.

## 2. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK SONRASI GELİR VERGİSİ STOPAJ TEŞVİKİ UYGULAMASI

7263 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamın-

da getirilen düzenleme ile, "31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir." hükmü getirilmiştir. Bu düzenleme ile, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan şirketlerin bünyesinde görev alan hizmet erbabının bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler kapsamında elde ettiği ücret gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarlarının 5746 sayılı Kanun kapsamındaki uygulamaya benzer şekilde asgari geçim indirim tutarının mahsubundan sonra kalan tutarının muhtasar beyannameye terkin edilmesi esası getirilmiş olup söz konusu gelir vergisi teşvik tutarından işverenin yararlanması amaçlanmıştır.

2021 hesap döneminde 4691 sayılı Kanun kapsamında elde edilen ücret gelirlerinin eski uygulama ve yeni gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasına ilişkin olarak işveren maliyetlerinin incelendiği karşılaştırılmalı bir örnek aşağıdaki gibidir:

	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
Brüt Ücret	5.882,35	6.833,65
SGK (İşçi Payları)	882,35	1.025,05
Gelir Vergisi (%15)	0,00	1.025,05
Damga Vergisi	0,00	51,87
Asgari Geçim İndirimi	0,00	268,31
Net Ödenecek	5,000	5,000
SGK (İşveren Payları) *	573,53	666,28
Toplam İşveren Maliyeti	6.455,88	7.499,93

(\*)SGK işveren payları 5510 ve 5746 sayılı teşvik tutarları düşüldükten sonra hesaplanmıştır.

Yer verilen örnekten anlaşılacağı üzere, yeni getirilen düzenleme ile teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren şirkette net ücret ile

çalışan personelin işveren maliyetlerinde artışa neden olacağı açıkça görülmektedir. Her ne kadar 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teşvik tutarlarının işverene mi yoksa işçiye mi ait olduğu sorularındaki kafa karışıklığını giderse de getirilen yeni düzenleme, net ücret ile anlaşma yapan işverenler açısından ücret maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

### 3. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ İLE AR-GE VE TASARIM MERKEZLERİNE ASGARI GEÇİM İNDİRİM UYGULAMASI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde, ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indiriminin uygulanacağı belirtilerek gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarlarının esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar" başlıklı 10. maddesinin 1. bendinde, "Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir." hükmüne yer verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan "Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri ile Teknokentlerde Mali Uygulamalar" başlıklı sunumun gelir vergisi stopaj teşviki uygulamalarına ilişkin örneklerin yer aldığı bölümünde, kısmi zamanlı personel için verilen örnekte, personelin hesaplanan gelir vergisi tutarından oranlama yapılmaksızın asgari geçim indiriminin tamamının düşülmesi ile bulunan tutar üzerinden teşvik hesaplandığı görülmektedir.

Güncellenen muhtasar-prim hizmet beyannamesinin doldurulmasına ilişkin yapılan güncelleme ile, Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde elde ettiği ücret gelirin tamamı gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilmeyen personel için asgari geçim indiriminin teşvik kapsamındaki ücrete isabet eden kısmının dikkate alınarak uygulanacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda, personelin istisna kapsamı dışında ücreti olması durumunda, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki ücret gelirin toplam ücret

geliri içindeki oranı esas alınarak, asgari geçim indiriminin Ar-Ge kapsamındaki ücrete isabet eden tutarının tespit edilerek teşvike konu edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, asgari geçim indiriminin oranlanması suretiyle işveren lehine teşvikten yararlanılacak kısmı artırılmaktadır.

Hem kapsam içi hem de kapsam dışı ücret geliri bulunması durumunda, teşvik hesaplamalarında asgari geçim indirimi tutarının ne şekilde uygulanması gerektiği konusunda Kanun, Tebliğ, Yönetmelik nezdinde yapılmış bir düzenleme bulunmaması, hem de teşvik hesaplamalarında asgari geçim indirimi tutarının tam uygulanması durumunun idare lehine teşvik tutarının eksik hesaplanmasına yol açacağı hususlarının göz önüne alınarak gerek Ar-Ge ve tasarım merkezi teşvik uygulamalarında gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kapsam içi ve kapsam dışı ücret geliri bulunan hizmet erbabı için gelir vergisi stopaj teşviki hesaplamalarında asgari geçim indiriminin oranlanmaksızın tam olarak dikkate alınmasının daha uygun olacağını değerlendirmekteyiz.

2021 hesap döneminde güncellenen muhtasar-prim hizmet beyannamesi ile gelir vergisi stopaj teşviki hesabında asgari geçim indirim tutarının oranlanarak ve tamamının mahsup edilmesine dair teşvik tutarları karşılaştırılmalı olarak aşağıda açıklanmaktadır.

	Eski Uygulama	Yeni Uygulama
Brüt Ücret	5.000,00	5.000,00
Ar-Ge Günü	16	16
Ar-Ge Brüt Ücret	2.666,67	2.666,67
SGK Payı (İşçi)	750,00	750,00
Damga Vergisi	37,95	37,95
Asgari Geçim İndirimi	268,37	268,37
Terkin Oranı	%90	%90
Ar-Ge Gelir Vergisi	340	340
Ar-Ge Asgari Geçim İndirimi	268,37	143,13
<b>Gelir Vergisi Stopaj Teşviki</b>	<b>64,47</b>	<b>177,18</b>

## SONUÇ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nu ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında 31.12.2023 tarihine kadar olan gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti, vergi indirimi ve teşvik uygulamalarının geçerlilik tarihi "31.12.2028" olarak uzatılmıştır.

4691 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan gelir vergisi stopaj teşvikinde değişikliğe gidilmiş olup teşvik tutarlarından işverenin yararlanması amaçlanmıştır. Değişiklikle, bu bölgede elde edilen ücretler üzerinden asgari geçim indirim tutarının mahsubundan sonra kalan tutar, muhtasar beyannamede terkin edilecektir.

Yeni güncellenen muhtasar beyannamesi uygulaması ile birlikte, asgari geçim indirim tutarının oranlanarak gelir vergisi stopaj teşvik hesabında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ancak hem 4691 hem de 5746 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj hesabında asgari geçim indiriminin tamamının mahsup edilerek teşvik hesaplanması uygulanmasını en risksiz yöntem olarak değerlendirmekteyiz.

# MADEN İŞLETMELERİNDE ARAMA DÖNEMİNDEKİ AMORTİSMAN UYGULAMASI

Onur Çağdaş ÖZGÜR  
Vergi Müdürü

## ÖZET

*Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca bir kanun maddesi ile hüküm altına alınan madenlerde amortisman konusu, bu sektörün diğer sektörlerden vergi mevzuatında ayrışmasına bir anlamda neden olmuştur. Gerek hesaplama yöntemi gerekse uygulanmasına dair yaşanan tereddütler sebebiyle maden işletmelerinin karar vericileri için amortisman mevzuu dikkatle değerlendirilmesi gereken bir alandır. Çalışmamızda, henüz işletme dönemine geçmemiş maden şirketleri için amortisman uygulamasına dair değerlendirmelere ve konuya dair vergi otoritesinin bakış açısına yer verilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Madenlerde Amortisman, Arama Ruhsatı, İşletme Ruhsatı, İşletme İzni, Görünür Rezerv, Vergi Usul Kanunu.

## GİRİŞ

Ülkelerin enerji ihtiyaçlarını karşılamaları için alternatif enerji kaynaklarına yönelimde buldukları günümüz ekosisteminde maden sektörü eskisinden daha da büyük bir önem kazanmıştır. Doğal zenginliğin katma değere dönüştürülmesi için bu alanda yatırımlar ülkemizde devlet ve özel sektör iş birliği içerisinde gerçekleştirilmektedir. 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan hükme göre, madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir. Bu kanun hükmünden anlaşılması gereken, madenlerin kesinlikle herhangi bir şahıs veya tüzel kişinin mülkiyetine geçemeyeceğidir. Ülkemizde madenlerin Türk Milleti adına işletilmesi için tek yetkili mercii devlettir. Ancak, yukarıda bahsedildiği üzere, zenginliğin katma değere dönüştürülmesi için devlet, bazı imtiyazları bir süreliğine verebilmektedir.

Çalışmamızda, maden sahalarının işletilmesi sürecine değinilerek yatırım döneminde olan maden işletmeleri için amortisman uygulamasının ne şekilde olması gerektiğine dair İdare tarafından verilen özelemler ışığında değerlendirilmelerimiz yer alacaktır.

## 1- MADEN HAKKININ ELDE EDİLMESİ

Ülkemizde bulunan madenlerin mülkiyetinin herhangi bir kişi veya kuruma ait olamayacağı Maden Kanunu'nun 4. maddesi ile garanti altına alınmıştır. Sahip olunan zenginliğin işletilerek ekonomik güce dönüştürülebilmesi için devlet, özel sektör iş birliği ile madenler işletilmektedir. Madenlerin işletilmesi için verilecek olan imtiyazlar, Maden Kanunu'nun 6. maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

*“Maden hakları, medenî hakları kullanmaya ehil T. C. vatandaşlarına, Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş tüzelkişiliği haiz şirketlere, bu hususta yetkisi bulunan kamu iktisadî teşebbüsleri ile müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile diğer kamu kurum, kuruluş ve idarelerine verilir.*

*Maden hakları gerçek veya tüzel tek kişi adına verilir.”*

Kanun hükmüne göre, işletmelerin madenlerin işletilmesi için devletin vereceği imtiyaza sahip olmak şarttır. Bu imtiyaza sahip olmak için gerçek ve tüzel kişilerin işletme ruhsatı ve işletme izinlerinin olması gerekmektedir. Maden Kanunu'nun 3. maddesinde ise, işletme ruhsatı ve işletme izinlerine dair tanımlamalara yer verilmiştir. Söz konusu Kanun maddesine göre:

- Ruhsat: Madenlerin aranması ve işletilmesi için yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Genel Müdürlükçe verilen belge.
- Arama Ruhsatı : Belirli bir alanda maden

arama faaliyetlerinde bulunulabilmesi için verilen yetki belgesi.

- İşletme Ruhsatı : İşletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için verilen yetki belgesi.
- İşletme İzni : Bir madenin işletmeye alınabilmesi için izin

olarak tanımlanmıştır. İşletmelerin maden hakkını elde edebilmeleri için öncelikle arama faaliyetlerini yapmak istedikleri alan için arama ruhsatı başvurusunda bulunması gerekmektedir. Arama ruhsatı başvurusu olumlu sonuçlanan işletmeler, belirlenen sahada arama ruhsatı süresince arama faaliyetlerinde bulunulabilmesi için yetkiye ve bir anlamda **arama hakkına** sahip olabilmektedirler.

Bununla birlikte, Maden Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan, "*Maden ruhsatları ve bulunulma hakkı, devredilebilir. Durum maden siciline şerh edilir. Devir muamelesi maden siciline şerh edilmesi ile tamam olur.*" hükmüne göre, maden ruhsatlarının devrinin de mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Kanun'da yer verilen hükme göre, işletmeler arasında maden arama ruhsatlarının devir yoluyla el değiştirilmesi mümkün olabilecektir.

Arama ruhsatının alınmasının ardından, işletme ruhsatının alınması için başvuru yolu açılmış olacaktır. İşletme ruhsatının süresi ise, Maden Kanunu'nun 24. maddesinde yer alan hükme göre belirlenmektedir. İşletme ruhsatı alan işletmeler arama faaliyetlerinin olumlu sonuçlanması neticesinde üretim sürecine geçebilecekleri maden sahaları için işletme izni almak için başvuruda bulunmaktadırlar. İşletme izni ile birlikte de maden işletmeleri üretim ve satış sürecine başlayabileceklerdir.

Madencilik ön hazırlık, araştırma, analiz ve gerekli izinlerin alınması süreci dolayısıyla uzun bir süre yatırım dönemi gerektiren bir sektördür. Sektörün kendi dinamikleri gereğince, arama ruhsatı alınan bazı sahalarda görünür rezerv bazen bulunmakta, bazen ise çıkarılan madenin değeri istenilen seviyede olmadığından ticari olarak yatırımdan elde edilen gelir de yetersiz kalabilmektedir. Maden işletmeleri için arama ruhsatı alınan sahalarda için verilen izin sürecinde işletmeler,

yüksek tutarlarda yatırım yapabilmekte ancak bu dönem içerisinde herhangi bir gelir unsuru doğmamaktadır. Arama döneminde yapılan harcamalar ve ödenen ruhsat bedellerinin ne şekilde itfa edileceği, işletmelerin aktif büyüklükleri ve nakit dengeleri açısından önem arz etmektedir.

## 2- MADEN İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Etimolojik olarak değerlendirildiğinde, amortisman kelimesinin kökeni birçok dilde yok etme, tüketme, itfa etmek anlamına gelmektedir. Fransızca'dan dilimize geçen bu sözcük, muhasebede alanında ise, bir borcu veya yatırımı peyderpey ödemek, tüketmek, itfa etmek anlamlarında kullanılmaktadır. Vergi hukukumuzda ise amortisman uygulaması, Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 313. maddesinde yer alan tanımlama ile başlayıp devam eden kanun maddeleri ile 321. maddede bulunan amortisman hesaplarına dair hüküm ile yerini almıştır.

VUK'un 313. maddesine göre amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin yok edilmesi anlamına gelmekte olup aynı Kanun'un 315. Maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

VUK'un "Madenlerde Amortisman" başlıklı 316. maddesinde ise, "*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.*" hükmü yer almaktadır. Sa-



nayi ve Teknoloji Bakanlığı ile birlikte madenlerde uygulanacak amortisman nispetinin aşağıda belirlenen formülle hesaplanması uygun bulunmuştur.

#### **İmtiyaz Bedeli veya Maliyet Bedeli**

----- X Yıllık İstihsal  
Görünür veya Muhtemel Rezerv

Vergi mevzuatımızda amortisman hususunda ayrı bir kanun maddesi ile yer alan maden sektörü, bu özelliği ile diğer sektörlerden ayrılmıştır. Bu nedenle maden işletmelerinin mali tabloları ve bilançoları açısından amortisman konusu farklı bir anlam taşımaktadır. Maden işletmeleri için arama dönemi ve işletme dönemleri de amortisman uygulaması açısından değerlendirmenin farklı olduğu iki ayrı dönemdir.

VUK'un 315. maddesi gereğince, Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458, 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik, 28/4/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmıştır. 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Listenin "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Knowhow), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" bölümünde bu kapsama giren iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 15 yıl ve amortisman oranı % 6,66 olarak tespit edilmiş bulunmaktadır.

Bununla birlikte, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin, "C-Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler do-

layısıyla yapılan harcamaların "260 - Haklar" hesabında izleneceği ve edinilen hakların maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedileceği ve arama amacı ile yapılan ve arama ile ilgili giderlerin 271-Arama Giderleri hesabında izleneceği, arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir rezerv saptanamaması halinde yapılan giderlerin zarar kaydedileceği belirtilmiştir.

### **3- ARAMA DÖNEMİNDEKİ MADEN İŞLETMELERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI**

Henüz işletme iznini almamış ve rezerv tespiti bulunmayan sahalarda için işletmelerin ödemiş oldukları ruhsat bedellerinin ne şekilde kayıtlara alınması gerektiği önem arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatlarının gayrimenkul gibi değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gerek VUK Tebliği gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerine bakıldığında maden işletmelerinin arama hakkını elde edebilmek için ödemiş oldukları ruhsat bedellerinin, bu işletmelerin bir gayrimaddi hakkı olarak aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği değerlendirilmelidir. Nitekim konuya dair Gelir İdaresi tarafından verilen bir özalgede<sup>1</sup>, arama ruhsat bedellerinin 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Listenin 55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler bölümü uyarınca 15 yılda, arama ruhsatı süresinin daha kısa olması halinde ise bu sürede itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aynı özalgede ayrıca, arama faaliyetleri nedeni ile gerçekleştirilen diğer harcamaların 271-Arama Giderleri hesabında izlenmesi ve işletme ruhsatı alınamaması durumunda yapılan giderlerin bu durumun ortaya çıktığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması, işletme ruhsatının alınması halinde ise 271- Arama Giderleri hesabının ve varsa henüz itfa edilememiş arama ruhsatı bedelinin işletme ruhsatının maliyetine dahil edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

Yukarıda bahsedilen konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi tarafından verilen bir başka özel-

1 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih ve 95462982-105[VUK.ÖZLG-2013-76]-115 sayılı özalgesi

gede ise <sup>2</sup>, henüz işletme ruhsatı alınmamış ancak arama ruhsatı bulunan kömür sahaları için ödenen ruhsat devir bedellerinin henüz üretim olmayacağından, amortisman yoluyla itfa edilemeyeceği yönünde görüş verilmiştir.

Vergi otoritesinin konuya dair iletmiş olduğu farklı görüşlerin yanında vergi uzmanları da konuya dair birbirinden ayrılan görüşler mevcuttur. Bunlardan birisi bizim de katıldığımız, arama ruhsatlarının gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi suretiyle kayıtlara alınarak amortisman ayrılmasıdır. <sup>3</sup> Diğer bir görüş ise, arama ruhsatları için ödenen bedellerin arama sırasında yapılan diğer harcamalar ile birlikte 271-Arama Giderleri Hesabında izlenmesi yönündedir. <sup>4</sup>

İster ihale yoluyla devletten, isterse devir yoluyla başka bir işletmeden alınsın, arama ruhsatının ruhsatı alan açısından bir gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi uygun olacaktır. Arama dönemi, maden işletmeleri için çıkarılacak madene dair yatırım dönemi olduğundan ayrıca değerlendirilmeli ve bu dönemde yatırım yapabilme hakkı için ödenen ruhsat bedelleri bir gayrimaddi hak olarak düşülmelidir. VUK Tebliği ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin ilgili hükümleri de bu konuda, bu yönde ortak bir tanımlama getirmektedir. Nitekim, arama döneminde maden ile ilgili olarak yatırım maliyetlerini aktifleştiren işletmeler açısından yatırıma hak kazanılmasını sağlayan ruhsat bedelinin de itfa edilememesinin hakkaniyetli bir yaklaşım olmayacağını değerlendirmekteyiz.

## SONUÇ

Maden işletmelerinin, maden sahalarını işletebilmesi için ilk adım olan maden sahasında yapılacak arama ruhsatının alınmasının ardından, gerekli yatırımların yapılması ile birlikte işletme izni için başvuru yapılmaktadır. İşletme izni alınması ile birlikte, ilgili maden sahası için ayrılacak amortisman Sanayi ve Teknoloji

Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının birlikte belirlediği oran uygulanarak hesaplanmaktadır. Bir maden sahasında yatırım yaparak rezerv araştırması yapmak isteyen işletmenin, bu hakkı elde edebilmesi için öncelikle arama ruhsatının bulunması şart olup aksi halde bu sahada bir hafriyat aracı bile bulundurması mümkün olamayacaktır. Rezerv tespitinde bulunabilmek ve işletme dönemine geçmek için gerekli olan arama ruhsatına sahip olan işletmeler, esasen bir gayrimaddi hakkın sahibi olmaktadır. Arama ruhsatlarına dair ödenen bedeller, maden sahası için ayrılan amortisman oranlamasından farklı olarak değerlendirilerek, 15 yılda veya ruhsat süresinin bu süreden az olması durumunda ruhsat süresince itfa edilmesi gerekmektedir. Konuya dair vergi uzmanlarının ve Gelir İdaresi'nin farklı görüşleri bulunmakta olup uygulamada yaşanacak tereddütlerin ve fikir ayrılıklarının giderilmesi için vergi otoritesince bu hususta Tebliğ düzenlemesi getirilmesinin yararlı olacağını değerlendirmekteyiz.

<sup>2</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü 10.01.2020 tarih ve 27575268-105[313-2013-9173]-E.14638 sayılı özelgesi

<sup>3</sup> Ayşe Gezer Baştuğ "Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:309, Haziran 2009

<sup>4</sup> Candan Karaağaç "Madenlerde Amortisman ve Rödovans Sözleşmeleri" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:337, Ekim 2016

# TÜRK VERGİ MEVZUATI VE ULUSLARARASI VERGİDE FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI

Deniz İSLİNYELİOĞLU  
Vergi Müdür Yardımcısı

Özgen POLAT  
Vergi Danışmanı

İsmet ŞEN  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

04.02.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile finansman gider kısıtlamasında uygulanacak oran belirlenmiş ve uygulamanın fiilen hayata geçirilmesi sağlanmıştır. 2013 yılında 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen finansman gider kısıtlaması uygulaması, Kararname tarihine kadar oran belirlemediğinden uygulama alanı bulamamıştır. Kararname ile birlikte 2021 yılından itibaren finansman gider kısıtlaması uygulaması hayata geçirilecektir. Yazımız, son dönemlerde yayınlanan taslak tebliğ ve tartışmalar çerçevesinde kısıtlamanın kapsamını açıklamayı ve diğer ülke uygulamaları karşısındaki durumunun netleştirilmesini amaçlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Finansman Gider Kısıtlaması, Taslak Tebliğ.

## GİRİŞ

15.06.2012 tarihli Resmî Gazete’de, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yayınlamış ve bu Kanun’un 37. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) nun 11. maddesine, kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve benzeri ödemelerin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek bir kısmının gider olarak dikkate alınmamasına ilişkin aşğıdaki bent eklenmiştir:

“i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Söz konusu düzenlemeye göre, kullanılan yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan işletmeler finansman gider kısıtlamasına tabi olacak ve kısıtlama en fazla %10 ile sınırlı olacaktır. Kredi kuruluşları ve benzeri kuruluşlar ile yatırım maliyetine eklenen finansman giderlerinin bu düzenleme dışında tutulacağı da aynı bent içinde belirtilmiştir.

6322 sayılı Kanun 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiş ancak 04.02.2021 tarihinde yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (“Kararname”)ne kadar kısıtlama oranı belirlenmediğinden düzenlemenin uygulanması mümkün olmamıştır. Söz konusu Kararname ile finansman gider kısıtlaması hayatımıza girmiş ve 24.03.2021 tarihinde yayınlanan taslak tebliğ ile birlikte kısıtlamaya ilişkin düzenlemelerin ilk adımı atılmıştır.

## 1. DÜZENLEMENİN AMACI VE KAPSAMI

6322 sayılı Kanun’un gerekçesinde, finansman gider kısıtlaması uygulaması ile firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine özkaynakları ile finansmanın teşvik edilmesi amaçlandığı ifade edilmiştir.<sup>1</sup> Söz konusu kı-

<sup>1</sup> 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun gerekçesi

sıtlama, Avrupa Birliği direktifleri ve OECD'nin BEPS Eylem Planı ile kısmen uyumlu olarak gündeme alınmıştır.

Söz konusu kısıtlama kapsamına, kredi kuruluşları, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışındaki tüm şirketler girmektedir. Bu şirketlerin yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan kısmı için, aşan kısma isabet eden faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı vb. gider ve maliyet unsurlarının %10'u kurum kazancından indirilemeyecek gider olarak dikkate alınacaktır. Kısıtlamanın kapsamına ilişkin detaylı açıklama 24.03.2021 tarihinde yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasında Dair Tebliğ Taslağı'nda ("Taslak Tebliğ") yer almakta ve detaylı açıklama yazımızın ilerleyen bölümlerinde bulunmaktadır.

## **2. CUMHURBAŞKANI KARARI İLE YAPILAN DÜZENLEMELER**

01.01.2013 tarihinden Kararname'nin çıktığı 04.02.2021 tarihine kadar Bakanlar Kurulu ve daha sonra Cumhurbaşkanı tarafından oran belirleme yetkisi kullanılmamış bu nedenle düzenleme hataya geçirilememiştir. Bu tarihte çıkan Kararname ile finansman gider kısıtlaması oranı, en üst sınırdan %10 olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı oranı sektörler itibarıyla farklılaştırma yetkisini kullanmamış ve uygulanacak tek bir oran belirlenmiştir.

Kararnamede yer alan düzenleme sadece oranın belirlenmesine ilişkin olup esaslı açıklamalar konuya ilişkin yayımlanacak tebliğe bırakılmıştır. Bu kapsamda, Taslak Tebliğ yayınlanmış ve uygulamanın genel hatları taslak halinde kamuoyuna sunulmuştur.

## **3. TASLAK TEBLİĞDE YER ALAN DÜZENLEMELER**

### **3.1. Kapsama Giren Mükellefler**

Taslak Tebliğ ile birlikte kapsama giren mükelleflerin tanımı yapılmış ve

- İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler,
- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ve
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetinde bulunan kurumların

finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmamaçağı belirtilmiştir.

Bu şirketler dışında, finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan tüm kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanacaktır.

### **3.2. Kısıtlamanın Uygulanacağı Dönem**

Finansman gider kısıtlaması uygulamasının ilk olarak 2021 yılının birinci geçici vergi dönemi itibarıyla uygulanacağı Taslak Tebliğ'de ifade edilmiştir. Mükellefler her geçici vergi döneminin sonu itibarıyla çıkarılacak bilanço üzerinden özkaynak ve yabancı kaynak karşılaştırması yapacak ve kısıtlamaya tabi olup olmadıklarını dönemler itibarıyla tespit edeceklerdir.

Önceki geçici vergi dönemlerinde kısıtlama şartını taşımayan mükellefler, şartların olduğu geçici vergi döneminden itibaren kısıtlamaya tabi olacak, önceki vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmayacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise, 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergi döneminde karşılaştırma yapacaklardır. 2021 yılında sona erecek özel hesap



dönemleri finansman gider kısıtlaması uygulamasının dışında tutulmuştur.

Yıllık dönemde ise, 31 Aralık tarihli bilanço esas alınarak özkaynak-yabancı kaynak mukayesesi yapılacaktır.

### **3.3. Kısıtlama Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları**

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi, gider ve maliyet unsurlarından yatırım maliyetine eklenen tutarlar gider kısıtlaması kapsamı dışında tutulmuştur. Taslak Tebliğ'e göre maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesindeki düzenleme uyarınca belirlenecek ve zorunlu ya da ihtiyari olarak maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler kısıtlamaya konu olmayacaktır.

19 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğ Taslağı'nda yabancı kaynak "*Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı olup işletmelerin belirli bir vade sonunda geri ödenmek üzere sağladığı kaynakları ifade etmektedir.*" açıklamasına yer verilmiştir. Açıklamaya istinaden şirketlerin toplam borcu üzerinden finansman gider kısıtlaması uygulamasını yapacağı anlaşılmakta olup şirketlerin ticari faaliyetleri kapsamında mal ve hizmet alımlarına ilişkin cari hesaplar nezdinde oluşacak olan yabancı kaynakların uygulama kapsamında değerlendirilmesinin mükelleflere finansman yükü doğuracağı kanaatindeyiz.

Finansman gider kısıtlamasında finansman hizmetinin hangi yılda sağlandığı veya kredi sözleşmesinin hangi yılda yapıldığının önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, söz konusu yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01.01.2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 01.01.2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 yılı kurum

kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Finansman gider kısıtlaması uygulanması öncesinde kullanılan yabancı kaynakların uygulama kapsamında değerlendirilmesi durumu, geçmiş dönemlerde yabancı kaynak kullanan mükellefler açısından eleştiri konusu yapılmaktadır.

Diğer yandan, bir gider veya maliyet unsurunun kısıtlama kapsamında değerlendirilebilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Bu nedenle, teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontaları veya peşin ödeme iskontaları da gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Son olarak, kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi, banka havalelerine ilişkin alınacak banka ve sigorta muameleleri vergileri gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Öte yandan, kredi faizleri üzerinden hesaplanan ve yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi unsurlar kısıtlamaya tabi olacaktır.

### **3.4. Adi Ortaklıklarda Finansman Gider Kısıtlaması**

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmadığından, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.



Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

### 3.5. Diğer Özellikli Durumlar

- Taslak Tebliğ'e göre, finansman gider kısıtlamasının uygulanmasında, finansmanın hangi yılda sağlandığının önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, mahiyet ve tutar itibarıyla 2021 mali yılı içinde kesinleşen tüm gider ve maliyet unsurları kısıtlamaya tabi olacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.
- Tebliğ'de, finansman gideri yanında geliri de bulunan mükelleflerin finansman gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderleri netleştirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Kısıtlama uygulamasında sadece finansman giderleri dikkate alınacaktır.

- Yabancı kaynağın hangi yılda kullanıldığına bakılmaksızın, yabancı kaynak kullanımından doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile kısıtlamaya konu edilecektir.
- Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve benek otomobillerde gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle zaten KKEG olarak dikkate alınan kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı giderleri, finansman gider kısıtlaması hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

### 4. ULUSLARARASI VERGİDE FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

Temmuz 2013'de OECD tarafından açıklanan "Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına ("BEPS") İlişkin Eylem Planı'nın yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak amacıyla yayımlanan 4. Eylemi<sup>2</sup>, faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma amacı gütmektedir. Söz konusu Eylem, uluslararası vergi planlamasında mevcut olan en kolay kâr aktarımı yöntemlerinden biri olan, ilişkili ve ilişkisiz taraflardan yapılan borçlanmalara ilişkin faiz giderlerinin kötüye kullanımını sınırlama amacı gütmektedir.

Rapor kapsamında, işletmelerin faiz indirimlerini yürüttükleri ekonomik faaliyet düzeyine dayandıran kurallar belirlenmiştir. Söz konusu yaklaşım üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar:

- Net faiz/FAVÖK oranına dayalı sabit oran kuralı,
- Bir işletmenin bağlı bulunduğu grubun dünya çapındaki göreceli net faiz/FAVÖK oranına bağlı olarak daha fazla faiz gideri düşmesine izin verebilecek bir grup oranı kuralı,
- Belirli riskleri ele almayı hedefleyen kurallar.

2 OECD/G20 BEPS Project ACTION 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (2015 Final Report)

OECD üye ülkeleri tarafından söz konusu tavsiyeler uygulanmaya başlanmıştır. Özellikle son yıllarda finansman gider kısıtlamasına ilişkin farklı ülkeler tarafından hayata geçirilen yeni düzenlemelerle sıkça karşılaşmaktayız.

Konuya ilişkin olarak OECD'nin, Temmuz 2020 tarihinde ikinci baskısını yayımladığı "Kurumlar Vergisi İstatistikleri"<sup>3</sup> adlı raporunda, finansman gider kısıtlamalarını uygulayan ülkelere ve uygulanmaya başlanan kurallara ilişkin bilgiler yer almaktadır. OECD'nin görüşü, bu kuralların lüzumsuz faiz indirimi yapmak suretiyle matrahın aşındırılmasını sınırlandırabileceği yönündedir. Rapora göre, 67 ülke 2019 yılı içerisinde finansman gider kısıtlamalarını uygulamaya koymuş, bu ülkelerin çoğu birden fazla kısıtlama kuralı uyguladıklarını belirtmişlerdir. Yine raporda yer alan bilgiye göre en çok kullanılan kurallar, "thin capitalisation rules" ve "earnings stripping rules"<sup>4</sup>dur.

Örtülü sermaye kuralları (thin capitalisation rules) kapsamında grup içi borçlanmalara ilişkin faiz ödemelerinin, borç/özkaynak oranı ya da borç/varlık oranı olarak belirlenen eşiği geçmesi halinde, aşan tutarın vergi matrahından indirilmesine izin verilmemektedir. Örtülü sermaye kuralları uyarınca genellikle borç/özkaynak oranı baz alınır. Ülkelerin yerel mevzuatlarında belirlenen borç/özkaynak oranı 0,3:1 ve 6:1 aralığında değişkenlik göstermektedir.

"Earnings stripping" kuralları ise, borca ilişkin indirilebilir faizin vergi öncesi kazançlara (FAVÖK) oranını sınırlar. Bu oran, BEPS'in 4. Eylem Planı'nda sözü edilen sabit oran kuralından türetilmiştir. Her ne kadar OECD'nin önerisi, oranın belirlenmesinde kullanılan paydanın FAVÖK olması yönünde olsa da bu konuda vergi idarelerine esneklik tanınmaktadır.

BEPS 4. Eylem Planı ile paralel olarak oluşturulan Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif'in<sup>4</sup> 4. maddesinde belirtilen seçeneklerden herhangi birini yerel mevzuatlarında uygulayabilmektedirler. Söz konusu Direktif'in 4. maddesinde, uygulanacak sabit oran, bu oranın hesaplanmasında kullanılacak denominatorün hesaplanma yöntemi, sınır olarak kullanılabilir sabit tutar, herhangi bir gruba dahil olmayan işletmelere sağlanabilecek kolaylıklar, konsolide bir grubun üyesi olan işletmeler için uygulanabilecek kurallar, indirilemeyen giderlerin ne kadar süre ve hangi koşullarda devredebileceği, finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayabilecek iş ve işlemler gibi konularda çeşitli seçenekler tanınmıştır. AB üye devletleri, bu seçeneklerden en uygun olanlarını seçerek iç mevzuatlarını bu şekilde adapte etmektedirler.

Örneğin, Hollanda mevzuatında, gider yazılabilecek tutar FAVÖK'ün %30'u ile sınırlı tutulmuş, fakat 1.000.000 EUR'ya kadar gerçekleşen faiz giderlerinin her koşulda indirilebileceği belirtilmiştir. İndirilmesi mümkün olmayan finansman giderlerinin, şirketin ortaklık yapısının %30'dan fazlasının değişmesi durumu haricinde, süresiz olarak gelecek yıllara devredebileceği de hüküm altına alınmıştır. Banka ve sigorta şirketleri için konuya ilişkin farklı düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>5</sup> Öte yandan Lüksemburg mevzuatında, gider yazılabilecek tutar FAVÖK'ün %30'u ya da 3.000.000 EUR ile sınırlı tutulmuştur. Kamu altyapı projeleri; borçlanma maliyetleri, varlıklar ve gelirler gibi kalemlerin AB içerisinde oluşması kaydıyla finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi tutulmaktadır. Finansman şirketleri ve herhangi bir gruba bağlı olmayan işletmeler de finansman gider kısıtlaması uygulamasının dışında tutulmuştur.<sup>6</sup>

## SONUÇ

Avrupa Birliği üye devletleri, OECD'nin

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Ka-

3 OECD: *Corporate Tax Statistics (July, 2020)*

4 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016

5 International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)-Netherlands - *Corporate Taxation - Country Tax Guides (Son Güncelleme: 11 Aralık 2020) (Erişim tarihi:31.03.2021)*

6 International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)-Switzerland - *Corporate Taxation - Country Tax Guides (Son Güncelleme: 5 Kasım2020) (Erişim tarihi:31.03.2021)*

nunu'na eklenen finansman gider kısıtlaması, 04.02.2021 tarihli Kararname'de kısıtlama oranının belirlenmesi ile uygulama alanı bulmuştur. Mart ayında yayımlanan Taslak Tebliğ ile çözüme kavuşturulması beklenen bazı konular açıklanmış ancak Tebliğ'deki bazı konular hâlâ tereddüt oluşturmaktadır.

Finansman gider kısıtlamasının geçici vergi dönemlerinde dikkate alınacak olması, mükellefler açısından karışıklıklara ve dönemler arası farklılıklara neden olabilecektir. Bunun yanında, finansman gider ve gelirin netleştirilemiyor olması da mükelleflerin vergi yükünü artıracak nitelikte bir düzenlemedir.

Öte yandan, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan tutarların finansman gider kısıtlaması uygulaması içinde dikkate alınmayacak olması isabetli bir uygulama olarak görülmektedir.

Ülkemizde 2021 yılında uygulama alanı bulan finansman gider kısıtlaması uygulaması, 2013 yılında BEPS Eylem Planlarıyla uluslararası alanda yer almaya başlamış ve 4. Eylem, faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma amacıyla ele alınmıştır. OECD'nin görüşü, bu kurallar gereksiz faiz indirimi yapmak suretiyle matrahın aşındırılmasını sınırlandırabileceği yönündedir. Raporla göre, 67 ülke, 2019 yılı içerisinde finansman gider kısıtlamalarını uygulamaya koymuş, bu ülkelerin çoğu birden fazla kısıtlama kuralı uyguladıklarını belirtmişlerdir.

Uluslararası uygulama incelendiğinde, finansman gideri ile ilgili kısıtlamaların genel olarak FAVÖK'ün belirli bir yüzdesinin belirli bir tutarı üzerinden belirlendiği görülmekte ve bu yönüyle Türkiye uygulamasından tamamıyla farklılaşmaktadır. Ayrıca, Hollanda örneğinde indirilmesi mümkün olmayan finansman gideri süresiz olarak gelecek yıllara devredilebilmektedir. Yayımlanan Taslak Tebliğ'e göre devretme mekanizması ülkemizde uygulanmayacaktır.

Uluslararası mevzuatta uygulandığı şekliyle FAVÖK üzerinden yapılan hesaplama yerine, yabancı kaynakların belirli bir yüzdesi olarak uygulanacak olan finansman gider kısıtlamasının, Taslak Tebliğ ötesinde netleştirilmesi ve mükelleflere fazlaca vergi yükü oluşturmayacak şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir.

# SOSYAL AĞ SAĞLAYICILARININ TEMSİLCİ BULUNDURMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİSEL BOYUTU

Serena BAKİOĞLU  
Avukat

Simge KAVTELEK  
Stj. Avukat

## ÖZET

Bazı sosyal medya uygulamalarının Türkiye’de temsilci atama sürecini başlatma haberlerini takiben, 31369 sayılı ve 19.01.2021 tarihli Resmi Gazete’de Twitter, Periscope/Scope ve Pinperest platformlarına Türkiye’de yerleşik vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler tarafından reklam verilmesini yasaklayan karar yayımlanmış ve temsilci atama sürecine ilişkin tartışmalar tekrar gündeme gelmiştir. Yeni düzenlemeyle hukuk gündeminde yer bulan sosyal ağ sağlayıcı tanımı ve bu tanım bağlamında getirilen yükümlülüklerin birçok hukuk alanı açısından sonuç doğuracağı konuşulmakla birlikte vergi hukuku alanında ise, temsilcilik statüsünün vergilendirme yetkisi doğurmaya yeterli olup olmadığı gündem konusu olmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Sosyal Ağ Sağlayıcısı, Temsilci Atama, Daimi Temsilci.

sağlayıcılarının Türkiye’de temsilci atamasının vergisel sonuçları ele alınacaktır.

## GİRİŞ

5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun (“İnternet Kanunu”), içerik sağlayıcı, yer sağlayıcı, erişim sağlayıcı ve toplu kullanım sağlayıcıların yükümlülük ve sorumlulukları ile internet ortamında işlenen belirli suçlarla içerik, yer ve erişim sağlayıcıları üzerinden mücadeleyle ilişkin esas ve usulleri düzenlemektedir.

Söz konusu Kanun’un sosyal medya ağlarına ilişkin düzenlemeler konusunda noksan kaldığı gerekçesi ile 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“Değişiklik Kanunu”) 31 Temmuz 2020’de Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Değişiklik Kanunu ile birlikte “sosyal ağ sağlayıcısı” kavramı İnternet Kanunu’na eklenmiş olup sosyal ağ sağlayıcılarının Türkiye’de temsilci ataması ve verilerinin Türkiye’de barındırılması gibi birtakım yükümlülükler düzenlenmiştir. İşbu makalemizde sosyal ağ

## 1. DEĞİŞİKLİK KANUNU HANGİ YENİLİKLERİ GETİRDİ?

Değişiklik Kanunu ile birlikte sosyal ağ sağlayıcısı, Türkiye’de temsilci atama yükümlülüğü, veri lokalizasyonu yükümlülüğü, içerik çıkarma başvuruları ve raporlama yükümlülüğü, arttırılmış cezalar ve tazminatlar, unutulma hakkı gibi kavramlar hukuk alanında görünürlük ve önem kazanmıştır.

### 1.1. Sosyal Ağ Sağlayıcısı

İnternet Kanunu içerik, yer ve erişim sağlayıcı kavramlarını tanımlamaktayken Değişiklik Kanunu ile “sosyal ağ sağlayıcısı” kavramının da tanımı yapılmıştır. Buna göre, “sosyal ağ sağlayıcı”, sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, konum gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemeleme veya paylaşmalarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişilerdir.

### 1.2. Türkiye’de Temsilci Bulundurma ve Bildirim Yükümlülüğü

Sosyal medya platformlarının kullanımındaki yaygınlaşmaya bağlı olarak kullanıcıların

karşılaştığı sorunların çözümüne ilişkin olarak kullanıcıların başvurularında ve yetkili mercilerin bildirimlerinde ilgili sosyal ağa ilişkin muhatap bulunmaması nedeniyle etkili sonuç alınamaması ve mağduriyetlerin önüne geçilmesi amaçlanarak yurt dışı kaynaklı ve Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan sosyal ağ sağlayıcılarına Türkiye’de bir temsilci belirleme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu kapsamda Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcıları, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (“Kurum”), adli veya idari makamlarca gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin gereğinin yerine getirilmesi ve kişiler tarafından 5651 Sayılı Kanun kapsamında yapılacak başvuruların cevaplandırılması ve 5651 Sayılı Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için yetkili en az bir kişiyi Türkiye’de temsilci olarak belirlemek ve bu kişinin kimlik ve iletişim bilgilerini Kurum’a bildirmekle yükümlüdür.

Belirlenen temsilcinin gerçek kişi olması halinde Türk vatandaşı olması zorunlu kılınmış ve bu kişinin iletişim bilgilerine kolayca görülebilir ve doğrudan erişilebilir bir şekilde internet sitesinde yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Temsilci belirleme ve bildirme yükümlülüğünü yerine getirmeyen sosyal ağ sağlayıcı için bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Bu yaptırım sisteminde, Kurum tarafından sosyal ağ sağlayıcısına bildirimde bulunulduktan otuz gün içinde yükümlülük yerine getirilmezse sosyal ağ sağlayıcıya Kurum tarafından idari para cezası verilir. İdari para cezasının tebliğini takiben otuz gün içinde yükümlülük tekrar yerine getirilmezse 30 milyon TL idari para cezası verilir. İkinci idari para cezasının tebliğini takiben otuz gün içinde yükümlülük yerine getirilmezse, Kurum tarafından Türkiye’de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanır, bu kapsamda yeni sözleşme kurulamaz ve buna ilişkin para transferi yapılamaz. Reklam yasağı kararını takip eden üç ay içinde bu yükümlülük yerine getirilmezse Kurum, sos-

yal ağ sağlayıcısının internet trafiği bant genişliğinin %50 oranında daraltılması için sulh ceza hâkimliğine başvurabilir. Hakimin verdiği başvurunun kabulü kararından itibaren otuz gün içinde söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde Kurum, sosyal ağ sağlayıcısının internet trafiği bant genişliğinin %90 oranına kadar daraltılması için sulh ceza hâkimliğine başvurabilir.

### **1.3. Kullanıcıların Başvurularına 48 Saat İçerisinde Cevap Verilmesi**

Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt içi veya yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılar, “İçeriğin Yayından Çıkarılması ve Erişimin Engellenmesi” ve “Özel Hayatın Gizliliği Nedeniyle İçeriğe Erişimin Engellenmesi” maddeleri kapsamındaki içeriklere yönelik olarak ilgili kişiler tarafından yapılacak başvuruları, başvurudan itibaren en geç 48 saat içinde olumlu veya olumsuz olarak cevaplamakla yükümlüdür.

### **1.4. Verilerin Türkiye’de Barındırılması**

Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt içi ve yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılar, Türkiye’deki kullanıcıların verilerini Türkiye’de barındırma yönünde gerekli tedbirleri almakla yükümlü kılınmıştır.

### **1.5. Raporlama**

Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt içi veya yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılar, kendisine bildirilen içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi kararlarının uygulanmasına ve üçüncü fıkra kapsamındaki başvurulara ilişkin istatistiksel ve kategorik bilgileri içeren Türkçe hazırlanmış raporları altı aylık dönemlerle Kurum’a bildirmekle yükümlü kılınmıştır.

### **1.6. Sorumluluk**

Hukuka aykırılığı hâkim veya mahkeme kararı ile tespit edilen içerik sosyal ağ sağlayıcıya bildirilmesine rağmen, 24 saat içinde içeriği çıkarmayan veya erişimi engellemeyen sosyal ağ



sağlayıcı, doğan zararları tazmin etmekle yükümlü olup bu hukuki sorumluluğun işletilmesi için içerik sağlayıcının sorumluluğuna gidilmesi veya içerik sağlayıcıya dava açılması şartı aranmamaktadır.

### 1.7. Unutulma Hakkı

Kişilik haklarının daha etkin bir şekilde korunmasına yönelik olarak yapılan düzenlemeler kapsamında, yetkili makamlarca erişimin engellenmesine karar verilip bu kararın uygulanmasına rağmen arama motorları listelerinde bu içeriklerle ilgili hakkı ihlâl edilen kişilerin ilişkilendirilmesi devam ettiğinden, mağduriyetin giderilmesi adına kişilik hakkı ihlâl edilen kişi, mahkemeye başvurarak ihlâl eden internet siteleri ile isminin ilişkilendirilmesinin engellenmesini talep edebilecektir. Bu kapsamda mahkeme, hangi arama motorlarına ilişkilendirmeyi engelleme konusunda bildirim yapıldığını da karar verebilecektir.

## 2. TÜRKİYE'DE TEMSİLCİ BULUNDURMANIN VERGİSEL SONUÇLARI

Dar mükellefiyet, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nun 3. maddesinin 2. fıkrasında, Kanun'un 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar olarak tanımlanmış ve dar mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri düzenlenmiştir. KVK'nın aynı maddesinin 3. fıkrasında ise, "4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar"ın dar mükellefiyette kurum kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu kazançların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. GVK'nın "İşyeri ve Daimi Temsilci" başlıklı 8. maddesinde ise, daimi temsilci aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

"... daimi temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile

temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.

Aşağıda yazılı kişiler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. (202 sayılı Kanununun 4'üncü maddesiyle değişen bent) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

Bu kapsamda, daimi temsilcinin bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil ettiği şirkete bağlı olması, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya süresiz olarak ticarî bir faaliyet ile uğraşması gerekmektedir. Bahsi geçen ilişki, dar mükellef kurum ile daimi temsilci arasında kurulan bir temsilcilik ilişkisi olarak tanımlanabilir.

Sosyal ağ sağlayıcılarının atadığı temsilciler, hizmet ya da vekalet akdi ile şirkete bağlı olmakla birlikte bu temsil önceden olduğu gibi ticari muamele ifasına yetkiyi kapsamayacak ve bu nedenle daimi temsilci tanımına girmeyecektir.

Ancak maddede başka şart gereksiz daimi temsilci kabul edilecek temsilciler sayma yoluyla gösterilmiştir. Buna göre, ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar daimi temsilci olarak kabul edilirler.

İlaveten, maddenin 3. fıkrasının 2 numaralı bendinde, giderlerin devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödemesi daimi temsilcilik ilişkisinin kurulması için başka şart aranmaksızın kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, giderleri ödeyen yabancı kurum ile yapan gerçek veya tüzel kişiler arasında daimi temsilcilik ilişkisi olduğu karine olarak kabul edilmiştir.

Yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarının yukarıda sayılan durumlardan biri yolu ile temsil edilmesi durumunda, bu temsilciler GVK kapsamında daimi temsilci olarak kabul edilecek ve KVK uyarınca vergilendirmeye tâbi tutulacaktır.

Vergilendirmeye tâbi tutulan dar mükelleflerin daimi temsilci vasıtası ile kazanç elde etmesi durumunda vergi, KVK m.28 uyarınca, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurum “hesabına” Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar “adına” tarh olunur. Diğer yandan, VUK uyarınca, daimi temsilci, dar mükellefiyete tâbi kurum nam ve hesabına Türkiye’de vergilendirme ile ilgili bütün iş ve işlemleri yapmaktan sorumludur. Bu nedenle sorumluluk gerektiren hususlarda tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken cezalar yine dar mükellefiyete tâbi kurum “hesabına” ve daimi temsilci “adına” tarh edilecek veya kesilecektir.<sup>1</sup>

Tüm bunlar ışığında, Değişiklik Kanunu uyarınca, yurt dışı kaynaklı ve Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan sosyal ağ sağlayıcılarının Türkiye’de görevlendirmekle yükümlü oldukları temsilciler, İdare tarafından vergi mevzuatı uyarınca daimi temsilci olarak kabul edilebilir ve söz konusu temsilciler kurumlar vergisi tarhiyatıyla karşı karşıya kalabilirler.

## 5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Daimi Temsilcilik

Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu, şu an itibarıyla yürürlükte bulunan 85 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşması bulunmaktadır.<sup>2</sup> Anayasa’nın 90. maddesi uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olduğundan, usulüne göre yürürlüğe konan ÇVÖA kanun hükmündedir. Bu kapsamda, Değişiklik Kanunu’nca ata-

nan temsilcilerin niteliğinin belirlenmesinde ÇVÖA’ların dikkate alınması gerekmektedir.

Türkiye’nin imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının<sup>3</sup> “İşyeri” başlıklı 5’inci maddesi uyarınca, bir kişi bir teşebbüs namına hareket etme yetkisine sahip olarak bu yetki çerçevesinde bir Âkit Devlette teşebbüs adına sözleşme imzalama yetkisine de sahip bulunursa ve bu yetkisini belirli aralıklarla kullanırsa ve yurtdışı mukimi teşebbüse bağımlı olarak hareket ederse bu kişi daimi temsilci olarak kabul edilecektir. Bu nedenle de yurtdışı mukimi teşebbüsün faaliyet gösterdiği ülkede işyerine sahip olduğu kabul edilecektir.

Burada bahsedilen sözleşme imzalama yetkisinin şirketin ticari faaliyetleriyle ilgili sözleşmeler olarak yorumlanması gerektiği ve sözleşmelerin yürütülmesinde aktif olarak yer almış, görüşmeleri yönlendirmiş bir kişinin sırf sözleşmede imzası yok diye işyeri tanımının kapsamı dışında kalamadığı ifade edilmektedir.<sup>4</sup> Diğer bir ifadeyle, yurt dışındaki şirketin işi/ticari faaliyeti temsilcinin eylemi sonucu değişiyorsa işyerinin varlığından bahsedilebilmesi mümkün olacaktır.<sup>5</sup>

Bu kapsamda, yurtdışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarının görevlendirdikleri temsilcilerinin gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin yerine getirilmesinin yanı sıra teşebbüse bağımlı olarak sözleşme imzalaması gibi hallerde temsilcilerin daimi temsilci olarak kabul edilmesi durumunda, söz konusu sosyal ağ sağlayıcılarının Türkiye’de bir işyerine sahip olduğu kabul edilmek suretiyle elde etmiş oldukları gelirin vergilendirilmesi söz konusu olacaktır.

## SONUÇ

Son dönemde oldukça tartışma konusu olan Değişiklik Kanunu ile birlikte sosyal ağ sağlayıcı-

1 “7253 Sayılı Kanun Kapsamında Sosyal Ağ Sağlayıcısı Yabancı Tüzel Kişilerin Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Levent Başak, 2020/Kasım, 203, Lebib Yalkın.

2 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)

3 OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması ile uyumlu olarak hazırlanmıştır.

4 <https://vergialgi.net/sosyal-medya-sirketlerine-kesilen-cezalar-ve-vergi> (Erişim Tarihi: 31.01.2021)

5 <https://vergialgi.net/sosyal-medya-sirketlerine-kesilen-cezalar-ve-vergi> (Erişim Tarihi: 31.01.2021)

cılarına Türkiye’de temsilci atama yükümlülüğü getirilmiş ve yükümlülüğü yerine getirmeyen Twitter, Pinterest ve Periscope/Scope sosyal ağ sağlayıcılarına reklam verilmesini yasaklayan Kurum kararı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu temsilci atama yükümlülüğü ve reklam verilme yasağı vergisel açıdan da tartışmalara yol açmıştır. Vergi mevzuatı kapsamında, atanan temsilcinin daimi temsilci niteliği kazanıp kazanmayacağı dar mükellef kurumların vergilendirilmesi bakımından önem teşkil etmektedir.

Konu bakımından ayırt edici unsur ise, vergilendirme yetkisinin tesisi için vergilendirmeye tabi tutulacak olan kazancın daimi temsilci “vasıtasıyla” elde etmesi gerekliliği oluşturmaktadır. Sosyal ağ sağlayıcısı olan kurumlar Türkiye’de atamış olduğu temsilciler vasıtasıyla kazanç sağlamayacaklarından ticari kazancın oluşmasında bir etkileri söz konusu olmayacaktır. Bu bakımdan, kurumların vergilendirmeye tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

Her ne kadar kurumların reklam alabilmeleri ve reklam gelirlerini elde edebilmeleri için temsilci atama yükümlülüğü getirilmişse de reklamlar bu kişiler vasıtasıyla alınmadığından/alınmayacağından reklam gelirleri üzerinden vergilendirme yapılması mümkün görünmemektedir. Kanunda açık bir düzenlemeye gidilmedikçe böyle bir tarhiyat yapılmamalıdır. Aksi takdirde, “temsilci” kavramının yorum ve kıyas yoluyla “daimi temsilci” olarak genişletilmesi, Anayasa başta olmak üzere mevcut yasal düzenlemelere aykırılık teşkil edecektir.



# PİŞMANLIKLA BEYAN VE DÜZELTME BEYANNAMESİ KAPSAMINDA İHTİRAZİ KAYIT MÜESSESESİ

Yasir YILMAZ

Stj. Avukat

## ÖZET

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin bir istisnası olarak uygulanmakta olan ihtirazi kayıt müessesesi, mükelleflere beyannamelerini verirken dava açma haklarını saklı tutma imkânı sağlamaktadır. Detayları kanunlar çerçevesinde belirlenmemiş olan bu müessese, uygulamada bazı sorular doğurabilmektedir. Süresinde verilmemiş beyannameler statüsünde olan pişmanlık ve düzeltme beyannamesi verilirken ihtirazi kayıt şerhi koyulmasının mümkün olup olmadığı hususu yargı mercileri içerisinde farklı görüşlerin uygulanması hasebiyle bir belirsizliğe sebep olmuştur. Yaratılan belirsizliğin bir sonucu olarak, son yıllarda konunun Anayasa Mahkemesi nezdinde gündeme gelmesiyle beraber ilgili AYM kararları bu sorulara ışık tutmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İhtirazi Kayıt, Pişmanlıkla Beyan, Düzeltme Beyannamesi, Anayasa Mahkemesi.

## GİRİŞ

İhtirazi kayıt müessesesi, ilgili kanunlar kapsamında tanımlanmamış olsa da uygulamada mükelleflerin beyan ettikleri matraha karşı dava açma yolunu yasaklayan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 378. maddesinin bir istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece, vergilendirilmemeleri gerektiğini düşünen mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmek adına beyanname verirken beyannamelerine ihtirazi kayıt şerhi koyarak dava açma haklarını da saklı tutmaktadırlar. Her ne kadar kanunlar kapsamında tanımlı olmasa da Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin "İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler" başlığı altındaki 39. maddesi uyarınca, "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir." olarak tanımlanan ihtirazi kayıt müessesesine, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. maddesi kapsamında değinilmiş olup bu müessese kanun koyucu tarafından kabul gören bir istisna uygulamasıdır.

İhtirazi kayıt uygulamasının mevzuat kapsamında düzenlenmemiş ve detaylarına yer verilmemiş olması beraberinde birçok soruyu ve sorunu doğurmuştur. Bunlardan biri ise, ihtirazi kayıt şerhinin hangi beyannamelere koyulabileceği tartışmasıdır. Süresinde verilmemiş olan beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi koyulabilir mi sorusu, mükellefler açısından bir belirsizlik yaratmış; yargı içerisinde birçok tartışmaya neden olmuştur.

Bu kapsamda makalemizde, süresinde verilmemiş beyanname türleri olarak karşımıza çıkan pişmanlıkla verilen beyan ile düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlı verilirken verilemeyeceği hususu süregelen yıllar içerisinde gelişen yargı kararları çerçevesinde incelenecektir.

## I. PİŞMANLIKLA BEYAN VE DÜZELTME BEYANNAMESİ

### I.1. Pişmanlıkla Verilen Beyanname

Pişmanlık müessesesi, VUK'un "Pişmanlık ve İslah" başlıklı 371. maddesinde düzenlenmiş olup vergi ziyayı cezasının kesilmesini önleme amacıyla beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara dilekçe ile haber vermesi şeklinde tanımlanmış ve maddenin devamında sıralanan şartların



varlığına bağlanmıştır. Bu kapsamda pişmanlık kurumunun, mükellefin kesilecek cezayı önlemesi amacıyla kendi kendini ihbarı olduğu anlaşılmaktadır.<sup>1</sup>

Açıklanan bağlamda pişmanlık, mükellefe süresinde vermediği beyanı süresi geçtikten sonra da verebilmesi, yanlış verdiği beyanı da düzeltmesi imkânı sağlamaktadır.<sup>2</sup> Dolayısıyla pişmanlık kurumu ayrı bir beyanname türü olarak değil beyannamenin verilmiş şekli olarak değerlendirilmelidir. Mükellef, bu kurum aracılığıyla bir irade ortaya koyarak davranışının hatalı olduğunu kabul edip vergi zıyanına yol açan fiilinden pişman olduğunu göstermektedir.

### 1.2. Düzeltme Beyannamesi

Düzeltme beyannamesi ise, bir pişmanlık iradesi olmaksızın süresinde verilmiş veya süresi geçtikten sonra verilmiş bir beyanname bulunan bir eksikliği tamamlama veya hatayı düzeltme aracıdır. Kaynağını VUK'un 122. maddesinden alan düzeltme beyannamesi, 368 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır<sup>3</sup>:

*"...kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde "ek beyanname" olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde "düzeltme beyannamesi" olarak verilebilmektedir..."*

Bu kapsamda, düzeltme beyannamesi ayrı bir beyanname olarak nitelendirilse de verilmiş olan ilk beyannamedeki hata veya eksiklikleri düzeltme özelliği taşıması itibarıyla ilk beyannamelerdeki bilgileri de kapsamasının uygun olduğu belirtilmiştir.

Uygulamada görülmektedir ki düzeltme beyannamesinin gereği iki şekilde hasıl olmaktadır. Öncelikle ve esas olan, mükellefin kanuni

süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olduğu ilk beyannamelerindeki hata veya eksiklikleri fark etmesi üzerine bu hususları düzeltme adına düzeltme beyannamesi vermesidir. Ancak uygulamada İdare de hatalı veya eksik olduğunu düşündüğü hususları mükelleften düzeltme beyannamesi verecek düzeltmesini isteyebilmektedir. Bu husus, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıt ile verilebilmesi konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

### 2. YARGI KARARLARI İŞİĞİNDE PİŞMANLIK VE DÜZELTME BEYANNAMELERİNE İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİ

İhtirazi kayıt müessesesinin uygulama esaslarının kanun ile düzenlenmemiş olması bazı tartışmalara yol açmıştır. Bunlardan biri ise, ihtirazi kayıt şerhinin pişmanlık ile verilen beyanname ve düzeltme beyannamesi gibi süresinde verilmemiş beyannamelere koyulup koyulamayacağı hususu olmuştur. Bu husus Anayasa Mahkemesi'nde gündeme gelene kadar Danıştay daireleri arasında içtihat farklılıklarına yol açmış ve mükellefler nezdinde bir belirsizliğe sebep olmuştur. Yargı içerisindeki görüş farklılıklarını ortaya koymak adına, konuyla ilgili geçmiş Danıştay daireleri ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ("VDDK") kararlarını incelemek gereklidir.

#### 2.1. Anayasa Mahkemesi Kararları Öncesi Yargı Kararları

##### a. Danıştay Kararları

Danıştay 9. Dairesi 14.05.1998 tarihli bir kararında<sup>4</sup>, pişmanlık ile verilen beyanname bulunan ihtirazi kayıt şerhinin geçerliliğini değerlendirmiş olup pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmaması sebebiyle mahkemenin pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının

<sup>1</sup> F. Rifat ORTAÇ, Elif Y. FURTUNA, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 8 Sayı: 2, 2017, s. 428

<sup>2</sup> ORTAÇ, FORTUNA, s.428

<sup>3</sup> Resmî Gazete Tarihi: 01.03.2007, Resmî Gazete Sayısı: 26449

<sup>4</sup> Danıştay 9. Dairesi 14.05.1998 tarih ve E. 1997/2708, K. 1998/1990 sayılı kararı

VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki kararında hukuki isabet göremediğini belirtip ilgili kararın bozulmasına hükmetmiştir. Buradan hareketle görülmektedir ki bu hükmün "pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmadığı" gerekçesi, ileride yaşanacak içtihat farklılıklarının asıl sebebini ortaya koymaktadır.

Danıştay 4. Dairesi ise 09.04.2018 tarihli bir kararında<sup>5</sup>, yasal beyanname verme süresinin geçmiş olmasından bahisle ihtirazi kayıt ile verilen düzeltme beyannamesinin mükellefe dava açma hakkını vermeyeceği; yükümlülerin ancak süresi içerisinde verdikleri beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açabilecekleri yönünde hüküm tesis etmiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin de pişmanlık ile verilen beyannameler nezdinde benzer yönde hükmü bulunmaktadır.<sup>6</sup>

İlaveten, pişmanlık kurumunun ruhuna aykırı olması sebebiyle pişmanlık ile verilen beyannamelerin ihtirazi kayıt ile verilemeyeceğine dair kararlara benzer olarak, düzeltme beyannamelerinin de mükellefler tarafından hataların veya eksikliklerin düzeltilmesi işlemi olması sebebiyle mükelleflerce hatanın veya eksikliğin kabulü söz konusu olduğundan ihtirazi kayıt ile verilemeyeceği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Buna karşın Danıştay 9. Dairesi verdiği bazı kararlarında<sup>7</sup>, mükellefe İdare tarafından düzeltme beyannamesi vermesi gerektiği aksi takdirde kod listesine alınacağı uyarısı yapılması üzerine verilen düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıt ile verilerek dava açılabilmesi, her ne kadar mükellefin aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de yapılan uyarı karşısında mükellefin düzeltme beyannamesi vermek durumun-

da bırakıldığı tespiti ve değerlendirmelerine yer vermiştir.

## **b. Danıştay VDDK Kararları**

Kararlarında<sup>8</sup> pişmanlık kurumunun, mükellefe, hareketinden kaynaklı oluşacak vergi ziyayı cezasını önleme imkânı veren bir kurum olduğunu ve pişmanlıkla verilen beyana konulan ihtirazi kayıt ile dava açma hakkına sahip olunamayacağını belirten Danıştay VDDK, bu kararlarına ek olarak 25.02.2015 tarihli bir kararında<sup>9</sup>, yasal beyanname verme süresi geçtikten sonra verilmiş düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlı olarak verilemeyeceğini değerlendirmiş; ihtirazi kayıt müessesesinin zamanında verilen beyannamelere özgü bir müessese olduğu gerekçesiyle ilgili düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı tanınmasının mümkün olmadığını belirtmiştir.

## **2.2. Anayasa Mahkemesi Kararları ve Sonrası**

Mükelleflerin kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirirken oluşabilecek bir belirsizlik, mülkiyet hakkı gibi anayasal hakların sınırlandırılmasında meydana gelebilecek bir ihlâl ihtimâli söz konusu olması sebebi ile doğal olarak bu tartışmalar Anayasa Mahkemesi gündemine de taşınmıştır.

Başvurucular tarafından Anayasa Mahkemesi'ne 2015/15100 sayılı başvuru numarasıyla, ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlâli iddiasına ilişkin yapılan bireysel başvuru dosyasında Anayasa Mahkemesi 27.02.2019 tarihinde aşağıda detaylarına yer verilen şekilde bir karara varmıştır.<sup>10</sup>

5 Danıştay 4. Dairesi 09.04.2018 tarih ve E. 2014/1221, K. 2018/3448 sayılı kararı

6 Danıştay 3. Dairesi 28.04.2009 tarih ve E. 2006/853, K. 2009/1428 sayılı kararı

7 Danıştay 9. Dairesi 13.12.2012 tarih ve E. 2010/4896, K. 2012/9474 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesi 27.03.2014 tarih ve E. 2011/6478, K. 2014/1243 sayılı kararı

8 Danıştay VDDK 27.06.2012 tarih ve E. 2012/167, K. 2012/300 sayılı kararı, Danıştay VDDK 11.12.2009 tarih ve E. 2008/593, K. 2009/655 sayılı kararı

9 Danıştay VDDK 25.02.2015 tarih ve E. 2014/1164, K. 2015/20 sayılı kararı

10 Resmî Gazete Tarihi: 03.04.2019, Resmî Gazete Sayısı: 30734

Olayda, Vergi İdaresi'nce VUK'un 30/2. maddesi uyarınca re'sen tarhiyat yoluna başvurulmayıp mükelleflerden, gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim kalemlerinin çıkarılması adına düzeltme beyannamesi vermeleri istenmiştir. Başvurucular da İdare'nin bu isteği üzerine düzeltme beyannamesi vermek durumunda kalmışlar ve beyannameyi ihtirazi kayıt ile vererek konuyu yargıya taşımışlardır. Başvurulan yargı yollarında ise Başvurucular, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın kişiye dava açma hakkı tanımayacağı yönünde sonuçlar almış ve bu sonuçlar üzerine mülkiyet hakkının ihlâli iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuşlardır.

Anayasa Mahkemesi kararında, pişmanlıkla verilen beyan ile düzeltme beyannamesinin ayrı noktalarda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş; süresinden sonra pişmanlık ile verilen beyannamede mükellefin hatalı davranışını kabul etme ve pişmanlık iradesi olması sebebiyle düzeltme beyannamesinden farklılık arz ettiği ortaya konulmuştur. Düzeltme beyannamesinde pişmanlık iradesinin olmamasından ve Vergi İdaresi'nin düzeltme talebine konu olan hususların hukuken tartışılır olması veya mükellefi tereddüde düşürmesinden bahisle düzeltme kurumunun pişmanlık ile verilen beyan gibi değerlendirilmesi gerektiği ve mükellefin dava açabilme isteğinin hukuken korunması gerektiği belirtilmiştir.

Kararın şekillenmesinde önem arz eden hususun, Vergi İdaresi'nin Başvurucuları düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirmesi olduğu görülmektedir. Nitekim Vergi İdaresi'nin, Başvurucuları, kod listesine almak gibi haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamak ile uyardığı bilinmektedir. Bu gerekçeyle paralel yönde bir gerekçe ile Danıştay 9. Dairesi'nin de hüküm tesis ettiğini belirtmiştik. Buradan hareketle Anayasa Mahkemesi, İda-

re'nin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmamasının hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşturmasına yol açtığını vurgulayarak İdare'nin vergilendirme alanındaki geniş takdir yetkisinin mülkiyet hakkının gerekliliklerine uyması yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığına dikkat çekmiştir.

Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, İdare'nin yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt şerhi konulmasının mükellefe dava açma hakkı tanımayacağı yönünde karar veren derece mahkemeleri müdahalesinin, Başvurucuların mülkiyet hakkının ihlâline yol açtığı yönünde hüküm tesis etmiştir.

İlaveten, Anayasa Mahkemesi 01.07.2020 tarih ve 2016/70 başvuru numaralı kararında da<sup>11</sup>, pişmanlıkla verilen beyan ile düzeltme beyannamesinin farklı kefelere değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiş; olayda pişmanlıkla verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın varlığından bahisle düzeltme beyannamesinde açıklanan durumun aksine pişmanlıkla verilen beyanlarda pişmanlık ve mükellefin hatasını kabul etme iradesinin varlığı söz konusu olması dolayısıyla derece mahkemelerinin pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin konulmasının, kişiye dava açma hakkı veremeyeceği yönündeki kararlarında mükellefin mülkiyet hakkına yönelik bir ihlâlin mevcut olmadığı yönünde hüküm tesis etmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 2015/15000 sayılı kararı sonrasında Danıştay VDDK, ilgili Anayasa Mahkemesi kararını esas alarak, İdare tarafından verilen müeyyideli bir yazının varlığı halinde verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkını vereceğinin kabulü yönünde hükümler tesis etmiştir.<sup>12</sup>

## SONUÇ

İhtirazi kayıt müessesesi, mükellefin kanuni

<sup>11</sup> Resmî Gazete Tarihi: 11.08.2020, Resmî Gazete Sayısı: 31210

<sup>12</sup> Danıştay VDDK 03.07.2019 tarih ve E. 2019/377, K. 2019/454 sayılı kararı, Danıştay VDDK 03.07.2019 tarih ve E. 2019/287, K. 2019/455 sayılı kararı, Danıştay VDDK 03.07.2019 tarih ve E. 2019/301, K. 2019/439 sayılı kararı, Danıştay VDDK 17.04.2019 tarih ve E. 2019/254, K. 2019/323 sayılı kararı

gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açma hakkının saklı tutulması imkânını sağlayan bir müessesedir. Bu müessesenin uygulama esaslarının kanunlar kapsamında düzenlenmemesi yargı içerisinde birtakım görüş farklılıklarına yol açmıştır.

Bu kapsamda, süresinden sonra pişmanlık ile verilen beyannameye ve süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt şerhi koyularak dava açmanın mümkün olup olmadığı konusunda Danıştay daireleri arasında görüş farklılıkları bulunmaktaydı.

Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15000 sayılı kararı ile pişmanlıkla beyan ile düzeltme beyannamesi arasındaki farklar ortaya konarak ikisinin aynı kefede değerlendirilemeyeceği belirtilmiş; pişmanlıkla verilen beyannameye var olan pişmanlık ve hatayı kabul etme iradesi dolayısıyla ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı vermesinin pişmanlık kurumunun ruhuna aykırı olacağı; ancak düzeltme beyannamesinde bu iradenin olmamasından bahisle İdare'nin müeyyideli yazısı ile düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda ihtirazi kayıt konularak dava açılabileceği açıklığa kavuşturulmuştur.





# ÜLKE BAZLI RAPORLAMA'DA GELİRİN BELİRLENMESİ VE XML UYGULAMASI

Emre Can Sığırıcı

Vergi Danışmanı

## ÖZET

*Bu yazıda ülke bazlı raporlama açısından gelir kavramı değerlendirilmiştir ve XML programlama dilinin kullanılmasında nelerin amaçlandığı tartışılmıştır. Güncel gelişmeler doğrultusunda ve mükellefin yeterince aydınlatılmaması nedeni ile beyan edilmesinde çeşitli gecikmeler yaşanan ülke bazlı raporlama hakkında çeşitli bilgi ve detaylara yer verilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Ülke Bazlı Raporlama, OECD, XML, İlişkili Gelirler, Toplam Gelir.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü ("OECD")'nün, Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı ("BEPS") projesi kapsamında yapılacak Ülke Bazlı Raporlama ("ÜBR"), Türkiye'de 2020 yılında 2019 yılı için bir önceki mali döneminde konsolide grup geliri 750 milyon EURO geliri aşması halinde çok uluslu işletmeler için verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. OECD Yükümlülükleri ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Tebliği kapsamında bu raporun XML formatında oluşturulması ve online olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Son zamanlarda Türkiye'nin OECD kapsamında gündemine almış olduğu verilecek olan ülke bazlı raporlamanın temel amaçlarından birisi vergi idarelerine, hangi çok uluslu işletmenin ve alt kuruluşlarının transfer fiyatlandırması amacıyla denetlenebileceğine dair bir risk değerlendirmesi yürütmek adına gerekli bilgileri sağlamaktır. Bu risk değerlendirmesinin transfer fiyatlandırması odaklı gerçekleşeceği belirtilmiştir.

OECD'ye göre, ÜBR'lerin ülkeler arası ilk değişimi Haziran 2018'de gerçekleşmiştir. Bu kapsamda çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdiği ülkelerin birbirleri ile ilgili firmaların raporlarını paylaşarak transfer fiyatlandırması alanında elde edilen data kalitesini ciddi anlamda artırması planlanmaktadır.

Türkiye'de ise, ÜBR'nin verilmesi süreci iki kere uzatılarak Türkiye mukimi çok uluslu işletmelerin ("ÇUI") nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunanlar için 30 Mart 2021'e ve nihai ana işletmesi başka bir ülkede bulunan ve Türkiye ile ÜBR otomatik bilgi değişimi anlaşmasına tabi olmayan şirketler için 30 Haziran 2021 tarihine kadar uzatılmıştır. ÜBR konusunda OECD'nin 2020'nin sonuna kadar bir süre tanımış olması dolayısıyla Gelir İdaresi'nin gerekli aksiyonları alarak bir an önce uyumlulukları yerine getirmek için bir uğraş içerisinde olduğu anlaşılmaktadır.

Ülke bazlı raporlama hazırlanırken zaman zaman çeşitli hususlarda anlaşmazlığa düşülebilmektedir. Tablo-1'de yer alan "Gelir" kavramının nasıl hesaplanması gerektiği bu konulardan birisidir. Bunun yanında, XML formatına getirilerek yüklenen bu raporun hazırlanışındaki yönerge eksikliği çeşitli uygulama bulanıklıklarına yol açabilmektedir. Bu makale, Ülke Bazlı Raporlama için bu iki konuda kısaca bilgilendirme yapmayı amaçlanmaktadır.

## Gelir Kavramı

ÜBR'yi vermekle yükümlü mükellefler, konsolide tablolardan elde edilen gelir bilgisinin nasıl oluşturulması gerektiğine dair şüpheye düşülebilmektedir. Bunun başlıca sebebi, aynı ülke içerisinde çok uluslu işletme şirketleri arasında gerçekleştirilen işlemlerde birisinin gelirin diğerinin gideri olması ve buna istinaden Tablo-1'de bulunan ilişkili kişiler gelirlerinin nasıl belirleneceğine dair çeşitli fikir ayrılıklarının yaşanmasıdır.

Bu hususta öncelikle gelir kavramının ÜBR için ne ifade ettiğinden başlamak gerekmektedir. OECD'nin ÜBR ile ilgili şu an için geçerli olan düzenlemesi Aksiyon 13'e ilişkin 2015 tarihli Raporun 5. Bölümün, 3. Ekinde ÜBR Şablonuna Dair Yapılan Özel Talimatlar (C) başlıklı bölümünde Tablo r'deki "Gelir" ve alt başlıkları ile nelerin kastedildiği aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"Raporlamayı yapan çok uluslu işletme, "Gelirler" başlığı altındaki şablonun üç sütununda sırasıyla, aşağıdaki bilgileri temin etmelidir:

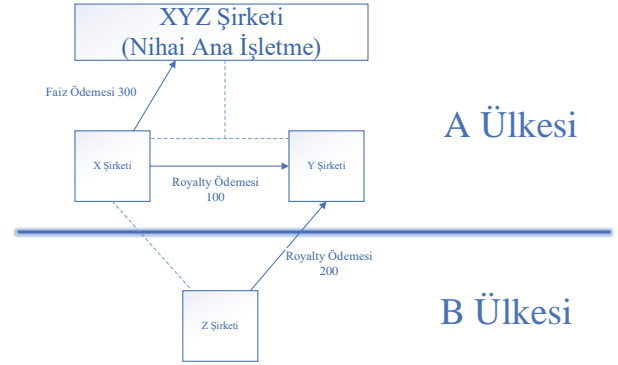
- i. İlgili vergi idaresi alanındaki çok uluslu işletmeler grubunu oluşturan kuruluşların ilişkili işletmelerle yapılan işlemlerden elde edilen gelirlerinin toplamı;
- ii. ÇUİ grubunun ilgili vergi idaresi alanındaki tüm kuruluşların bağımsız taraflarla yapılan işlemlerden elde edilen gelirlerinin toplamı; ve
- iii. (i) ve (ii) de belirtilen değerlerin toplamı.

Gelirler, envanter ve varlık satışlarından elde edilen gelirleri, hizmetleri, telif ücretlerini, faizleri, primleri ve diğer tutarları içermelidir. Bunun yanında gelirler, aynı vergi idaresi alanı içerisinde bağlı kuruluşlardan alınan temettü ödemelerini içermemelidir.<sup>1</sup> Bu açıklamada gelirleri diğer ülkelerdeki iştiraklerden elde edilenlerle sınırlayan bir ifade bulunmamaktadır. Yine aynı raporda dataların "Aggregate" yani birleştirilerek elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla gelirler ülke içerisinde konsolide edilmiş biçimde belirtilmemelidir.

Bu durumda yukarıda da belirttiğimiz ilişkili kişilerden elde edilen gelir kavramındaki karışıklığı OECD, Ülke Bazlı Raporlamada Tablo-r'deki verilerin doldurulmasına ilişkin iki yöntemi açıklayarak belirtmiştir. Bu yöntemleri, Agregasyon (Birleştirme, Aggregation) ve Konsolidasyon (Consolidation) yöntemleri olarak tanımlamıştır.

Kısaca anlatmak gerekirse, Agregasyon (Birleştirme) yönteminde, belirli bir idari yetki alanı

içerisinde yapılan tüm grup içi işlemlerin aynı zamanda gider olup olmamasına bakılmaksızın toplanarak Tablo-r'de yer alması gerektiği söylenirken, konsolidasyon yönteminde ise grup içi işlemlerin belirli bir yargı alanı içerisinde bir firmanın geliri diğerinin gideri olacağı için ilişkili kişi işlemlerinin elenmesi gerektiği söylenmektedir. Aşağıda, konu ile ilgili OECD kamuoyu görüşü belgesinden<sup>2</sup> alınmış ve uyarlanmış basit bir uygulama diyagramı görülebilir:



Bu örneğe göre, XYZ şirketi nihai ana işletmeyken X, Y, Z şirketleri ilişkili bağlı ortaklıklardır. Konsolidasyon yöntemine göre, A ülkesi mukimi olan çok uluslu işletme (XYZ Grubu) ülke bazlı raporu oluştururken A ülkesi için ilişkili işlemler gelirine 200 yazmalıdır. Ancak agregasyon (birleştirme) yöntemine göre çok uluslu işletmenin (XYZ Grubu) A ülkesi için ilişkili işlemler gelirine 600 yazması gerekmektedir.

OECD, ülke bazlı raporlama doldurulurken agregasyon yönteminin kullanılmasının gerekliliğini vurgulamakla beraber eğer ülkelerde işletme grubu bazında konsolidasyon üzerinden vergileme yapılıyorsa konsolide verinin de ülke idaresinin izin vermesi halinde kullanılabileceğini ifade etmektedir. Bu yönlendirmeden, Türkiye'de şirketler grubu bazında vergileme mümkün olmadığı için Tablo-r'in doldurulmasında hali hazırda konsolide datanın kullanılmayacağı anlaşılmaktadır. Yine de İdare tarafından ülke bazlı raporlama hakkında belirli açıklamaların yapılması konunun netliğe kavuşturulması açısından yerinde olacaktır.

1 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report

2 Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13)

OECD'nin kamuoyu görüş dosyasında, bahsedilen yöntemler hakkında detaylı bir karşılaştırma da yer almaktadır. Bu doküman konuyu değerlendirme amaçlı yaratılmış olup iki yöntemin birbiri ile kıyası gerçekleştirilmiştir.

Buna ek olarak, ülke bazlı raporlama yükümlülüğüne dair 4 Seri No.lu Tebliğ'in öncesinde kamuoyu görüşüne sunulmak amacıyla çıkarılan ancak tebliğe konu edilmeyen EK-6'da ülke bazlı raporu oluşturan tabloların nasıl doldurulacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, Tablo-1'deki "3. Gelirler-İlişkili Kişi" sütununa "İlgili ülkede çok uluslu işletmeler grubuna bağlı tüm işletmelerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerden elde ettiği toplam gelir tutarı yazılmalıdır." ifadesine yer verilmek suretiyle sadece diğer ülkelerdeki işletmelerle olan ilişkili işlemlerin değil aynı ülkedeki işletmelerle olan ilişkili işlemlerin (mal alım-satımı, faiz ödemesi vs.) de Tablo 1'de ilişkili kişi gelirleri arasında gösterileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Tablo-1'deki bilgileri doldururken konsolidasyon ya da agregasyon yöntemlerinden hangisinin kullanılması gerektiği İdare'nin netleştirmesi gereken bir husus olmakla beraber OECD konsolidasyon yöntemi kullanılması durumunda diğer ülkelerdeki iştiraklerden alınan borç/faiz, royalti/lisans, hizmet bedelleri vs.nin hesaplanarak Tablo-1'deki ilişkili işlem gelirlerine (Tablo-3'te konsolide yöntemin seçildiğinin belirtilmesi koşulu ile) yazılması yeterli olacaktır, Türk Vergi İdaresi'nin, OECD'nin mevcut uygulaması olan agregasyon yönteminin kullanılmasını istemesi halinde halihazırda ilişkili kurum ve kuruluşlardan elde edilen tüm gelirlerin Tablo-1'de belirtilmesi gerekecektir.

### **XML Programlama Dili Hakkında**

ÜBR hakkında hazırlanan bu makalede, ikinci bir konu olarak XML dilinden bahsedilmiştir. XML, teknik bir uzmanlık gerektirmesinin yanında yükümlülükleri yerine getirmesi gereken birçok muhasebe birimi yetkilisi için aydınlatılması gereken bir konu olarak kalmıştır.

Bilindiği üzere, ÜBR OECD'ye göre ve Türkiye mevzuatı gereğince üç adet tablodan meydana

na gelmektedir. Bu tablolarda sırasıyla:

- Tablo 1'de, çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi (nakit olarak), tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi (ilgili hesap döneminde), sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi varlıklar,
- Tablo 2'de, çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, vergi kimlik numarası, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyetleri,
- Tablo 3'te Tablo 1 ve Tablo 2'de yer verilen bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olacak ilave bilgi ve açıklamalar ile veri kaynaklarını içeren bilgiler sunulacaktır.

Ancak bu tabloların XML hali, mevzuattaki bu formattan biraz ayrılmaktadır. XML dilindeki bu tablolar tebliğ edilen ve açıklanan formatlardan şeklen daha farklı yazılmıştır. Kısaca açıklamak gerekirse hazırlanan XML raporunda bu tablolar ayrı ayrı belirtilmekten ziyade bazı tablolar birbiri ile aynı başlık altında ya da birbirini referans göstererek oluşturulabilmektedir. Bu kısım XML diline hâkim olmayı ve OECD'nin yayınladığı XSD dosyaları üzerinden tabloları yorumlayabilmeyi önemli kılmaktadır.

Basitçe XML, yani Extensible Markup Language ya da Türkçe deyimiyile Genişletilebilir İşaretleme Dili, verileri depolamak ve taşımak için tasarlanan hem kişiler hem de işletim sistemleri tarafından kolayca yüklü miktarda datanın okunmasına olanak sağlayabilen bir işaretleme (markup) dilidir. Bu dil sayesinde etiketlenmiş bilgileri kolayca paylaşmak mümkündür. Burada verileri okuma ve anlamlandırılmayı ise XSD şemaları gerçekleştirmektedir. Kısaca İdare'nin de dediği XML dosyasını bir veri paketi, XSD dosyasını ise bunu anlamlandıran bir harita olarak yorumlamak mümkündür. Ancak bu konuda Gelir İdaresi'nin XML formatının oluşturulması hakkında yayınladığı kaynaklar ve yönlendirmelerin yetersiz kaldığı anlaşıl-

maktadır. Bu durum, XML formatına hâkim olmayan çalışanlara ek iş yükü yaratmakta ve bu verileri paylaşırken destek alma mecburiyetinde bırakmaktadır.

Örneğin, OECD yayınladığı kitapçıkta bazı kodların içeriklerini ülke idarelerine bırakmıştır. “DocRefID” ya da “MessageRefID” gibi belirlenen kodlar firmanın dosyalaması için gereken eşi olmayan kod olması gerekmektedir. Bu kodların nasıl belirleneceğine dair gerekli açıklamalar, İdare tarafından maalesef yapılmamıştır. Halbuki dosyalamalarda ilerleyen yıllarda herhangi bir sorun yaşanmaması için belirli bir yöntem üzerinden bu kodların nasıl üretileceğine dair bir bilgilendirmenin hazırlanması gerekmektedir.

Yine bu örneğe ek olarak, BTRANS’ın sitesinde paylaşılan XML formatından ÇUI’nin alt kuruluşlarının adres bilgilerinin de paylaşılması gerektiği anlaşılmaktadır ki bu bilgiler tebliğ edilen tablolardaki beklenen bilgilerle örtüşmemektedir.

Yukarıda bahsedilen örnekler gibi açıklığa kavuşturulması gereken ve birçok eksik kalan yönlendirme mevcuttur. XML dosyalarının şu an için sadece OECD’nin XSD format yönlendirmeleri kıyas kabul edilerek beyan edildiği anlaşılmaktadır. Halbuki raporlarda, verilerin lokalize edilmesi gereken kısımlar bulunmaktadır.

Dolayısıyla, ilerleyen yıllarda tabloların ve istenen bilgilerin daha net belirlenmesi adına birçok ülkenin yaptığı gibi İdare tarafından XML formatı ile ilgili daha net açıklamaların ve yönlendirmelerin yapılması önem teşkil etmektedir. Bu şekilde hazırlanan ülke bazlı raporların ilerleyen dönemlerde standardize edilememesi halinde toplanacak verilerin kalitesi azalabilir ve yine sonraki dönemlerde yapılacak risk değerlendirmelerinin sorunlu olabilmesine sebebiyet verebilir.

# TÜRKİYE’NİN ORTAK RAPORLAMA STANDARDINI (CRS) UYGULAMA SÜRECİ

Elif ARICIOĞLU  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

Artan küreleşmenin bir sonucu olarak gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefleri yerleşik oldukları ülkeler dışında da yatırım yapmaya başlamışlardır. Yurtdışı bankalarda tutulan ve varlığından haberdar olunmadığı için vergilendirilemeyen gelirler, ülkeler için vergi kaybı anlamına gelmektedir. Vergi kaybını önlemek adına ülkelerin vergi idarelerinin bilgi değişiminde bulunarak iş birliği yapmaları önem arz etmektedir. Bu makalede, ülkelerin finansal kuruluşlar aracılığıyla birbirleriyle finansal bilgilerini paylaşmasına dayalı olan CRS (Ortak Raporlama Standardı) incelenecek olup Türkiye’nin neden belirli ülkelere CRS kapsamında raporlama yapmadığı irdelenecek ve Türkiye’nin tüm ülkelere CRS kapsamında raporlama yapmaması durumunda karşılaşılabilecek olası yaptırımlar ve ticari sonuçlar incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Common Reporting Standard, Ortak Raporlama Standardı, CRS, Automatic Exchange of Information, Otomatik Bilgi Değişimi, OECD, ABD, Türkiye.

## GİRİŞ

Artan küreleşmenin bir sonucu olarak gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefleri yerleşik oldukları ülkeler dışında da yatırım yapmaya başlamışlardır. Yurtdışı bankalarda tutulan ve varlığından haberdar olunmadığı için vergilendirilemeyen gelirler, ülkeler için vergi kaybı anlamına gelmektedir. Vergi kaybını önlemek adına ülkelerin vergi idarelerinin bilgi değişiminde bulunarak iş birliği yapmaları önem arz etmektedir.

## I. ORTAK RAPORLAMA STANDARDI VE OTOMATİK BİLGİ DEĞİŞİMİNİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Vergi mükelleflerinin yerleşik olunan ülke dışında sahip oldukları finansal varlıklara ilişkin bilgi edinip, vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla ilk adımı atan ülke ABD olmuştur.

2010 yılında ABD Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası (Foreign Accounts Tax Compliance Act - FATCA) ile ABD dışında mukim finansal kuruluşlara, ABD’de vergi mükellefi olan müşterilerinin varlıklarını Amerikan Gelir İdaresi’ne bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.<sup>1</sup>

OECD, vergi alanında ülkeler arası karşılıklı idari yardımlaşmayı gerçekleştirmek için ilk adımı 1988 yılında Avrupa Konseyi ile ortaklaşa hazırladığı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ile atmıştır. Söz konusu Sözleşme ile bilgi değişimi yoluyla (otomatik bilgi değişimi de dahil olmak üzere) vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önüne geçilmesi amaçlanmıştır.<sup>2</sup> 2010 yılında sözleşme, bir protokol ile değiştirilmiş olup Türkiye ilgili protokolü 2011 yılında imzalamıştır ve protokol 1 Temmuz 2018 itibarıyla yürürlüğe girmiştir.<sup>3</sup>

Özellikle 2009 yılından itibaren, OECD, AB ve Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu tarafından yürütülen çalışmalar ile vergide şeffaflığı artırma ve talebe dayalı

<sup>1</sup> “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, Vergide Gündem, Ateş Konca, Berk Taşkın, Aralık 2017, [https://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812](https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812)

<sup>2</sup> “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşmaya İlişkin Protokol”, OECD, Eylül 2020, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>

<sup>3</sup> “Vergi Alanında Uluslararası Otomatik Bilgi Değişimi ve Türkiye”, VergiAlgi, Bülent Taş, 23 Eylül 2019, <https://vergialgi.net/vergi-alaninda-uluslararasi-otomatik-bilgi-degisimi-ve-turkiye>



bilgi değişimi konularında ilerleme kaydedilmiştir. 19 Nisan 2013 tarihinde G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası başkanları otomatik bilgi değişiminin yeni standart olduğunu onaylamış, ardından Fransa, Almanya, İtalya, İspanya ve İngiltere vergide bilgi değişimini arttırıcı bir uluslararası model anlaşma taslağı oluşturmuş, uluslararası vergide uyumluluğı geliştirme ve ABD'nin uyguladığı Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası'nı kendi aralarında ve ABD ile uygulama niyetlerini bildirmişlerdir. 6 Eylül 2013 tarihinde G20 liderleri, OECD'nin 2014 yılı itibarıyla geçerli tek küresel standart olarak getirmeyi amaçladığı otomatik bilgi değişimi çalışmasına tam destek verdiklerini bildirmişlerdir. Şubat 2014 tarihinde G20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası başkanları Ortak Raporlama Standardı'nı onaylanmıştır.<sup>4</sup>

## 2. CRS NEDİR? CRS VE FATCA ARASINDA NE GİBİ FARKLILIKLAR MEVCUTTUR?

Ortak Raporlama Standardı (CRS), “ülkelerin kendi finansal kuruluşlarından finansal hesaplara ilişkin bilgileri temin ederek diğer taraf ülkelere her sene otomatik bilgi değişiminde bulunulmasına ilişkin standartlardır.”<sup>5</sup> CRS, pek çok yönüyle Yabancı Hesapların Vergi Uyum Yasası'na (FATCA) benzemektedir, CRS'in FATCA'dan ayrışan pek çok yönü bulunmaktadır. FATCA kapsamında yalnızca ilgili ülke ile ABD arasında bilgi değişimi gerçekleştirilmekteyken CRS kapsamında birden çok ülke ile bilgi değişimi gerçekleştirilmektedir. “Bunun yanı sıra, FATCA kişilerin vatandaşlık bilgisinin temel olduğu 7 kriteri esas almakta, CRS ise kişilerin yerleşiklik bilgisini esas almaktadır.”<sup>6</sup> Bu du-

rumda kişilerin yerleşik olduğu ülkenin tespiti gerekmektedir ve bu süreç duruma bağlı olarak zor bir süreç olabilir. Ek olarak, CRS uygulamasında FATCA'daki gibi bir finansal kuruluş stopaj yükümlülüğü söz konusu değildir.<sup>7</sup>

## 3. TÜRKİYE'NİN CRS'İ UYGULAMA SÜRECİ

Türkiye, Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı 21.04.2017 tarihinde imzalamış ve 31.12.2019 tarihinde onaylamıştır.<sup>8</sup> Türkiye, Türkiye kökenlilerin yoğunluklu olarak yaşadığı Almanya, Hollanda, Belçika, Avusturya ve Fransa'yı 2019 yılı verilerini paylaştığı 2020 yılı listesine almadığını açıklamıştır. AB, Türkiye'den Hazirana kadar, henüz bilgi sağlamadığı beş AB ülkesine bilgi aktarımına başlamasını ve Eylül'e kadar 2019 verilerini tüm AB ülkeleri ile paylaşmasını talep etmektedir. Türkiye, Haziran sonuna kadar istenilen verileri paylaşmadığı takdirde, AB'nin Ekim ayında güncelleyeceği kara listeye girmesi ihtimâli söz konusudur. Bu durumda AB, Türkiye'ye aktardığı fonlarda kesinti yapabilecektir.<sup>9</sup> Ek olarak, Türkiye'nin AB üyesi ülkeler ile gerçekleştirdiği finansal işlemler detaylı olarak incelenecek olup bu işlemlerin potansiyel kara para aklama operasyonu olarak değerlendirilmesi ve söz konusu finansal işlemlerin gerçekleşmesinin AB üye ülkeleri tarafından engellenmesi riski söz konusudur. Özellikle, “uluslararası yatırımcılar nezdinde Türkiye algısı negatife dönüşecek, yatırımcılar Türkiye'ye gerek doğrudan gerek portföy yatırımı yapma konusunda tereddüt yaşayabilecektir.”<sup>10</sup> Bu durumda, Türkiye

4 “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı”, OECD, 2017, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition\\_9789264267992-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition_9789264267992-en#page1)

5 “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, Vergide Gündem, Ateş Konca, Berk Taşkın, Aralık 2017, [https://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812](https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812)

6 “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, Vergide Gündem, Ateş Konca, Berk Taşkın, Aralık 2017, [https://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812](https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812)

7 “Ortak Raporlama Standartları (CRS)”, Vergide Gündem, Ateş Konca, Berk Taşkın, Aralık 2017, [https://www.vergidegundem.com/tr\\_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812](https://www.vergidegundem.com/tr_TR/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812)

8 “Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişimi Standardı Bilgilendirme Rehberi”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2020, [https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/Finansal\\_Hesap\\_Bilgilerinin\\_Rehberi.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/Finansal_Hesap_Bilgilerinin_Rehberi.pdf)

9 “AB'den Türkiye'ye Vergi Bilgilerinin Paylaşımı Konusunda Ek Süre”, Deutsche Welle, 16 Şubat 2021, <https://www.dw.com/tr/abden-t%C3%BCrkiyeye-vergi-bilgilerinin-payla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1-konusunda-ek-s%C3%BCre/a-56592217>

10 “Türkiye Bilgi Almak mı Vermek mi İstemiyor?”, VergiAlgi, Bülent Taş, 1 Mart 2021, <https://vergiagli.net/turkiye-bilgi-al-mak-mi-vermek-mi-istemiyor>

ile gerçekleştirilen finansal işlemler üzerindeki denetim artacağı gibi Türkiye ülke bazlı raporlama açısından daha sıkı yükümlülüklerle tabi tutulacaktır.

## **TÜRKİYE CRS'İ NEDEN TÜM ÜLKELER İÇİN UYGULAMAMAKTADIR?**

Türkiye, Almanya, Hollanda, Belçika, Avusturya ve Fransa ile CRS kapsamında finansal bilgi değişimi gerçekleştirilmemektedir. Söz konusu beş ülkede yaşayan ve Türkiye'de finansal yatırım bulduran çok sayıda Türkiye kökenli gerçek kişi olması nedeniyle, Türkiye, yurtdışında yaşayan Türkiye kökenlilerin, Türkiye'deki finansal varlıklarından elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirmeleri durumunda, bu yatırımları Türkiye'den çekeceklerini öngörmüş olup bu durumun önüne geçmek için yukarıda bahsedilen beş AB üye ülkesi ile CRS kapsamında finansal bilgi değişimi gerçekleştirilmemektedir.

### **SONUÇ**

Türkiye'nin, Türkiye kökenlilerin yoğun yaşadığı ülkeleri CRS kapsamına alması, yurt dışında yaşayan Türklerin Türkiye'den finansal yatırımlarını çekmesi ile sonuçlanabilir. Öte yandan Türkiye söz konusu ülkeleri CRS kapsamına almadığı takdirde, AB tarafından kara listeye alınabilir. Bu durumda, Türkiye'nin, AB üyesi ülkeler ile gerçekleştirdiği finansal işlemler detaylı olarak incelenecek olup bu işlemlerin potansiyel kara para aklama operasyonu olarak değerlendirilmesi ve söz konusu finansal işlemlerin gerçekleşmesinin AB üye ülkeleri tarafından engellenmesi riski söz konusudur. Türkiye'de finansal varlık bulduran yurt dışında yaşayan Türklerin, söz konusu varlıklarını Türkiye'den çekmesi riskini, Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişilerin AB üye ülkeleri ile finansal işlem gerçekleştirememesi riski ile karşılaştırdığımızda, Türkiye'nin tüm AB üye ülkelerini CRS kapsamına alarak kendini kara listeye sokmasından kaçınmasının daha mantıklı olduğunu öngörmekteyiz. Türkiye kara listeye girdiği ve uzun yıllar kara listede kalmaya devam ettiği sürece, finansal işlemleri gerçekleştirme açısından güvenilir olmayan, ticaret gerçekleştirmeye elverişli olmayan bir ülke imajı edinecek olup bu

durum, Türkiye'nin şu an yüksek hacimli ticari faaliyet gerçekleştirdiği ülkelerin, yeni ülke pazarlarına yönelmesine yol açacaktır. Türkiye'nin nihai ürün üreticisi değil ara ürün sağlayıcısı olduğu düşünüldüğünde, dünya ülkelerinin Türkiye yerine yeni tedarikçiler bulması olasıdır. Türkiye'nin tekrar söz konusu pazarlarda yer edinmesi kolay bir süreç olmayacaktır. Ek olarak, Türkiye'nin kara listeye alınması, uluslararası yatırımcıların gözünde Türkiye algısını negatife dönüştürebilir ve uluslararası yatırımcılar doğrudan yatırım ve portföy yatırımı yapma konusunda tereddüt edebilirler. Ayrıca AB, Türkiye'ye yaptırım uygulayarak, AB fonundan sağladığı finansal desteği kesebilir.

Türkiye'de mukim şirketlerin, AB tarafından, vergilendirmede iş birliği yapmayan ülkeler listesine (kara liste) alınması, Türkiye'yi ticari açıdan olumsuz etkileyeceği gibi Türkiye ile gerçekleştirilen finansal işlemler üzerindeki denetimin artmasına ve Türkiye'nin ülke bazlı raporlama açısından daha sıkı yükümlülüklerle tabi olmasına neden olacaktır.



# KDV İADE İŞLEMLERİNDE KARŞIT İNCELEME TUTANAKLARI VE KARŞIT İNCELEMELERDE ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Aslıhan KAVRAN  
KDV İade Uzmanı

Eyüp ŞENSOY  
KDV İade Uzmanı

Fidan Ezgi YILDIZ  
KDV İade Asistanı

## ÖZET

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesi hükmü ve maddedeki yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikler uyarınca çalışma usul ve esasları belirlenmek suretiyle yeminli mali müşavirler, mükelleflerin tasdik kapsamına giren işlemlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için gerekli karşıt incelemeleri yapmakla yükümlüdürler. Buna göre, yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de katma değer vergisi ("KDV") iadesi tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

KDV iadesi işlemlerine konu alt firma incelemeleri ise, KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca, yeminli mali müşavir ("YMM") raporunun gerekli bulunduğu hallerde, KDV tutarının doğruluğunun tespiti amacıyla yapılmakta olup yapılacak bu alt firma incelemelerine ilişkin uyulacak esaslar/özellikli hususlar yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** KDV İade, Karşıt İnceleme Tutanağı, Bilgi İsteme Yazısı, Teyit Yazısı.

## GİRİŞ

Karşıt inceleme konusunda uyulması gereken usul ve esaslar 20, 27, 29, 34 ve 41. No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği<sup>1</sup> ile düzenlenmiştir. Söz konusu mevzuat hükümleri çerçevesinde, yeminli mali müşavirlerce yapılan karşıt inceleme tutanakları KDV kayıtlarının doğruluğunu ispat bakımından önemli bir nitelikte olup KDV iade işlemlerine ilişkin alt

firma incelemeleri bakımından, özellikle kamu alacağının salahiyeti açısından da kontrol mekanizmasının çalışmasına yardımcı olacağı tabiidir.

## 1. KARŞIT İNCELEMELERDE VE TEYİT YAZILARINDA YER ALMASI GEREKEN ZORUNLU BİLGİLER VE ALT FİRMA İNCELEME USULLERİ

27 Sıra No.lu Tebliğ ve 29 Sıra No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile KDV iadesi kapsamında düzenlenen karşıt inceleme tuta-

<sup>1</sup> Bu düzenlemelerden 27 Sıra No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin "Karşıt İncelemelerde Uyulacak Esaslar" başlıklı II/2 bölümünde ise,

"Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir. Bununla birlikte, hem tam tasdik işlemlerinde hem de KDV iadesi tasdik işlemlerinde yeminli mali müşavirler en az işlemlerini tasdik ettikleri mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdürler. Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmalarını açısından karşıt incelemeler konusunda gerekli titizliği göstermeleri ve gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerekmektedir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere inceklerdir." hükmü yer almaktadır.

naklarında ve teyit yazılarında, aşağıda belirtilmiş asgari düzeydeki bilgilerin yer alması zorunlu tutulmaktadır:

- Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı olduğu oda ve vergi dairesi, mühür ve sicil numarası, vergi kimlik numarası, adresi, telefon numarası bilgileri,
- Karşıt inceleme yapan yeminli mali müşavirin sözleşmeli olduğu mükellefin adı-soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin adı-soyadı veya unvanı ile vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve karşıt incelemenin yapıldığı tarihteki açık adresi,
- Karşıt inceleme konusu belge veya belgeleri düzenleyen mükellefin ilgili yıla ilişkin yasal defterlerinin onay bilgileri,
- Teyit verilen hallerde, teyit isteyen yeminli mali müşavir bilgilerinin yanında, teyit yazısını düzenleyen yeminli mali müşavirin adı-soyadı, bağlı bulunduğu oda ve vergi dairesi, vergi kimlik numarası, mühür ve sicil numarası, adresi, telefon ve faks numarası,
- Teyit veren yeminli mali müşavirin mükellefi ile yaptığı tasdik sözleşmesinin yıl, ay ve gün içeren tarihi,
- Karşıt inceleme konusu belgeye ilişkin olarak, belgeyi düzenleyen mükellefin defterindeki yevmiye kaydının tarih ve numarası,
- Karşıt incelemeye konu belge veya belgelerin düzenlendiği dönemle ilgili olarak bu belgeleri düzenleyen mükellefin KDV beyanları hakkında bilgi (teslim ve hizmet tutarı, istisna tutarı, KDV matrahı, hesaplanan katma değer vergisi tutarı, ödenecek/sonraki döneme devreden katma değer vergisi tutarı, tahakkuk fişinin tarih ve numarası),
- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin "bir önceki dönemine" ilişkin olarak bir üst maddede belirtilen bilgiler,
- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin malları tedarik ettiği alt firmalara ilişkin bilgiler, (mal veya hammadde

alımlarının çok sayıda kişiden yapıldığı hallerde en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilerin verilmesi yeterli),

Bahsi geçen on (10) alımdan kasıt Maliye Bakanlığı'nın 26.10.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223- sayılı görüş yazısında, "... karşıt inceleme, teyit ve bilgi işlemlerinde; karşıt inceleme tutanaklarında, teyit yazılarında ve bilgi yazılarına ilişkin düzenlemelerde yer verilen '...en yüksek 10 alıma ilişkin...' ifadesinden ilgili dönemdeki en yüksek tutarlı 10 alım (fatura) bilgilerinin anlaşılması " gerektiğinden ve "... düzenlenecek karşıt inceleme tutanaklarında teyit ve bilgi yazılarında her bir faturanın tarih sayı ve tutarı müstakilen belirtilerek, aynı mükelleften de olsa en yüksek 10 alıma ilişkin bilgilere yer verilmesi yeterli" olduğundan bahsedilerek açıklanmıştır.

- Mal veya hizmet bedelinin ödenme şekline ve ödemeye ilişkin bilgi, (banka, çek, nakit vs)
- Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef, faturada yer alan malın imalatçısı ise bağlı bulunduğu sanayi odası ve sicil numarası,
- Karşıt incelemeye konu faturanın düzenlendiği döneme ilişkin, faturayı düzenleyen mükellefin muhtasar beyannamesine göre çalıştırılan işçi sayısı ve muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesi hakkında bilgi,
- Karşıt inceleme tutanağının düzenlenme tarihi ve yeri.

KDV iadesine konu işlemin gerçekliğinin ortaya çıkarılması, incelenen işlemin özelliğine, kullanılan yöntem ve mükelleflere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağına kural olarak incelemeyi yapan yeminli mali müşavir karar verecektir.

Öte yandan sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere, yapılan incelemelerde gerektiği kadar alt kademeye inerek inceleme yapmaları gerektiği bahsedilmekte birlikte 27 No.lu



SMMM-YMM Genel Tebliği'nden "ihracat ve ihraç kayıtlı teslimler çerçevesinde Yeminli Mali Müşavirin, ilgili döneme ait mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükellefin bir alt kademesine kadar inceleme yapması gerektiği" anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, firma nezdinde karşıt inceleme yapılmasının yanı sıra, 27 No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nde, teyit alınmak suretiyle inceleme yapılması gerektiği konusu açıklanmıştır. Buna göre, yeminli mali müşavirler tarafından yazılan bir teyit yazısına (bilgi isteme yazısı) aynı şekilde teyit yazısı (bilgi verme yazısı) şeklinde cevaplanmalıdır. Bilindiği üzere, 27 No.lu SMMM-YMM Genel Tebliği'nde yeminli mali müşavirler arasında teyit alınmak suretiyle karşıt inceleme yapılması konusu düzenlenmiştir. 29 ve 41 No.lu SMMM-YMM Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelere göre ise, yeminli mali müşavirler, tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak tam tasdik hizmeti veren diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilmektedirler.

Yukarıda belirtilen hususlara ek olarak, yeminli mali müşavirler, anlaşmalı oldukları mükelleflere ve bu mükelleflerin ticari ilişkili olduğu ikinci ve üçüncü kişiler ile ilgili olarak gerekli durumlarda vergi dairelerinden de bilgi isteyebileceklerdir. Bahse konu olan bilgi isteme yazılarında, bilgi istenen mükellefin anlaşmalı olunan mükellef ile bağlantısı ve bilgi istenilen konu açıkça belirtilmelidir. Vergi daireleri, yeminli mali müşavirin anlaşmalı olduğu ve ticari ilişkide bulunulan hakkında bilgi istenilen ikinci veya üçüncü kişilere ilişkin bilgileri 15 iş günü içerisinde yerine getireceklerdir. Ancak vergi dairelerinden bu şekilde elde edilen bilgilerin gizliliğine dikkat edilmesi, yasal bir zorunluluktur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemin yapılacağına bilinmesi gerekir.

### **KARŞIT İNCELEMENİN ZORUNLU OLDUĞU VE OLMADIĞI HALLER**

27, 29 ve 41 No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği'nin II. Bölümü uyarınca KDV iadesi işlemlerinde yeminli mali müşavirler tarafından

yapılacak karşıt incelemelere ilişkin limitler aşağıdaki gibidir:

İşlem Türü	01.01.2019 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2020 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler	01.01.2021 Tarihinden İtibaren Düzenlenen Belgeler
Karşıt İnceleme Yapılmasının Zorunlu Olmadığı Haller	36.000,00 TL	44.000,00 TL	48.000,00 TL
Bir Mükelleften Bir Aylık Dönemde Yapılan Mal / Hizmet Alımlarının Toplamının Aşması Halinde Karşıt İnceleme Yapılması Gereken Limit	106.000,00 TL	130.000,00 TL	142.000,00 TL

Bir aylık dönemde mükellef kurumdan alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının yukarıda bahsedildiği şekilde söz konusu limitleri aşması halinde anılan mükellef nezdinde karşıt inceleme yapılması gerekir.

Öte yandan, indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt incelemelerin yapılması zorunludur. Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az %51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluşlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlara bağlı kalmaksızın inceleme yapılması zorunlu değildir.

29 No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği'nde; "Öte yandan, karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesi konusundaki düzenlemeler 20(7) ve 27 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Buna göre, tutanak sayısının fazla olduğu hallerde sırasıyla en yüksek mal ya da hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın rapora eklenmesi yeterli olacaktır. Tutanak sayısının 10 tuta-

naktan az olduğu hallerde mevcut karşıt inceleme ve teyit tutanaklarının tasdik raporuna eklenmesinin yeterli olacağı tabiidir.” hükümlerine yer verilmiştir. Yine bahsi geçen bu on firmadan kastedilenin yazımının önceki bölümlerinde bahsi geçen 26.10.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3223- sayılı özelgede yer aldığı şekilde en yüksek tutarlı ilk on faturanın olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca Mezkur Tebliğ’in %80 incelemeye ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümde “İndirilecek KDV’nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal veya hizmet alımlarından kaynakladığı hallerde karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV’nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması yeterli olacaktır. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.” denilmektedir. Bu durumda karşıt inceleme kapsamındaki mal ve hizmet alımlarına ilişkin karşıt incelemelerle %80 oranının sağlanması ile yetinilmesi mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki, karşıt inceleme kapsamında bulunan mal ve hizmet alımları tutarı ile %80 oranına ulaşamadığı hallerde bu oranın sağlanıp sağlanmadığı dikkate alınmayacaktır.

### **Örnek:**

Bir (Z) firmasının 2020 / Aralık döneminde ihracata ilişkin KDV İadesi bulunmaktadır. İlgili dönem İndirilecek KDV ve Yüklenen KDV listeleri incelendiğinde İndirilecek KDV tutarı 16.291,03 TL’dir.

Karşıt inceleme zorunluluğu bulunan tutar 9.940,32 TL olup, indirilecek KDV listesinde bulunan 6.350,00 TL inceleme zorunluluğu dışında (2020 yılı için karşıt inceleme yapılması gereken belgede limit 48.000,00 TL ve bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan mal / hizmet alımları toplamının aşması halinde karşıt inceleme yapılması gereken limit 142.000,00 TL’dir.) bulunmaktadır.

İndirilecek KDV’nin üçte biri veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımlarından kaynaklandığından; karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları tutarının yarısı ve zorunluluk kapsamında bulunan tutarın tamamını incelenmesi yeterli olacaktır. Bu inceleme durumunda inceleme oranı %61 oranına tekabül etmektedir. Dolayısıyla (Z) firmasının iadesi talep edilen inceleme döneminde ilgili tebliğ hükümleri uyarınca % 80 oranına ulaşıp ulaşılmadığı dikkate alınmayacaktır

Ayrıca bir diğer inceleme yapılmasına gerek görülmeyen diğer bir husus ise 29 No.lu SM, SMMM ve YMM Genel Tebliği’nde yer almaktadır. Bahsi geçen Tebliğ’de; “ Öte yandan, katma değer vergisi iadesi talebinde bulunan mükelleflerin beyannamelerinde yer alan iade edilecek katma değer vergisinin iadenin talep edildiği dönemden önceki dönemlerden de kaynaklanması halinde karşıt incelemelerin bu tutarları da kapsayacak şekilde yapılması zorunludur. Düzenli olarak her dönem yeminli mali müşavir tasdik raporu ile ya da inceleme sonucu katma değer vergisi iadesi alan mükelleflerde önceki dönemler incelenmiş olacağından tekrar inceleme yapılmasına ihtiyaç olmadığı açıktır.” denilmektedir.

Yapılan açıklama nedeniyle iade talep tutarları geçmiş dönemleri kapsamı durumunda, geçmiş dönemler incelenmiş bulunduğundan tekrar incelenmesine yer bulunmadığı görülmektedir.

### **SONUÇ**

Yukarıda da bahsi geçtiği üzere yeminli mali müşavirlerin hem tam tasdik işlemleri için hem de KDV iadesine konu işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti için karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir.

YMM’lerce düzenlenecek KDV iadesi işlemlerinde alt firma incelemelerinin yapılması kamu alacağının kontrolü açısından önem arz etmekte olup yaşanabilecek herhangi bir vergi kayıp- kaçığının önüne geçilerek bir kontrol mekanizmasının oluşması sağlanmaktadır. Böylece yapılan karşıt inceleme ile iadeye konu

KDV tutarının doğruluğu tespit edilmekte ve KDV iadesine konu işlemin gerçekliğinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

Bu konuda uyulması gereken usul ve esaslar 20, 27, 29, 34 ve 41. No.lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Teblięleri ile düzenlenmiştir. İncelemeyi yapan yeminli mali müşavir KDV iadesi talebinde bulunan mükellefe mal veya hizmet satan mükelleflerin kayıtlarına inip gerekli gördüğü takdirde iade konusu mal ve hizmetin imalatçısı konumundaki alt mükelleflerin bir alt kademesine kadar gerekli karşıt incelemeyi yapmakla yükümlüdür. İnceleme aşamasında taraflar bilgi istenilen ikinci veya üçüncü kişilere ilişkin bilgileri 15 iş gün içerisinde yerine getirmelidir. Yapılacak karşıt incelemede her yıl için tespit edilen limitleri aşan mükellefler dikkate alınmaktadır. Yine yapılan karşıt inceleme sayısının fazla olması durumunda en yüksek ilk 10 alımlara ilişkin düzenlenen karşıt incelemelerin vergi dairesine ibraz edilmesi yeterli görülmektedir.



# FİRMALARIN YURTDIŞINDA GEÇİCİ OLARAK ÇALIŞTIRDIKLARI PERSONELE ÖDENEN ÜCRETİN VERGİLENDİRİLMESİ\*

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Başkanı

## ÖZET

*Bu çalışmada, merkezi Türkiye’de bulunan firmalar tarafından yurtdışında açmış oldukları şube veya ortaklık işyerlerinde geçici olarak görevlendirilen tam mükellef statüsündeki personele ödenen ücretin yurtiçinde ve yurtdışında vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ücretin vergilendirilmesine ilişkin hükümler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan ücretin vergilendirilmesinde dikkate alınan mukimlik ilkesi kapsamında incelenecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Ücret, İşveren, Vergi Tevkifatı, Çifte Vergileme, Mukimlik, Mükerrer Ödenen Verginin İadesi.

## GİRİŞ

Türkiye’de faaliyet gösteren birçok büyük ölçekli firmanın yurtdışında şube veya bağımsız bir işyeri açması ya da yabancı ortaklarla yurtdışında şirket kurmaları uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur. Yurtdışında açılan bir işletmede çalıştırılmak üzere Türkiye’deki firmalar tarafından nitelikli elemanlar (genellikle mühendis veya idareci konumunda) geçici görevli olarak belli bir süre çalıştırılmak üzere gönderilmektedir. Bu durumda, hizmetin icrası yurtdışında gerçekleşmekte, ücretin ödenmesi ise Türkiye’de yapılmaktadır. Vergileme hakkının kime ait olduğu ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan mukimlik ilkesine göre belirlenmektedir.

Türkiye’deki firmanın yurtdışında bağlantılı olan şirketinde çalışmaya başlayan ücretliye, Türkiye’deki firma tarafından ücret ödemesi yapılmakta ve vergi tevkifatı Türkiye’den yapılmaktadır. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gereğince ücret ödemelerinde vergileme hakkı mukimliğe göre belirlenmekte ve belirlenen süreyi yurtdışındaki ilgili ülkede geçiren ücretliden yurtdışında da vergi alınabilmekte-

dir. Şayet sadece Türkiye’den veya yurtdışından ücret ödemesi yapılmış olsa ve sadece ödemeyi yapan ülkedeki işveren tarafından tevkifat yani vergileme yapılmış olsa bir sorun olmayacaktır. Bazı durumlarda da grup firması adına yurtdışındaki şubede geçici süre çalışan personele asıl ücret ödemesi Türkiye’den ancak bazı kısmi ödemeler de yurtdışından yapılabilmektedir.

## 1. İŞVERENLER TARAFINDAN ÇALIŞANLARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Ücret ise, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Kişinin Türkiye’de elde ettiği ücret gelirinin vergilendirilmesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61, 62, 63, 94, 103 ve 104. maddelerine göre nakden veya mahsuben ödeme anında vergi tevkifatı suretiyle yapılmaktadır. Ücret ödemelerinin genel vergilendirme sistemi olan tevkifat yani stopaj (kesinti) yönteminde GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kuruluşlar maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

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



Aynı maddede hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalanılanlar hariç) vergi tarifesi uygulanarak vergi tevkifatı yapılmaktadır. Vergi tevkifatına tabi tutulmayan ücret gelirlerinin ise tutarı ne olursa olsun mutlaka yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ücretli, tevkifata tabi ücret gelirinin tutarına bakarak, yıllık beyanname vermesi gerekiyorsa beyan eder ve yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergiyi de beyannameye hesaplanan vergiden indirir. Şayet yıl içinde kesilen vergi hesaplanan vergiden fazla ise nakden veya mahsuben iade talebinde bulunur.

## **2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA ÜCRET GELİRLERİNDE VERGİLEME HAKKI**

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Bir anlaşmanın kapsamına Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girmektedir. Dolayısıyla her iki Devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar Anlaşmadan yararlanamamaktadırlar. Mukimlik konusu ise Anlaşmalarda ayrı bir maddede (Madde 4) ele alınmakta olup konuya ilişkin açıklamalar bu maddede yer almaktadır. Anlaşmaların kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir. Akdedilen anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmış olmakla birlikte halen Türkiye’de gerçek anlamda uygulanan bir servet vergisi olmadığından bunun pratik bir sonucu bulunmamaktadır. Ancak gelecekte Ülkemizde bu yönde bir vergi ihdas edilir ise bu Anlaşmalar için uygulama imkânı söz konusu olabilecektir.

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4. maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan Devletin belirlenmesi bu açıdan önem

kazanmaktadır. Yine Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin mutlak surette ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu da bulunduğundan, bu maddede mukimliğin belirlenmesine yönelik getirilen kriterler önem kazanmaktadır. Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir Devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir.

Böyle bir durum ortaya çıktığında, gerçek kişiler, Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde devamlı bir meskenlerinin bulunması halinde bu Devletin; her iki Devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülemiyorsa, bu defa sırasıyla mutad oturma yeri ve uyruklukları bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber, gerçek kişinin her iki Devletin de uyruğunda olması veya hiçbirinin uyruğunda olmaması durumunda ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedir. Çifte mukimlik sorununun gerçek kişiler dışında (tüzel kişi olup olmadıklarına bakılmaksızın şirketlerde, diğer tüzel kişi ve kurumlarda) ortaya çıkması halinde sorunun çözümünde hangi kriterin esas alınacağı yine Anlaşmaların bu maddesinde belirlenmektedir. Yürürlükteki Anlaşmalar dikkate alındığında bu sorun, iş merkezi, kanuni merkez, kurumlaşılacak yer kriterlerinden birine yer vermek suretiyle veya yetkili makamlara sorunun çözümü konusunda yetki vermek suretiyle çözümlenmektedir.

Anlaşmalarda, ücret gelirlerinde vergileme hakkı, hizmet erbabının mukim olduğu Devlette bırakılmıştır. Ancak hizmetin diğer Devlette icra edilmesi ve aşağıda genel olarak belirtilen koşullardan birisinin diğer Devlette yerine gelmesi durumunda vergileme, bu diğer Devlette

de bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılabilmektedir. Bu koşullar Anlaşmalarda,

- Ücret geliri elde edenlerin diğer Devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları veya
- Kendilerine yapılan ödemelerin diğer Devlette mukim olan işverenlerce yapılması veya
- Kendilerine yapılan ödemelerin işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması

olarak yer almaktadır. Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl/takvim yılı/herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.<sup>1</sup>

### **3. TÜRKİYE'DEKİ FİRMALAR TARAFINDAN GEÇİCİ GÖREVLİ YURTDIŞINDAKİ GRUP FİRMALARINDA GÖREVLİDİRİLEN PERSONELE YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yurtdışında görevli olan kişiye yurtdışındaki hizmetinin karşılığında ödenen ücret, Türkiye'de ödeniyor ve tevkifata tabi tutuluyorsa burada bir problem bulunmamaktadır. Ancak kişinin yurtdışında bulunduğu süre 183 günden fazla ise ve ücretin vergilendirme hakkı mukimlik ilkesi gereğince o ülkede olursa kişiye ödenen aynı ücret üzerinden yurtdışında da vergi talep edilebilmektedir. Bu durumda, kişinin yurtdışında ödediği vergiyi şayet yurtiçindeki ücretinden dolayı yıllık beyanname veriyorsa mahsup etme imkânı vardır ve sorun çözülmektedir. Ancak kişinin Türkiye'deki ücretinin beyanname verme sınırlarının altında kalması nedeniyle beyan etmemesi halinde, yurtdışında ödediği gelir vergisi ne olacaktır? Kişi bu durumda aynı ücret gelirinden hem içeride hem dışarıda gelir vergisi ödemiş olacak ve aynı ücret üzerinden iki defa vergi ödenmiş olacaktır. Çünkü kişi aynı ücreti üzerinden hem Türkiye'de tevkifata tabi tutuluyor hem de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

gereğince 183 günü aştığı için yurtdışında vergilendiriliyor olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda tam mükellefiyete ilişkin hükümlerin yer aldığı 3. maddede yer alan hükme göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar (GVK'nın "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4. maddesinde ise ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır.) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (*Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunurlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.*) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Madde hükmünde yer alan parantez içi açıklamada, bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanların, aynı kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla yurtdışına geçici görevli olarak gönderilen ücretlilerin o ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa ve kişilerin ilgili ülkedeki kalış süreleri 183 günü aştığı anda bu kişiler o ülkenin mukimi sayılmakta ve ücret gelirinde vergileme hakkı o ülkeye geçmektedir. Ancak yurtdışına gönderilen ücretli şayet 183 günden az kalıyorsa o ülkenin mukimi sayılmadığından ücret gelirinde vergileme hakkı Türkiye'de olduğundan kişi tam mükellef statüsünde vergilendirilecektir. Türkiye'deki firma daha başlangıçta yurtdışına gönderilen ücretlilerin kalış sürelerini tam olarak önceden bilemediği durumlarda aynı ücret üzerinden hem Türkiye hem de ilgili ülke vergi kesintisi veya benzeri bir gelir vergisi almaktadır. Kişi şayet

<sup>1</sup> [https://www.gib.gov.tr/uluslararasi\\_mevzuat\\_Cifte\\_Vergilendirmeyi\\_Onleme\\_Anlasmalari](https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat_Cifte_Vergilendirmeyi_Onleme_Anlasmalari)  
Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, erişim tarihi: 27.03.2021.

Türkiye mukimi olarak kalsaydı ücret ödemesinde vergileme hakkı Türkiye’de olacaktı ve sorun olmayacaktı. GVK’nın 3/2. maddesi gereğince aynı ücret ödemesi üzerinden kişinin yurtdışında o ücret geliri için gelir vergisi ödediğinden dolayı Türkiye’de vergi kesintisinin yapılmaması gerekirdi. Ancak Türkiye’deki işveren yurtdışına gönderdiği ücretlinin kalış süresinin 183 günü aşp aşmadığını başlangıçtan bilemediği için ücret ödemesine tevkifat yapmaktadır.

Aslında, GVK’nın 3/2. maddesinin parantez içi hükmünde olaya tersten bakılmaktadır ve sistem farklıdır. Parantez içi hükümde, “*Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunur, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler*” denilmektedir. Yani, bulunduğu ülkede kişi o ücret gelirinden vergi ödüyorsa Türkiye’de o ücret gelirinden işveren vergi kesintisi yapmayacaktır. Ancak bunun tespiti uygulamada çok zordur. Diyelim ki Fransa’da şube açan Türkiye’deki bir holding, buradan geçici süreliğine tam mükellef statüsünde olan kişiyi şubede çalıştırmak üzere göndermiş olsun. Bu ücretliler Fransa’da 183 günden az olan sürelerde vergi ödemeyecektir. Çünkü mukimlik hâlâ Türkiye’de olup vergileme hakkı Türkiye’de bulunmaktadır. Peki Türkiye’de geçici görevli olarak bu çalışanları gönderen işveren ilk 183 gün içinde yaptığı ücret ödemelerinden tevkifat yapacak mıdır? İşveren vergi tevkifatını ödeme anında mecburen yapacaktır çünkü işveren de ödeme anında bu kişilerin ne kadar kalacağını ve vergileme hakkının Fransa’ya ne zaman geçeceğini kesin olarak bilmemektedir. Buraya kadar her şey normal ancak ne zaman ki kişilerin o ülkedeki kalış süresi 183 günü geçiyor o zaman, bu kişilerden o ülke de vergi istiyor. Oysa bizim GVK’nın 3/2. maddesinin parantez içi hükmüne göre, firmalar tarafından geçici süreliğine yurtdışına gönderilen kişilerin gelirinden o ülkede vergi alınıyorsa bizim Türkiye’de vergi almamız gerekiyordu. İşte bu maddenin çalışması pratikte gerçekten çok zor görünüyor. Ancak Türkiye’deki firma yurtdışına geçici süreliğine gönderdiği kişilerin kalış süresini daha başlangıçta tam olarak biliyor ve Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasına

göre 183 günden sonra o ücretlilerden yurtdışında vergi alınacağını biliyorsa, Türkiye’de yapılan ücret ödemelerinden daha yurtdışı görevi başladığı andan itibaren ücret ödemesi sırasında vergi tevkifatını yapmaması gerekir. Ancak bunu öngörebilmek başlangıçta çok zordur. Bu nedenle yurtdışında şube veya işyeri açan Türkiye’deki büyük firmalar geçici görevle yurtdışına gönderdikleri personele ücret öderken vergi tevkifatını yapmaktadırlar. Çünkü başlangıçta tevkifatın yapılmaması bir risktir ve bir denetim anında izahı kolay değildir.

Bu durumda kişinin aynı ücret üzerinden hem Türkiye’de hem de yurtdışında ödemiş olduğu vergiden birinden kurtulması yani ya mahsuben ya da nakden iade alması gerekir. Kişi Türkiye’deki ücret geliri için yıllık beyanname vermek durumunda olsaydı yurtdışında ödediği bu vergiyi mahsup eder ve sorun kalmazdı. Bilindiği üzere 2020 yılında tek işverenden elde edilen tevkifata tabi ücret gelirinde yıllık beyanname verme sınırı 600.000 TL’dir. Kişinin Türkiye’de tevkifata tabi ücret geliri beyanname verme sınırını aşması durumunda, yurtdışında aynı ücret geliri için vergi ödemişse, yurtdışında ödenen vergiyi tevsik ve ispat ederek yıllık beyanname mahsup imkânı her zaman vardır. Ancak yıllık beyanname verilmemesi durumunda tek yol Vergi İdaresi’nden Türkiye’de kesilen bu verginin iadesini istemektir. Zira aynı ücret geliri için yurtdışında gelir vergisi ödenmiş olduğundan, ücretlinin, Türkiye’de Vergi İdaresi’ne başvurarak aynı ücret üzerinden mükerrer olarak fazla ödediği vergiyi iade istemesi gerekir.

#### **4. KONU HAKKINDA GELİR İDARESİ’NCE VERİLEN BİR ÖZELGENİN ANALİZİ**

Türkiye’de faaliyet gösteren bir firmaya bağlı olarak çalışan personelin grup şirketinde çalışmak üzere geçici görevlendirme ile üç yılına Fransa’ya gönderildiği, personelin söz konusu süre zarfında Fransa’da ikâmet edeceği ve Türkiye’de ikâmetgâhı olmayacağı, personelin firma ile olan kontratının devam edeceği, bu süre zarfında ücretinin bir kısmının firma tarafından bordro aracılığı ile ödenmeye devam edeceği, kalan kısmının ise Fransa mukimi grup

şirketi tarafından ödeneceği belirtilerek, söz konusu ücret ödemesinin gelir ve damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda Gelir İdaresi'nden görüş talep edilmesi üzerine verilen özeldede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.<sup>2</sup>

Verilen görüşte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 ve 3. maddesinde yer alan hükümlerden bahsedilmiş ve ardından "Ücretin tarifi" başlıklı 61. maddesinde yer alan hükümler ile 94. maddesindeki ücret ödemelerinden vergi tevkifatının yapılma şekline ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu açıklamalara göre, iç mevzuatımız uyarınca, geçici görevlendirme ile üç yıllığına Fransa'ya gönderilen personelin tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın hükümleri 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma'nın "Kişilere İlişkin Kapsam" başlıklı 1 numaralı fıkrasında Anlaşma'nın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devlettten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4'üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları,

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikâmetgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir

(hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."

hükümlerini, Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15'inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları ise,

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

hükümlerini öngörmektedir. Anlaşma'nın 4'üncü maddesi hükümlerine göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikâmetgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Bu çerçevede, anılan personel Gelir Ver-

2 www.gib.gov.tr/Özelge Sistemi (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 23.01.2020 tarih ve 62030549-120[61-2017/1105]-E.87594 sayılı özelgesi).



gisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre tam mükellefiyet kapsamında değerlendirildiğinden, Anlaşma'nın 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca Türkiye mukimi olarak kabul edilecektir. Bununla birlikte, söz konusu personelin Fransa iç mevzuatı gereğince, bu ülkede mukim olduğunun kabul edilmesi ve personelin bu durumu "mukimlik belgesi" ile belgelemesi halinde oluşacak olan çifte mukimlik durumu ise maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen kriterler dikkate alınarak bertaraf edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, anılan personelin Anlaşma'nın 4'üncü maddesi gereğince Fransa mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Anlaşma'nın 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre şirketten elde ettiği ücret, maaş ve diğer menfaatlara ilişkin hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe söz konusu ücret geliri üzerinden vergi alma hakkı Fransa'ya ait olacaktır. Anılan personelin Anlaşma'nın 4'üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Fransa'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15'inci maddenin 2'nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlâl edilmesi halinde ise Fransa'nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23'üncü maddesi hükümlerince önlenecek olup anılan maddenin 1'inci fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Fransa'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir. Ayrıca, şirketin Fransa'da geçici görevlendirme sonucu çalışacak personele Türkiye'de yapacağı ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

## SONUÇ

Türkiye'de faaliyet gösteren firmaların yurtdışında açmış oldukları şube veya ortaklık şeklindeki işyerlerinde çalıştırılmak üzere

re geçici görevle gönderdikleri tam mükellef statüsündeki nitelikli personele Türkiye'den ödenen ücret ödemelerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı konusunda, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki ücret ödemelerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre hareket edilmesi gerekmektedir.





#### 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



#### LONDRA OFİS

8 Duncannon Street, Golden Cross House, Londra, WC2N 4JF Birleşik Krallık



#### MOSKOVA OFİS

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



#### KASABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No102, 1er Etage, Lottissement La Colline II, No:33 Sidi Maarouf, Casablanca, Fas



#### AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB Amsterdam, Hollanda



#### KİEV OFİS

Silver Breeze Business centre 1v, Pavla Tychyny Av. 02152, Office 434. Kiev, Ukrayna